

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA  
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**



**REGIMEN FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MÉXICO.**

Que para obtener el grado de:

**MAESTRO EN CONTADURÍA**

Presenta:

**FERNANDO JAVIER MARTIN MEJIA**

Director de tesis:

**DR. LEONEL ROSILES LÓPEZ**

# ÍNDICE

Página

**Dedicatoria**  
**Agradecimientos**  
**Resumen**

## **Capítulo I.        Introducción**

1.1 ... Planteamiento del problema .....	11
1.2    Objetivos de la investigación .....	13
1.3    Importancia y limitaciones de la investigación .....	14
1.4    Metodología de la investigación.....	15
1.5    Definición de términos .....	16

## **Capítulo II. .... Marco Teórico Conceptual**

2.1    Antecedentes de la condición del extranjero en México.....	21
2.2    Definición de extranjero .....	28
2.3    Condición Jurídica de los extranjeros .....	29
2.4    Fundamento Constitucional de la obligación tributaría de extranjero en México.....	31
2.5    Factores que vinculan al extranjero con la carga impositiva .....	35
2.6    Calidades migratorias de los extranjeros en México .....	37

## **Capítulo III.        Análisis de los vínculos de conexión del extranjero**

3.1        Residencia en territorio nacional.....	52
3.1.1      Residencia para efectos fiscales de personas físicas .....	54
3.1.1.1    Adquisición de la residencia.....	54
3.1.1.2    Pérdida de la residencia.....	56
3.1.2      Residencia para efectos fiscales de personas morales.....	56
3.1.2.1    Adquisición de la residencia.....	56

3.1.2.2	Pérdida de la residencia.....	58
3.2	El establecimiento permanente en México de Residentes en el extranjero.....	59
3.2.1	Nacimiento del establecimiento permanente.....	65
3.2.2	Ingresos atribuibles.....	66
3.2.3	Extinción de establecimiento permanente.....	67
3.2.4	Casos en que no existe establecimiento permanente.....	68
3.2.5	Deducciones autorizadas.....	69
3.2.6	Personas físicas.....	72
3.2.7	Facultades de las autoridades fiscales.....	72
3.2	Fuente de riqueza.....	73
3.3.1	Sujetos.....	74
3.3.1.1	Ingresos no atribuibles a un establecimiento Permanente.....	74
3.3.1.2	Pagos que benefician al residente en el extranjero y erogaciones evitadas.....	75
3.3.1.3	Impuesto pagado por cuenta del residente en el extranjero....	75
3.3.1.4	Impuesto al valor agregado trasladado por no Residentes.....	76
3.3.1.5	Causación y entero del impuesto.....	76
3.3.1.6	Exigibilidad de contraprestaciones.....	77
3.3.1.7	Entero del impuesto causado.....	78
3.3.1.8	Pagos en moneda extranjera.....	79
3.3.1.9	Características del impuesto pagado.....	79
3.3.1.10	Obligaciones fiscales formales de los no residentes.....	80
3.3.1.10.1	Registro federal de contribuyentes.....	80
3.3.1.10.2	Recibos por honorarios.....	81
3.3.1.10.3	Recibos por arrendamientos.....	82

## **Capítulo IV. Resultados**

### **Obligaciones impositivas de los extranjeros en México**

4.	Impuestos a que están sujetos los extranjeros en México.....	84
	Ingresos gravados	

4.1	Impuestos sobre ingresos derivados de la Prestación de servicios personales	85
4.1.1	Ingresos por salarios	85
4.1.2	Objeto del gravamen y fuente de riqueza	87
4.1.3	Base del impuesto	87
4.1.4	Tasa aplicable	87
4.1.5	Forma de pago	88
4.1.6	Exenciones de pago el impuesto	88
4.2	Ingresos por jubilaciones, pensiones u otras formas retiro	89
4.2.1	Objeto del gravamen y fuente de riqueza	90
4.2.2	Base del impuesto	90
4.2.3	Tasa aplicable	90
4.2.4	Forma de pago	91
4.2.5	Exenciones de pago del impuesto	91
4.	Ingresos por honorarios	91
4.3.1	Concepto fiscal de ingresos por honorarios	91
4.3.2	Objeto del gravamen y fuente de riqueza	93
4.3.3	Base del impuesto	94
4.3.4	Tasa aplicable	94
4.3.5	Forma de pago	94
4.3.6	Exenciones	94
4.3.7	Impuesto al valor agregado	94
4.4	Ingresos por emolumentos a consejeros, administradores y comisarios	95
4.4.1	Objeto del gravamen y fuente de riqueza	95
4.4.2	Base el impuesto	95
4.4.3	Tasa aplicable	96
4.4.4	Forma de pago	96
4.4.5	Exenciones de pago del impuesto	96
4.5	Impuestos sobre ingresos derivados del otorgamiento	96
	goce del uso o temporal de bienes	
4.5.1	Ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles	96
4.5.1.1	Concepto fiscal de uso o goce temporal de bienes	96
4.5.1.2	Objeto del graven y fuente de riqueza	97

4.5.1.3	Base del impuesto .....	97
4.5.1.4	Tasa aplicable.....	97
4.5.1.5	Forma de pago.....	97
4.5.1.6	Exenciones .....	98
4.5.1.7	Impuesto al valor agregado.....	98
4.5.2	Ingresos por otorgar el uso o goce temporal de .....	99
	bienes muebles	
4.5.2.1	Objeto del gravamen y fuente de riqueza.....	99
4.5.2.2	Base del impuesto .....	100
4.5.2.3	Tasa aplicable.....	100
4.5.2.4	Forma de pago.....	100
4.5.2.5	Exenciones .....	100
4.5.2.6	Impuesto al valor agregado.....	100
4.6	Ingresos por enajenación de inmuebles.....	101
4.6.1	Concepto fiscal de enajenación de bienes .....	101
4.6.2	Objeto de gravamen y fuente de riqueza .....	102
4.6.3	Determinación del impuesto por enajenación de bienes .....	103
4.6.3.1	Regla General.....	103
4.6.3.2	Alternativa de cálculo del impuesto .....	103
4.6.4	Ingresos en parcialidades .....	105
4.7	Determinación del impuesto por adquisición de bienes.....	106
4.7.1	Base del impuesto .....	106
4.7.2	Tasa aplicable.....	106
4.7.3	Forma de pago .....	106
4.7.4	Exenciones .....	106
4.7.5	Impuesto al valor agregado.....	107
4.8	Ingresos por regalías, asistencia técnica o publicidad.....	107
4.8.1	Concepto fiscal de ingresos por regalías.....	107
4.8.2	Objeto del gravamen y fuente de riqueza.....	108
4.8.3	Base del impuesto .....	109
4.8.4	Tasa aplicable.....	109
4.8.5	Forma de pago.....	110
4.8.6	Exenciones .....	111
4.8.7	Impuesto al valor agregado.....	111
4.9	Ingresos por servicios de construcción de obra, .....	111
	mantenimiento o montaje de bienes inmuebles	

4.9.1	Objeto del gravamen y fuente de riqueza.....	112
4.9.2	Determinación del impuesto.....	112
4.9.2.1	Regla general.....	112
4.9.2.2	Alternativa para determinación del impuesto.....	112
4.9.3	Exenciones .....	113
4.9.4	Impuesto al valor agregado.....	113
4.10	Ingresos por la obtención de premios .....	113
4.10.1	Conceptos preliminares .....	113
4.10.2	Objetos del gravamen y fuente de riqueza .....	113
4.10.3	Base del impuesto .....	114
4.10.4	Tasas aplicables .....	114
4.10.5	Forma de pago.....	115
4.10.6	Exenciones .....	115
4.11	Ingresos por la presentación de espectáculos públicos, .....	115
	artísticos o deportivos	
4.11.1	Objeto del gravamen y fuente de riqueza.....	115
4.11.2	Base del impuesto .....	116
4.11.3	Determinación del impuesto.....	116
4.11.3.1	Regla general .....	116
4.11.3.2	Alternativa para determinación del impuesto.....	116
4.11.4	Exenciones .....	117
4.11.5	Impuesto al valor agregado.....	122
4.12	Representación en México de residentes en .....	117
	el extranjero	
4.12.1	Consideraciones generales.....	117
4.12.2	Designación del representante.....	118
4.12.2.1	Requisitos del representante.....	118
4.12.3	Forma de la designación .....	118
4.12.4	Responsabilidades del representante .....	120
4.12.4.1	Responsabilidad solidaria .....	120
4.12.5	Obligaciones del representante.....	121

## **Conclusiones y Recomendaciones**

### **Fuentes consultadas**

## Dedicatoria

A Dios por la vida y estar siempre en mí y brindarme su fortaleza y sabiduría

A mis padres Ofelia y Hernando por sus enseñanzas, esfuerzos innumerables y su amor incondicional

A mi esposa Claudia por su tiempo, paciencia, dedicación y por estar paso a paso en el camino llamado matrimonio, además de ser mi renacer y extraordinaria madre y mujer, me siento afortunado de encontrar, la parte que a mí me falta te amo.

A mis hijos Fernando y Claudia por ser mi espíritu de continuidad en el proceso de la vida, lo quiero mucho, son una parte de mi latidos.

A mi hermano Marco por ser el camino a la tenacidad, determinación y coraje.

A mi tía Micky que desde el cielo ve mis pasos.....

## Agradecimientos

A mi amiga Patricia por estar al pendiente y ser el apoyo desmedido en la elaboración de esta tesis

A mis compañeros y amigos de maestría Elizabeth, Ángel y Leonel que siempre estuvieron alentándome en la conclusión del presente trabajo, impulsando siempre con sus consejos sabios.

A Dra. Marina del Pilar mi guía por sus conocimientos y paciencia en la estructura y organización de esta labor.

A Dr. Leonel Rosiles Lopez director tesis, por representar una pieza fundamental, la participación, consejos e impulso son claves en la conclusión de mi labor.

A mis colaboradores de oficina Paulina, Cristina, Aracely, Paola por estar al tanto de mis requerimientos, y sentirme apoyado por su labor, y tener la oportunidad de realizar mis logros profesionales.

Sé que me hacen falta agradecer a muchas personas que siempre estuvieron al tanto en la elaboración de esta tesis la lista sería grande y me faltarían personas de mencionar, por tanto reitero mi agradecimiento y disculpas por no mencionarlas en forma específica pero estén seguros que siempre los recordare

No me resta que decir

GRACIAS, nunca olvidaré su apoyo.

## Resumen

En esta tesis se analiza el régimen fiscal de los extranjeros en México del Impuesto Sobre la Renta sobre los ingresos derivados de la prestación de servicios personales subordinados y los ingresos derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, para aquellas personas extranjeras que realizan actividades que por su naturaleza deban cubrir un tributo, a partir de la base para su cálculo, la tasa aplicable y la forma de pago, generalidades y conceptos fiscales de acuerdo a la percepción de los ingresos que se recibe en diversas modalidades mencionadas.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 33 establece que son extranjeros las personas que no posean las calidades determinadas en el artículo 30 para ser considerados como nacionales. Es decir, toda persona que no posea la nacionalidad mexicana por nacimiento o por naturalización será considerada extranjero. Así mismo la fracción IV del artículo 2o. de la Ley de Nacionalidad define extranjero, como aquella persona que no tiene la nacionalidad mexicana. Entonces, es extranjera toda persona que no tenga la nacionalidad mexicana, por no reunir los requisitos establecidos en la constitución o en la legislación reglamentaria.

En la constitución mexicana existe un capítulo dedicado para los extranjeros, sin embargo desde nuestro punto de vista, no está de manera clara y definida la obligación que tienen los extranjeros para contribuir al gasto público; por lo tanto, la investigación que se desarrollará, es precisamente revisar, tanto en el marco constitucional como en la legislación reglamentaria, el régimen fiscal del extranjero en México; con base en opiniones doctrinales, incluyendo jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El análisis fue realizado de acuerdo bajo los diversos ingresos fiscales, además de sus exenciones a que tienen derecho los extranjeros, con el interés de estar en

posibilidad de considerar la mejor opción para el entero de la contribución, mediante los factores que vinculan al extranjero en México.

Adicionalmente el análisis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su apartado específico para aquellas personas extranjeras que realizan actividades que por su naturaleza deban cubrir un impuesto, considerando su objeto para su determinación, el porcentaje de aplicación, adicionalmente la manera de cómo se debe de cubrir la contribución, además de diversos conceptos fiscales de acuerdo al ingreso que se percibe.

Es importante analizar las diversas calidades migratorias a los cuales se le puede presentar a los extranjeros, cuando se realice una actividad que se vincula con la obtención del ingreso. Se analizan las variantes para que se obtenga su estancia legal en el país, sin consecuencias posteriores.

# **CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN**

## 1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El movimiento migratorio, es decir, el constante desplazamiento de personas que se realiza entre los estados del mundo, tiene como consecuencia más o menos inmediata, la modificación de las características socioeconómicas y culturales de la población del estado que los inmigrantes se han fijado como lugar de residencia. Es por ello que los estados se han preocupado por crear una regulación jurídica de este movimiento, a fin de proteger por medio de preceptos legales específicos su soberanía, controlar la entrada y la salida de las personas que pretenden internarse a su territorio, con objeto de proporcionar prerrogativas y facilidades para su desplazamiento y esto, se traduzca en un beneficio para los estados que participan en ese tránsito. Al mismo tiempo, se persigue que la legislación aplicable al respecto responda a los principios de reciprocidad internacional.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 33, establece que son extranjeros las personas que no posean las calidades determinadas en el artículo 30 para ser considerados como nacionales. Es decir, toda persona que no posea la nacionalidad mexicana por nacimiento o por naturalización será considerada extranjero. Así mismo la fracción IV del artículo 2o. de la Ley de Nacionalidad define extranjero, como aquella persona que no tiene la nacionalidad mexicana.

Entonces, es extranjera toda persona que no tenga la nacionalidad mexicana, por no reunir los requisitos establecidos en la constitución o en la legislación reglamentaria.

En el contexto de la globalización, con la paulatina eliminación de fronteras fomentada por los procesos de integración económica, en la actualidad es una situación común, la movilidad de personas en territorios de diversos estados, por ello, la necesidad del presente caso de estudio sobre el análisis de la situación en materia fiscal federal de los extranjeros.

México es un país que ha firmado tratados de libre comercio en el mundo, de acuerdo a datos proporcionados por la Secretaría de Economía, México cuenta con una red de 10 Tratados de Libre Comercio con 45 países (TLCs), 30 Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (APPRIs) y 9 acuerdos de comercio (Acuerdos de Complementación Económica y Acuerdos de Alcance Parcial) en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

<http://www.economia.gob.mx/comunidad-negocios/comercio-exterior/tlc-acuerdos> hasta Septiembre de 2013

El auge de la industria maquiladora de exportación y los programas creados con esa intención en los últimos tiempos y con la entrada de extranjeros a nuestro país ha sido necesario su análisis bajo el enfoque de la percepción de los ingresos obtenidos en diversas formas y la forma de contribuir al sistema impositivo mexicano.

Los derechos de los extranjeros en nuestro país son muy amplios, tienen las mismas garantías (consagradas en el título primero de la constitución), sin embargo existen diversas limitaciones a las actividades de los extranjeros en el país y en función de estas obligaciones en materia tributaria es la relevancia de este caso de estudio, esta tesis nace por el interés de profundizar sobre la situación de los extranjeros en México, respecto a su responsabilidad fiscal conforme a la normatividad de la materia. Debido a la importancia que reviste, es necesario analizar los factores que vinculan a estas personas, como la nacionalidad, la residencia, la fuente de riqueza, la sede de negocios o establecimiento permanente.

Es importante que los extranjeros, que ingresen a nuestro país en las diferentes calidades migratorias, o realicen actos jurídicos con efectos en México, conozcan los derechos y obligaciones que en materia fiscal, que nuestro orden jurídico les impone; las cuales no se encuentran establecidos en el texto constitucional, sino en diversos tratados, leyes, reglamentos y normas administrativas.

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

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

Así, en este trabajo se analiza la obligación de los extranjeros para contribuir al gasto público, así como los criterios del Poder Judicial Federal sobre esta posición.

Este estudio abordará por tanto, además de la revisión, de la normatividad del extranjero en México, el análisis de la legislación fiscal aplicable al extranjero, particularmente Ley del Impuesto Sobre la Renta en su título V, el cual sitúa en un apartado especial a las personas extranjeras.

## **1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

- Analizar la normatividad constitucional de los extranjeros en México, ubicando su responsabilidad tributaria.
- Revisar la legislación aplicable a los extranjeros, identificando sus derechos y obligaciones fiscales en materia impositiva.
- Identificar los factores de vinculación de los extranjeros con el derecho mexicano, para efectos fiscales.

- Explicar el régimen fiscal aplicable a los extranjeros: bajo diversos supuestos de obtención de ingresos, forma de pago y tasas aplicables.
- Identificar y precisar, aplicando en lo conducente el beneficio para los residentes del extranjero de acuerdo con el convenio que México ha celebrado para evitar doble imposición fiscal con los Estados Unidos de Norteamérica.
- Analizar la calidad migratoria de los extranjeros en México de acuerdo con los formatos establecidos por la secretaria de gobernación.

### **1.3 IMPORTANCIAS Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN**

Es necesario precisar que esta tesis estructurada caso de estudio, es concebida con la intención de profundizar en el tema de extranjeros desde el punto de vista fiscal, sin embargo al adentrarnos de manera paulatina, en el estudio en comento, fue necesario limitar el contenido debido a la extensa información que comprende el tema sobre los extranjeros; desde aspectos legales, mercantiles, civiles y fiscales por supuesto, entre otros. Sin embargo sobre el tema que nos ocupa nuestra atención, la bibliografía es escasa, es por ello el interés de realizar este estudio, que permita ofrecer una descripción del régimen jurídico fiscal del extranjero en México., respecto a los ingresos que obtiene el extranjero por diversas modalidades como: salarios y diversos conceptos derivados de la prestación de servicios personales, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, entre otros.

Debido al creciente y acelerado comercio internacional entre los países de diferentes continentes, en los últimos años se ha originado un movimiento de personas a diferentes partes del mundo, incluyendo México. Debido a esto, es necesario que las personas que ingresan a nuestro país con diferentes calidades migratorias, sean sabedoras de manera general, tanto de los derechos, como de obligaciones a que estarán sujetas al permanecer en territorio nacional, entre esto, particularmente el régimen fiscal que le es aplicable.

En nuestra legislación constitucional existe un capítulo dedicado para los extranjeros, sin embargo desde nuestro punto de vista no está en forma clara y definida la obligación que tienen los extranjeros para contribuir al gasto público; por lo tanto, la investigación que se desarrollará, es precisamente revisar, tanto en el marco constitucional como en la legislación reglamentaria, el régimen fiscal del extranjero en México, con base en opiniones doctrinales, incluyendo tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de justicia de la Nación.

Dentro del marco legal de la normatividad fiscal federal, se debe distinguir entre las leyes fiscales especiales, que son aquellas que regulan la causación y el pago de los distintos impuestos federales en lo particular, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento que regula las obligaciones, y derechos fiscales de los mexicanos y extranjeros.

Así, este trabajo se centra en el estudio del Régimen fiscal del extranjero, conforme al derecho mexicano. Esto implica naturalmente partir de una revisión general sobre la situación jurídica del extranjero en México.

#### **1.4 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

El análisis del presente, se trató de investigar los antecedentes del extranjero a través de varias épocas de la cronología nacional hasta la actualidad manifestando las modificaciones relevantes durante el tiempo.

El presente caso de estudio es formulado a través de la revisión de obras, revistas especializadas, documentos, y otras publicaciones que permitieron elaborar el marco teórico de esta tesis, las fuentes consultadas son con base en las disposiciones jurídicas en vigor al 1º de enero de 2012.

En primer término fue analizada la normatividad constitucional a que está sujeto un extranjero, con respecto a la obligación en la contribución al gasto público. Se continuó con la revisión de la regulación reglamentaria como: Ley de Nacionalidad, Ley General de Población, y tratados aplicables, para estar en posibilidad de delimitar la situación jurídica del extranjero en México.

Se continúa con el análisis de los factores que vinculan al extranjero de acuerdo con la legislación fiscal, ya que esto es determinante para situar al extranjero en sus responsabilidades jurídico-fiscales.

Fue analizada la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual establece un capítulo específico para aquellas personas extranjeras que realizan actividades que por su naturaleza deban cubrir un impuesto, a partir de la base para el cálculo, la tasa aplicable y la forma de pago, generalidades y conceptos fiscales de acuerdo a la percepción de los ingresos que se recibe en diversas modalidades.

El análisis fue realizado considerando las exenciones fiscales a que tienen derecho los extranjeros, con el interés de estar en posibilidad de considerar la mejor opción para enterar las contribuciones.

Además, las calidades migratorias de los extranjeros, se analizan en un apartado específico, tratando de identificar la manera de obtener su estancia legal adecuada en México sin repercusiones posteriores, de acuerdo con los formatos establecidos por la Ley General de Población vigentes, con el conocimiento aplicado, se conocerá las prerrogativas y repercusiones aplicadas al presente caso de estudio.

## **1.5 DEFINICIÓN DE TERMINOS.**

**Destino de las contribuciones.-** Su pago se destina al gasto público del estado para costear los servicios públicos que el último presta a las necesidades de la colectividad. (Rangel S. Salvador, Lara S. Karla Maria; 1999: 167)

**Equidad.-** Implica una situación de igualdad; ser tratados en la misma forma los iguales y en distinta los desiguales. Entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir a los gastos públicos del estado. Sin embargo, como dentro de dicha colectividad operan diferentes situaciones económicas, la legislación debe normar proporcionalmente. (Rangel S. Salvador, Lara S. Karla María; 1999: 167)

**Estado.-** Conjunto de funciones jurídicas cuya comprensión es necesaria para entender el comportamiento de la comunidad política. El Estado crea derecho, aplica una constitución; el estado contrata, representa a sus nacionales, tiene jurisdicción, ejecuta sanciones; el Estado celebra tratados, es sujeto del derecho internacional; el Estado, en suma, es titular de derechos y obligaciones. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 1556)

**Extranjero.-** La cualidad que se predica de un individuo o persona jurídica que no reúne las condiciones necesarias para ser considerado como nacional de un Estado. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 1639)

**Impuesto.-** Prestación coactivo generalmente pecuniario que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de capacidad económica. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2000: 1941)

**Impuesto sobre la Renta.-** Contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y los residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 1964)

**Ingreso exento de gravamen.-** El impuesto sobre la renta grava en principio la totalidad de los ingresos de una persona o de una empresa, sin embargo, en los sistemas fiscales en la práctica la legislación determina cuáles son los ingresos

computables en este impuesto, y en algunos casos también se determinan expresamente los ingresos exentos de gravamen. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 1715)

**Ingreso fiscal.**- Es el concepto más importante para el impuesto sobre la renta. De acuerdo con Haig y Simons se entiende por ingreso, para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2000: 1716)

**Nacionalidad.**- Es el atributo jurídico que señala al individuo como miembro del pueblo constitutivo de un Estado. Es el vínculo legal que relaciona a un individuo con el Estado. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 2578)

**Legalidad.**- Todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor *Nullumtributum sine lege*: aforismo latino que afirma que no hay tributo sin ley. Así, las autoridades solo pueden hacer lo que les está expresamente permitido en la ley. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2000: 2535, Rangel S. Salvador, Lara S. Karla María; 1999: 167)

**Proporcionalidad.**- Atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta disposición de las cargas fiscales. Se ocupa, por tanto, de las tasas, tarifas y cuotas para fijar contribuciones. (Rangel S. Salvador; Lara S. Karla María, 1999: 167)

**Tratados internacionales.**- Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre estados y regido por el derecho internacional ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 3754)

**Tratados internacionales para evitar la doble imposición .-** Los acuerdos internacionales para impedir la duplicación de tributos son los convenios que determinan las medidas que permiten a las personas que amplían sus actividades más allá del país del que son residentes, hacerlo sin enfrentarse a la duplicidad de contribuciones suscitada por el hecho de que reciben ganancias gravables tanto en el país en el que se originan dichas utilidades como en su país de residencia, ya que ambas naciones en principio ejercen jurisdicción impositiva sobre tales rendimientos. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 3755)

**Tarifa de las contribuciones.-** Es la cantidad de dinero, determinada o determinable, que tributa la base establecida por la ley, así como establecer la medida de lo imponible, o sea, fijar la base del tributo, sino que es menester también precisar la deuda tributaria en cantidad líquida, y esta precisión del adeudo tributario se logra mediante la aplicación de la tarifa de la contribución, la cual expresa la cuantía de la deuda en cifras absolutas o relativas. (Diccionario Jurídico Mexicano; 2001: 3627)

**No inmigrante.-** Es el extranjero que con permiso de la Secretaría de Gobernación se interna en el país temporalmente, sin la intención de radicar en él definitivamente. (Jorge Witker; 2000: 12)

**Inmigrante.-** Es el extranjero que se interna legalmente en el país con el propósito de radicarse en él, en tanto adquiera la calidad de inmigrado. (Jorge Witker; 2000: 14).

**Inmigrado.-** Es el extranjero que adquiere derechos de residencia definitiva en el país por haber vivido en él durante cinco años en calidad de inmigrante. (Rangel S. Salvador, Lara S. Karla María; 1999: 39 Guía del extranjero)

**CAPÍTULO II**  
**MARCO TEORICO CONCEPTUAL**

## **2.1. ANTECEDENTES DE LA CONDICIÓN DEL EXTRANJERO EN MÉXICO**

### **DERECHO ESPAÑOL ANTIGUO.**

La condición jurídica de los extranjeros en México debe hallarse en la legislación española que tuvo aplicación desde la conquista, abarcando toda la época de la colonia hasta la consumación de la independencia. Durante el inicio de la época del México independiente se produce la vigencia del viejo Derecho Español ya que en nuestro país lo más importante era estructurar jurídicamente un gobierno, además que los extranjeros en México eran una insignificante minoría.

La vigencia del antiguo Derecho Español en México la sitúan durante todo el período colonial y de la consumación de la independencia hasta la iniciación de la Reforma.

La legislación bárbara y el Derecho Romano muestran benignidad hacia los extranjeros al permitir una disposición en la cual los mercaderes extranjeros podían ser juzgados por sus jueces y leyes. El fuero real es menos tolerante, ya que prohíbe la aplicación de leyes extranjeras en los juicios. No obstante lo anterior se tenía algunas excepciones ya que algunos preceptos de este ordenamiento reconocían a moros y judíos el derecho de regirse por sus propias leyes. A los peregrinos y romeros se les colocaba bajo la protección del Rey, prohibiendo ejercer violencia sobre ellos. Otro esfuerzo de la tendencia unificadora en la legislación antigua española lo representan las Siete Partidas. Las leyes de Partida en materia de extranjería son favorables, aunque sean moros y judíos cuando estos extranjeros llegasen a España por motivos comerciales o cualquier otro, estableciéndose que se evitará toda coacción contra ellos, respetándose sus cuerpos y mercancías. Las leyes de Partida imponían penas severas a aquellos que impidiesen a otros disponer libremente de sus bienes por testamento, disposiciones que también se referían a extranjeros.

Con el descubrimiento de América se prohíbe a los extranjeros ejercer el comercio en las Indias. Las Leyes de Indias son una recopilación de disposiciones que

referidas a extranjeros representan la tendencia de aislamiento que adoptaron los españoles respecto a sus colonias. Se prohibió el acceso de los extranjeros a estas tierras a través de diversas disposiciones, por ejemplo: *“Las autoridades debían procurar la limpieza de la tierra de extranjeros”*.

El 18 de mayo de 1812 se promulgó la constitución española en la cual se consideraba españoles a todos los hombres libres nacidos y avecindados en dominios españoles, esta disposición eliminó el elemento extranjero de la Nueva España convirtiéndolo en español pasando a segundo término la condición jurídica de los extranjeros.

## **DERECHO DEL MÉXICO INDEPENDIENTE.**

Una fórmula precursora de lo que había de ser el Derecho del México Independiente está representada por la **Constitución de Apatzingán de 22 de octubre de 1814**. Este documento constitucional adopta la tendencia asimiladora del elemento extranjero radicado en territorio mexicano. Los extranjeros radicados en este suelo, que profesaren la religión católica, apostólica, romana, y no se opongan a la libertad de la nación, se reputarán también ciudadanos de ella, en virtud de carta de naturaleza que se les otorgará, y gozarán de los beneficios de la ley.

Antes de que se consumara la independencia de México, se crea el **Plan de Iguala** que sugiere un trato de plena igualdad de nacionales y extranjeros.

El 24 de agosto de 1821, Agustín de Iturbide y Juan de O’donojú suscribieron el **Tratado de Córdoba** mediante el cual se determina la soberanía e Independencia de lo que se llamaría el imperio mexicano. En este Tratado no se hacen distinciones entre nacionales y extranjeros.

El segundo Congreso mexicano estableció diversas **bases constitucionales de 1822**, entre ellas, se determinó: *“El congreso soberano declara la igualdad de derechos*

*civiles en todos los habitantes libres del imperio, sea el que quiera su origen en las cuatro partes del mundo”.*

El **16 de mayo de 1823** se crea el **decreto** que otorga autorización al Poder ejecutivo para expedir carta de naturalización a favor de los extranjeros que lo solicitaren, bajo los requisitos exigidos por el mismo decreto.

El **7 de octubre de 1823** se crea el **decreto** que da cabida a los extranjeros en la adquisición de negociaciones mineras derogándose la legislación española restrictiva que estuvo vigente antes de la independencia y dos años posteriores a su consumación.

A efecto de resolver el problema de escasez demográfica se emitió el **decreto de 18 de agosto de 1824**, que ofreció a los extranjeros que vinieran a establecerse en México, toda clase de garantías en su persona y propiedades, conforme a esta ley, el extranjero comenzaba a tener en suelo mexicano los mismos derechos que los nacionales en lo relativo a sus personas e intereses.

La igualdad de derechos de nacionales y extranjeros se preconiza en el **acta constitutiva de 31 de enero de 1824** en donde señala que la nación está obligada a proteger por leyes sabias y justas los derechos del hombre y del ciudadano.

Se estructura el **10 de mayo de 1827** el **decreto** que prohibió a los españoles que ejercieran cargos o empleos públicos.

Se publica el **20 de diciembre de 1827** el **decreto** que ordena la expulsión de los españoles.

El decreto de **12 de marzo de 1828** menciona que los extranjeros podrían gozar de los derechos civiles que se conceden a los mexicanos a excepción de adquirir la

propiedad territorial rústica que conforme a las leyes vigentes no pueden obtener los no naturalizados.

## **LEYES CONSTITUCIONALES DE 1836.**

La primera de las siete leyes constitucionales determina la condición jurídica de los extranjeros en los siguientes términos:

Artículo 12. Los extranjeros, establecidos legalmente en la República, gozan de todos los derechos naturales, y además los que se estipulen en los tratados, para los súbditos de sus respectivas naciones; y están obligados a respetar la religión, y sujetarse a las leyes del país en las cosas que puedan corresponderles.

Artículo 13. El extranjero no puede adquirir en la República, propiedad raíz, si no se ha naturalizado en ella, casase con mexicana y se arreglase a lo demás que prescriba la ley relativa a estas adquisiciones. Tampoco podrá trasladar a otro país su propiedad mobiliaria, sino con los requisitos y pagando la cuota que establezcan las leyes.

Las **bases orgánicas de 1843** establecía como obligaciones de todos los habitantes de la República, sin hacer diferencia entre nacionales y extranjeros, la de observar la Constitución y las leyes, y obedecer a las autoridades. Se establece que los extranjeros gozarán de las leyes y sus respectivos tratados.

El emperador Maximiliano en las **leyes del segundo imperio** expidió el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, el cual enunciaba las garantías individuales para los habitantes, sin diferenciar entre nacionales y extranjeros. Sin embargo establece como obligación exclusiva de los mexicanos defender intereses y derechos de su patria.

## **CONSTITUCIÓN DE 1857.**

La postura de la esta Constitución, en relación con los extranjeros es la siguiente: sólo se limitan los derechos del hombre en materia política a los no ciudadanos de la República, pero entendiéndose que puede haber mexicanos no ciudadanos, Se señalan disposiciones especiales en las que ya se asienta un trato diferencial, ya que los mexicanos serían preferidos a los extranjeros, en igualdad de circunstancias, para todos los empleos, cargos o comisiones de nombramiento de las autoridades, en las que no sea indispensable la calidad de ciudadanos, también establece a favor de los extranjeros, que estos tienen derechos a las garantías individuales consagradas en su título I pero se reserva a favor del gobierno la facultad de expeler al extranjero pernicioso. Se agrega que los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos.

## **LEY DE EXTRANJERÍA Y NATURALIZACIÓN DE 1886.**

Esta ley conocida con el nombre de Ley Vallarta, por haber sido su autor Ignacio L. Vallarta, reguló la condición jurídica de los extranjeros en los artículos 30 al 40.

“Es inspirada en las doctrinas de los tratadistas europeos de más prestigio de la época”.

En el artículo 30 se admite plenamente para el extranjero el goce de derechos civiles y garantías individuales. Esta afirmación no es tan absoluta ya que este precepto establece la salvedad consistente en las prerrogativas del gobierno para expeler al extranjero pernicioso. Se indica que los extranjeros están exentos de servicio militar. Los extranjeros no gozan de derechos políticos que corresponden a los ciudadanos mexicanos.

No se pueden establecer plena igualdad por la falta de reciprocidad en relación con las leyes de otros países, ya que si se le concede los más amplios derechos al

extranjero, esté reclamaría toda clase de prerrogativas y no conocería en su país, igual libertad para el mexicano.

## **LA CONSTITUCIÓN DE 1917.**

La ley de Extranjería y Naturalización de 1886 iba más allá de los preceptos constitucionales, ya que la Constitución de 1857 al establecer las facultades del Congreso de la Unión no daba facultades a este organismo para legislar en materia de la condición jurídica de extranjeros y sin embargo, la ley de 1886, en el artículo 32 establecía que sólo la ley federal podía modificar y restringir los derechos civiles de que gozaban los extranjeros. Esta situación no se corrigió con la expedición de la Constitución de 1917. Fue hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 18 de enero de 1934 cuando la fracción XVI del artículo 73 se modificó para establecer las facultades del Congreso para legislar en materia de nacionalidad y condición jurídica de los extranjeros. Por tanto, es hasta 1934 cuando se convierte en una auténtica facultad federal legislar sobre la condición jurídica de los extranjeros.

La Constitución de 1917 establece mayores limitaciones para los extranjeros en el desempeño de ciertos cargos, respecto a los cuales se ha juzgado necesario poseer nacionalidad mexicana. El artículo 33 de esta Constitución el cual no había sufrido reformas implica un doble cambio con el de la Constitución de 1857:

1. Ambas Constituciones preconizan el derecho del gobierno mexicano para expulsar a extranjeros perniciosos pero la de 1917 establece la posibilidad que se les expela sin necesidad de previo juicio.
2. La Constitución de 1857 establece que los extranjeros han de sujetarse a fallos y sentencias de los tribunales, sin intentar otros recursos que los que las leyes conceden a los mexicanos. En cambio la Constitución de 1917 no establece esta imposibilidad, volviéndose constitucional ya, la posibilidad de que los

extranjeros invoquen la protección diplomática. Es en este punto donde se observa que la Ley de 1886 iba más allá que la Constitución de 1857.

Una característica sobresaliente de la Constitución de 1917 se destaca en la lectura del artículo 27 que desde su texto original estableció *la cláusula Calvo* o sea que para que se concede a los extranjeros el derecho de adquirir el dominio de tierras, aguas y accesiones o para obtener concesiones de explotación de minas o aguas, es necesario que los extranjeros convengan ante la Secretaría de Relaciones Exteriores en considerarse como nacionales respecto de dichos bienes y no invocar por lo mismo, la protección de sus gobiernos por lo que se refiere a aquellos, bajo la pena, en caso de faltar al convenio, de perder en beneficio de la Nación, los bienes que hubiesen adquirido en virtud del mismo. Esta cláusula no existió en la Constitución de 1857 ni en la Ley de 1886.

#### **LA LEY DE NACIONALIDAD Y NATURALIZACIÓN DE 1934.**

La legislación sobre nacionalidad y naturalización publicada en el Diario Oficial de 20 de enero de 1934, tiene respecto a la ley de 1886 el defecto de que no menciona en su denominación la extranjería que también reglamenta en el Capítulo IV bajo el rubro: "Derecho y obligaciones de los extranjeros".

Esta ley es inspirada en la ley de 1886. El mismo legislador, en la exposición de motivos establece expresamente: "Se ha conservado gran parte de lo establecido en la ley vigente, agregando el artículo 35, que sanciona la interpretación del artículo 27 fracción I de la Constitución. El artículo 33 de la actual Ley de Nacionalidad y Naturalización consagra la Cláusula Calvo. Los once preceptos de la Ley de 1886 se reducen seis en la Ley vigente.

Actualmente la ley vigente es aquella que entró en vigor el 20 de marzo de 1998 denominada Ley de Nacionalidad.

## 2.2. DEFINICIÓN DE EXTRANJERO

El artículo 33 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece: “Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30”; por su parte el artículo establece: La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

### A) Son mexicanos por nacimiento:

- I. Los que nazcan en territorio de la Republica, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.
- II. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de padre mexicano o de madre mexicana.
- III. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

### B) Son mexicanos por naturalización:

- I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaria de Relaciones carta de naturalización y,<sup>1</sup>
- II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional.

El maestro Carlos Arrellano García nos explica estos numerales en su obra titulada derecho internacional privado en los siguientes términos “Tienen el carácter de extranjero la persona física o moral que no reúne los requisitos establecidos por el sistema jurídico de un estado determinado para ser considerado como nacional. (Arrellano G. Carlos; 1998:382)

---

<sup>1</sup>Carta de naturalización: es el instrumento jurídico por el cual se acredita el otorgamiento de la nacionalidad mexicana a los extranjeros. La carta de naturalización produce sus efectos al día siguiente de su expedición.

Por su parte la ley reglamentaria en esta materia, Ley de nacionalidad establece en el artículo 8 referente a las personas morales lo siguiente: son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la república y tengan en ella su domicilio legal. Entonces, serán personas morales extranjeras aquellas que no cumplan estos requisitos.

El concepto de extranjero tiene relevancia para el caso que nos ocupa, por el hecho de quienes están considerados como tales, se encuentran sometidos a más de una soberanía y debido a ello están sujetos a una regulación especial, en efecto, los extranjeros están sometidos a las leyes del país en el que residen o son nacionales y también a aquella legislación con la que se vinculan por razón de las personas, las cosas o determinados actos jurídicos.

### **2.3. CONDICIÓN JURÍDICA DE LOS EXTRANJEROS**

Ahora bien, toda vez que hemos determinado el concepto de extranjero, es necesario situar al mismo en su condición jurídica con respecto al estado mexicano. Por lo tanto el conjunto de derechos y de obligaciones que son reconocidos a los extranjeros por un país determinado, se le denomina “condición jurídica”. El concepto relativo a la condición jurídica de los extranjeros tiene especial relevancia en México, en virtud de que nuestra Constitución estipula expresamente que corresponde al congreso de la Unión legislar sobre esta materia. De acuerdo con lo anterior en la fracción XVI del artículo 73 Constitucional, la que expresamente dispone que corresponde al Congreso de la Unión legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros, en congruencia con el citado ordenamiento constitucional la Ley de Nacionalidad y Naturalización promulgada en el Diario Oficial del 20 de enero de 1934, derogada por la Ley de Nacionalidad del 21 de Junio de 1993, derogada a su vez por la Ley de Nacionalidad publicada en el Diario Oficial de la Federación del 23 de enero de 1998.

*Artículo 50. Sólo la Ley Federal puede modificar y restringir los derechos civiles de que gozan los extranjeros; en consecuencia, esta ley y las disposiciones de los códigos civiles y de procedimientos civiles del Distrito Federal sobre esta materia, tienen el carácter de federales y serán obligatorias en toda la Unión.*

El criterio de interpretación de los artículos 73 fracción XVI de la constitución y 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización antes transcrito ha sido reafirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de Jurisprudencia.

**“EXTRANJEROS, FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LEGISLAR SOBRE LA CONDICION JURÍDICA.**- Los Artículos 73 Frac. XVI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el Artículo 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, no limitan la facultad legislativa del Congreso de la Unión a los derechos políticos de los extranjeros, sino que también comprenden los derechos privados, puesto que ambos preceptos legales reservan en exclusiva al Congreso de la Unión la facultad de legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros y el de modificar o restringir los derechos civiles de que gozan éstos.

*Séptima época, primera parte: Vol. 52, p. 42., A.R. 6044/71., Emory Frank Tanos., unanimidad de 18 votos; Vol. 54, p. 25., A.R. 3136/72/. German Matthew Van Dan Ángel y Coag., unanimidad de votos 19 votos; Vol. 55, p. 32; A. R. 1695/72., Barry R. Epstein., unanimidad de 17 votos; Vol. 56, p. 25., A.R. 2183/72., Francisca Ochoa de Arredondo y Coags. (Acums.), unanimidad de 17 votos; Vol. 58, p. 23, A.R. 106/72., Davis s. Cohen., unanimidad de 17 votos.”*

Debido a ello es indispensable determinar en forma clara y precisa que debe entenderse por condición jurídica de los extranjeros para estar en posibilidad de interpretar el precepto constitucional ya mencionado.

Para Niboyet, la condición jurídica de los extranjeros consiste en determinar el conjunto de derechos de que los extranjeros gozan en cada país. Así mismo sostiene Carlos Arrellano García a los diversos derechos y obligaciones imputables en un estado o las personas físicas o morales que no tienen el carácter de nacionales.

En el mismo sentido se pronuncia Contreras Vaca en Carlos Arrellano García (1998), quien establece, que por condición jurídica debe entenderse el conjunto de derechos y obligaciones de que gozan las personas físicas o jurídicas al encontrarse dentro del ámbito de competencia legislativo o judicial en un sistema jurídico del cual gozan del atributo de ser considerados como nacionales, haciendo una clara referencia al sistema e equiparación elegido por nuestra legislación en el artículo primero de la

constitución. También menciona a dicha condición jurídica se le conoce como derecho de extranjería o jurisdicción sobre extranjeros.

## **2.4 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL EXTRANJERO EN MÉXICO**

De acuerdo con la jerarquía, es en la constitución, donde deben establecerse los fundamentos de la obligación de los extranjeros para la contribución del gasto público, como se verá a continuación:

Artículo 31 Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 73 El congreso tiene la facultad:

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

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

De las disposiciones anteriores en cuanto a su texto y de un análisis de las mismas podemos establecer el fundamento constitucional para imponer cargas tributarias a los extranjeros.

Cómo se observa únicamente menciona a los mexicanos, sin embargo no sería justo tal circunstancia, entonces ¿los extranjeros están obligados a contribuir con el gasto público?, la condición jurídica de los extranjeros expone Carlos Arrellano García

a los diversos derechos y obligaciones imputables en un estado o las personas físicas o morales que no tienen el carácter de nacionales

Así las cosas, uno de los elementos que integran esa esfera jurídica de los extranjeros será la obligación de contribuir, correlativa al poder tributario del Estado.

La expresión poder tributario significa, en la opinión de Carlos M. GiulianiFonrouge, en Carlos Arrellano García (1998) la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Las obligaciones tributarias, consisten en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que si un extranjero obtiene ingresos cuya fuente de riqueza se encuentra en México, o bien que deriven de actividades realizadas en territorio nacional en forma permanente, dicho extranjero deberá contribuir a los gastos públicos, pues dichos gastos al efectuarse en la prestación de servicios y en obras de infraestructura pública (como ejemplo agua, drenaje, carreteras telecomunicaciones etc.) permiten la generación de riqueza partir de una aportación del extranjero, ya sea en dinero, bienes de capital, trabajo o conocimientos. En la medida en que los gastos públicos beneficieren al extranjero, justifican su aportación vía contribuciones.

El artículo 33 del capítulo III Título primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de los extranjeros señala:

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

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

Es obvio que si el artículo 33 Constitucional reconoce a favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, necesariamente resultaría un privilegio absolutamente inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al margen de la obligación tributaria, dejando en evidente desventaja a los mexicanos y precisamente en su propio país. Por tal motivo, no únicamente sería absurdo que de la restrictiva redacción de ese primer párrafo del artículo que se comenta pudiera desprenderse una supuesta exención tácita a favor de los extranjeros, tal como en alguna época se pretendió por vía litigiosa, pues no es así. Pero esta inferencia, por sí misma, es insuficiente para tener por no excluidos a los extranjeros de la referida obligación contributiva. Existen dos razones jurídicas más, de mucho mayor alcance, que también procede exponer: Por una parte, que los tratados celebrados por el presidente de la república con aprobación del senado tienen el mismo rango de las normas constitucionales, según el artículo 133 de la propia Norma Suprema.

*Artículo 133. Esta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado serán la Ley Suprema de toda la Unión.....*

Un tratado internacional como lo es la convención sobre condiciones de los extranjeros publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1931, es susceptible de ser invocado como fundamento de la obligación tributaria de los extranjeros.

Una vez definido el alcance de la vigencia jurídica de la convención, queda solamente citar lo que establece en su artículo 4º.

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

Por otro lado, consideramos oportuno destacar el contenido del artículo 5º. Que establece que los Estados firmantes deben reconocer a los extranjeros domiciliados o transeúntes en su territorio todas las garantías individuales que reconocen a favor de sus propios nacionales, lo que implica el beneficio para los extranjeros contribuyentes de impuestos mexicanos, de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV constitucional, entre otros.

De tal suerte que, el llamado Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, esta convención, firmada por México en la ciudad de La Habana, Cuba, el 20 de febrero de 1928, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1931, Las partes firmantes del tratado con nuestro país fueron Perú, Uruguay, Panamá, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Bolivia, Venezuela, Colombia, Honduras, Costa Rica, Chile, Brasil, Argentina, Paraguay, Haití, República Dominicana, Los Estados Unidos de América y Cuba concertado en 1928, les obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales, así y, por la otra, que las tesis jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación han enfatizado reiteradamente el concepto de residencia que se consigna en el artículo 31 fracción IV como base de la contribución ante los tres niveles de gobierno que se enuncian, por lo tanto extranjeros por plenamente comprometidos dentro de la misma obligatoriedad contributiva, por otra parte, si el propio precepto que nos ocupa, delega la “*manera*” como condición de “proporcionalidad y equidad” en las leyes, -sobre todo de “*equidad*” en este caso-, y que no pueden ser otras que las de la materia tributaria, también viene a resultar lógico entender que sea precisamente a partir del contenido de las referidas leyes como se determine la “*manera*” apropiada de contribuir, tanto de los nacionales como de los extranjeros, para que cumplan este requisito de “equidad” al que inevitablemente deben sujetarse para no romper con el orden de igualdad de la Constitución. Y obsérvese que se habla aquí de equidad, -poniendo el acento en lo tributario-, y ya no de igualdad,

pues recuérdense las restricciones que les impone la Constitución en este último caso a los extranjeros, o sea, el de la prohibición de inmiscuirse en los asuntos políticos del país a la que alude su artículo 33.

Por todo ello, pues, cualquier residente en el país queda obligado a contribuir, independientemente de su nacionalidad, máxime que ahora, con motivo de las recientes reformas en materia de doble nacionalidad, sería en mucho mayor grado posible que se pretendiera evadir el cumplimiento de la obligación tributaria aduciendo también una doble residencia, razón por la cual se fortalecen cada vez más las tesis de la fuente de riqueza –aunque no tengan pleno soporte constitucional- y de la residencia, es decir, que se tienda a cuidar tanto el objeto como al sujeto conjuntamente.

## **2.5 FACTORES QUE VINCULAN AL EXTRANJERO CON LA CARGA IMPOSITIVA**

Para identificar los factores que vinculan a los sujetos con el Estado, dando lugar a la relación tributaria, primero es necesario destacar que si bien es cierto que el estado se encuentra legitimado para imponer gravámenes (contribuciones) que permitan su subsistencia, tal legitimación en concreto deriva siempre de la legislación y estructura jurídica interna, es decir, tal legitimación se da dentro de su ámbito de soberanía territorial.

Esta soberanía o potestad tributaria requiere de algún elemento o factor, que le permita al Estado vincular concretamente a los sujetos pasivos de la relación tributaria. Se pudiera decir que los factores de vinculación son los elementos que provocan que un sujeto se ubique dentro de la jurisdicción impositiva de un país, dando eficacia plena a la ley fiscal.

Existen dos criterios de la potestad tributaria, que dan lugar a los factores de vinculación a que se ha hecho mención. Estos criterios son los siguientes:

-Criterios de sujeción personal: nacionalidad y residencia.

-Criterios de sujeción económica: establecimiento permanente y fuente de riqueza.

Como factores concretos de vinculación existen cuatro factores de vinculación, que se encuentran representados en nuestra legislación, aun cuando de hecho tienen vigencia solo tres, la nacionalidad no se utiliza como factor de vinculación en nuestra legislación fiscal para el establecimiento concreto de cargas tributarias.

Es necesario establecer el alcance de los diferentes factores de vinculación.

➤ **Nacionalidad.** Es el factor en que se basa el Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta e independientemente de que el nacional no se encuentre en su país.

En nuestro derecho, la nacionalidad se maneja como un factor de vinculación en el artículo 31 fracción IV constitucional al señalar como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, sin hacer distingo alguno en función de la residencia o de la ubicación de la fuente de los ingresos de las personas.

El legislador ha excluido de las leyes ordinarias a la nacionalidad como factor de vinculación; sin embargo, el principio constitucional existe aunque no se aplique.

**Residencia.** Este factor es importante en función del nacimiento de la relación tributaria, pues relaciona directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él residen. En nuestro caso de estudio, la residencia resulta ser el principal factor de vinculación tratándose de impuestos directos.

**Fuente de riqueza.** Este factor implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado, simplemente por los ingresos que en él se generan. El concepto de fuente

de riqueza atiende al lugar en donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto.

**Establecimiento permanente.** Se trata de una combinación de los conceptos de fuente de riqueza y residencia, es decir, se grava a los sujetos que sin ser residentes en nuestro país, llevan a cabo actividades comerciales o profesionales de manera habitual y con el propósito de permanencia.

Por la importancia y amplitud de estos puntos de vinculación del extranjero se ha dedicado en esta tesis un capítulo especial para estos puntos, que vienen siendo el capítulo siguiente en el cual se desarrollará a detalle.

## **2.6 CALIDADES MIGRATORIAS DE LOS EXTRANJEROS EN MÉXICO**

En la práctica jurídica mexicana, el desarrollo del procedimiento migratorio está íntimamente relacionado con la nacionalidad de la que el extranjero es titular y con la existencia del principio de reciprocidad internacional, conforme al cual los Estados otorgan a los extranjeros los mismos derechos de que gozan sus nacionales. Los extranjeros gozan de las garantías individuales que consagra nuestra Carta Magna; sin embargo, considerando las restricciones aplicables, los extranjeros tienen, al igual que los nacionales, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 11 constitucional, limitaciones sujetas a las modalidades que les impongan las leyes sobre migración y sobre salubridad pública.

La Ley General de Población Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 7 de enero de 1974, última reforma publicada DOF 09 de abril de 2012, es el ordenamiento que regula los fenómenos que afectan a la población en lo que atañe a su volumen, estructura, dinámica y distribución y tiene el propósito en general de resolver en la medida conveniente la internación de los extranjeros cuyo desempeño de actividades supone un beneficio cultural, social y económico para la nación, de manera que alienta y facilita su internación o estancia en el país.

Por lo que se refiere a los asuntos de orden migratorio, a la Secretaría de Gobernación le corresponde organizar y coordinar los distintos servicios migratorios, vigilar la entrada y la salida de los nacionales y los extranjeros, revisar la documentación de estos últimos, aplicar la Ley y su Reglamento, así como ejercer las demás facultades que le confieren los dos últimos ordenamientos legales.

Además, es facultad exclusiva de la Secretaría fijar los lugares destinados al tránsito de personas y regular el mismo en puertos aéreos y marítimos y en las fronteras, previa opinión de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, Comunicaciones y Transportes, Salubridad y Asistencia, Relaciones Exteriores, Medio Ambiente y, en su caso, la de Marina. Por causas de interés público, la Secretaría tiene la facultad de cerrar temporalmente el tránsito internacional de personas y de carga en los puertos aéreos y marítimos y en los puntos fronterizos del país.

Debido a la creciente importancia y complejidad de los flujos migratorios, nuestro Poder Ejecutivo Federal se dio a la tarea de revisar el marco jurídico migratorio vigente a efecto de modificar y adicionar la Ley General de Población.

Para la reforma del citado ordenamiento se establecieron tres líneas de acción:

- 1.- Contribuir de manera permanente a la definición y la actualización de una política migratoria que responda a los objetivos nacionales y aliente los flujos migratorios que beneficien al país.
- 2.- Ejercer las facultades de vigilancia migratoria en el territorio nacional en un marco de respeto a la ley y a los derechos humanos de los migrantes.
- 3.- Mejorar la calidad de los servicios mediante la precisión en el ejercicio de la facultad discrecional, la simplificación de trámites, el desarrollo del personal, la modernización tecnológica, el fortalecimiento de la eficiencia administrativa, la colaboración institucional y el fomento de una cultura de servicio y de honestidad.

Las reformas de que fue objeto la Ley General de Población se publicaron el Diario oficial de la Federación el 8 de noviembre de 1996.

### **De las calidades migratorias.**

En términos generales, los extranjeros pueden internarse legalmente en el territorio nacional con cualquiera de las siguientes calidades migratorias:

- 1.- No inmigrante.
- 2.- Inmigrante.
- 3.- Inmigrado.

Las calidades migratorias revisten importancia trascendental para el extranjero porque a su amparo se les permite, en un grado o en otro, realizar las actividades correspondientes a los distintos giros durante diferentes periodos de estancia en el país. La calidad migratoria que se le conceda al extranjero dependerá del propósito que pretenda realizar al internarse en nuestro país. Las características migratorias son una subdivisión de las calidades migratorias de que el gobierno mexicano se sirve para facilitar el ingreso y la clasificación de los extranjeros de acuerdo con la actividad que éstos realicen en el país, así como con las condiciones en las que se internaron.

#### **No inmigrante.**

En términos del Artículo 42 de la Ley General de Población, es el extranjero que con permiso de la Secretaria de Gobernación se interna en el país temporalmente, sin la intención de radicar en él definitivamente.

**Turista.-** Es el extranjero que se interna en el país con fines de recreo o salud, para realizar actividades artísticas, culturales o deportivas, no remuneradas ni lucrativas, con temporalidad máxima de (6) seis meses improrrogables. Respecto de este plazo máximo de estadía en el país, se le puede conceder al extranjero una prórroga sólo con

motivo de una enfermedad que le impida viajar o por cualquier otra causa de fuerza mayor debidamente comprobada.

El documento migratorio que se les otorga a los extranjeros es una FMT (Forma migratoria de turista), documento que se entrega por medio de las oficinas consulares de México en el extranjero, líneas aéreas, agencia de viajes y personal migratorio de los puertos aéreos y marítimos, así como en los puntos fronterizos de la República Mexicana. La FMT es gratuita.

**Transmigrante.-** Es el extranjero que en tránsito hacia un tercer país puede permanecer en territorio nacional hasta por 30 días, otorgándosele el documento migratorio FM6.

**Visitante.-** Es el extranjero que se interna en el país para dedicarse al ejercicio de alguna actividad lucrativa o no, siempre que esta sea lícita y honesta. Cuenta con autorización para permanecer en el país hasta por un año, concediéndosele sólo cuatro prorrogas adicionales por el mismo periodo, cada una con la prerrogativa de entradas y salidas múltiples y sin que se le apliquen restricciones. Se le otorga el documento migratorio FM3.

El extranjero que solicitó que le sea autorizada la característica migratoria "visitante", puede hacerlo para cualquiera de las siguientes modalidades:

*Visitante de negocios e inversionista.* Para conocer diferentes alternativas de inversión, realizar una inversión directa o supervisarla, representar a una empresa extranjera o realizar transacciones comerciales.

*Visitantes técnico o científico.* Para iniciar o ejecutar un proyecto de inversión específico; dar asesoría a instituciones públicas o privadas; realizar, preparar o dirigir investigaciones científicas; realizar actividades técnicas en la elaboración de un proyecto de inversión; diseñar o iniciar la operación o construcción de una planta; capacitar a otros técnicos con contrato de prestación de servicios previamente

pactados, o prestar los servicios previstos en un contrato de transferencia de tecnología, patentes o marcas.

*Visitante rentista.* Es el extranjero que durante su estancia en el país vive de recursos traídos del exterior, de las rentas que éstos producen, de cualquier ingreso proveniente asimismo del exterior, o de sus inversiones en el país.

*Visitante profesional.* Para ejercer una profesión, sea en forma independiente o mediante la prestación de servicios a empresas públicas o privadas.

*Visitante cargo de confianza.* Para asumir cargos de dirección, de administrador único u otros de absoluta confianza en las empresas, instituciones o negocios establecidos en la República Mexicana.

*Visitante consejero.* Para asistir a las asambleas y sesiones del consejo de administración de las empresas.

**Ministro de culto o asociado religioso.-** Se creó esta novedosa y necesaria característica migratoria para los extranjeros que deseen ejercer el ministerio de cualquier culto, o bien, quieran realizar obras de asistencia social o filantrópicas, que coincidan con los fines de la asociación religiosa a la que pertenezca, siempre que esta cuente con el previo registro correspondiente expedido por la Secretaría de Gobernación y que el extranjero posea, con antelación, el carácter de ministro de culto o de asociado en los términos de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público. El permiso se otorgará hasta por un año y podrán concederse hasta cuatro prórrogas por igual temporalidad cada una, con entradas y salidas múltiples.

**Asilado político.-** Es el extranjero que se interna en el país con el fin de proteger su libertad o su vida de las persecuciones políticas de que es objeto en su país de origen.

**Refugiado.-** Es el extranjero que se interna en el país con el fin de proteger su vida, seguridad o libertad, cuando éstas han sido amenazadas por la violencia generalizada, la agresión extranjera, los conflictos internos, la violación masiva de derechos humanos u otras circunstancias que hayan perturbado gravemente el orden público en su país de origen y que lo hayan obligado a huir a otro país.

Cabe mencionar que su reinternación tanto el asilado político como el refugiado que hayan violado las leyes nacionales, sin perjuicio de las sanciones que por ello le sean aplicables, pierden su característica migratoria. Asimismo, si se ausentan del país pierden todo el derecho de solicitar en el territorio nacional con las características migratorias mencionadas, a no ser que hayan salido con permiso expreso de la Secretaría de Gobernación.

**Estudiante.-** Es el extranjero que se interna en el territorio nacional para iniciar, completar o perfeccionar estudios en planteles educativos o instituciones oficiales o particulares, incorporados o con autorización oficial, o para realizar estudios que no requieran esta última o la incorporación. Cuenta con prórrogas anuales y con autorización para permanecer en el país sólo el tiempo que duren sus estudios y el que sea necesario para obtener la respectiva documentación final escolar, pudiendo ausentarse del país, cada año, hasta por 120 días en total. Si el estudiante reside en una zona fronteriza, entonces no se aplica la anterior limitación de control de ausencias.

**Visitante distinguido.-** Se otorga de manera excepcional, como permiso de cortesía para internarse y residir en el país, hasta por seis meses, a investigadores, científicos o humanistas de prestigio internacional, periodistas y personas prominentes. El documento migratorio que se les otorga es el FM16.

**Visitante local.-** Se otorga a los extranjeros que visiten puertos marítimos o ciudades fronterizas sin que su estancia en el país para tales efectos exceda de tres días.

**Visitante provisional.-** Se otorga hasta por 30 días, a los extranjeros que desembarquen provisionalmente en puertos de mar o en aeropuertos con tránsito internacional, y cuya documentación migratoria carezca de algún requisito secundario. En estos casos los extranjeros deben constituir depósito o fianza que garantice su regreso al país de procedencia, de su nacionalidad o de su origen, si no cumplen el requisito en el plazo concedido.

**Corresponsal.-** Esta característica migratoria es para realizar actividades propias de la profesión de periodista, para cubrir un evento especial o para su ejercicio temporal, siempre que acredite debidamente su nombramiento o ejercicio de la profesión en los términos que determine la Secretaría de Gobernación. El permiso se otorgará hasta por un año, y podrán concederse prórrogas por igual temporalidad cada una, con entradas y salidas múltiples.

### **Inmigrante.**

Es el extranjero que se interna legalmente en el país con el propósito de radicar en el definitivamente mientras adquiere la calidad de inmigrado.

Esta calidad migratoria está regulada en el Artículo 44 de la Ley General de Población. Los inmigrantes se aceptan en el país hasta por cinco años, mientras comprueban satisfactoriamente ante la Secretaría que han cumplido con las condiciones que les fueron señaladas en el momento de su internación. Se les otorga la forma migratoria FM2, que es el documento que corresponde al inmigrante.

La estancia de los inmigrantes en la República Mexicana queda sujeta a un cómputo o control de ausencia, que dispone que el extranjero inmigrante que permanezca fuera del país por más de 18 meses, sea en forma continua o intermitente, no podrá solicitar su cambio de calidad migratoria a inmigrado mientras no transcurra de nuevo el plazo íntegro de cinco años. El inmigrante que durante los cinco años de residencia en el país permanezca fuera de éste por más de dos años pierde su calidad migratoria.

El inmigrante puede solicitar su internación en el territorio nacional dentro de cualquiera de las siguientes características migratorias, en términos del Artículo 48, fracciones. I a IX de la Ley General de Población:

**Rentista.-** Es el extranjero que solicita su internación en México, 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 las instituciones nacionales de crédito u otras que determine la Secretaría de Gobernación o de cualquier ingreso permanente que proceda del exterior. Los rentistas pueden ser autorizados para prestar sus servicios como profesores, científicos, investigadores científicos o técnicos.

**Inversionistas.-** Es el extranjero que solicita su internación en el territorio nacional para invertir su capital en la industria, comercio y servicios, de conformidad con las leyes nacionales, siempre que con ello contribuya al desarrollo económico y social del país. La inversión puede consistir en acciones, partes sociales o certificados de participación, activos fijos o derechos de fideicomisarios, en sociedades mexicanas o extranjeras legalmente establecidas en el país.

**Profesional.-** Los extranjeros que solicitan su internación con esta característica migratoria requieren presentar cédula profesional en aquellas profesiones que lo necesiten.

**Cargos de confianza.-** Es la que corresponde al extranjero que solicita su internación para asumir cargos de dirección, de administrador único u otros de absoluta confianza en empresas o instituciones establecidas dentro de la República Mexicana.

**Científico.-** Es el extranjero que solicita su internación para dirigir o realizar investigaciones científicas, para difundir sus conocimientos, preparar investigaciones o realizar trabajos docentes, siempre que sean de interés en el desarrollo nacional.

**Técnico.-** Es el extranjero que solicita su internación para realizar investigaciones aplicadas a la producción, o sea para desempeñar funciones técnicas o especializadas

que no puedan ser ejecutadas, a juicio de la Secretaría de Gobernación, por residentes en el país.

**Familiares.**- Llamado también dependiente familiar, es el extranjero que solicita su internación para vivir bajo la dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo que sea inmigrante, inmigrado o mexicano en línea recta sin límite de grado, o bien, en línea transversal hasta el segundo grado. Esta característica migratoria adoptó con la reforma la modalidad de permitir que los familiares de los inmigrantes puedan contribuir al ingreso económico de la familia al autorizarles la realización de actividades lucrativas.

**Artistas y deportistas.**- Son los extranjeros que solicitan su internación para realizar actividades artísticas, deportivas o análogas (conforme al Art. 109 del Reglamento de la Ley General de Población, se consideran actividades análogas las de promoción artística, deportiva y cultural, y las que a su juicio determine la Secretaría de Gobernación), siempre que a juicio de la Secretaria de Gobernación esas actividades resulten benéficas para el país.

**Asimilados.**- Esta nueva característica migratoria se creó como la fracción IX del artículo 48 de la Ley General de Población, su finalidad es autorizar la internación de los extranjeros que quieran realizar cualquier actividad lícita y honesta, cuando éstos hayan sido asimilados al medio nacional o cuando hayan estado casados con mexicanos o tenido hijos mexicanos, y además, no sean clasificables en ninguna otra característica migratoria.

### **Inmigrado.**

Es el extranjero que adquiere derechos de residencia definitiva en el país por haber vivido en él durante cinco años en calidad de inmigrante.

El inmigrado puede salir y entrar en el país libremente; sin embargo, si permanece en el extranjero por más de tres años consecutivos, o bien, en un lapso de 10 años contados a partir de la declaratoria de inmigrado éste permanece fuera del país durante tres años continuos, pierde la calidad migratoria concedida.

Para obtener la calidad de inmigrado se requiere declaración expresa de la Secretaría, la cual se anota en el documento migratorio FM2.

### Calidades y características migratorias

<b>No inmigrante</b>	<b>Inmigrante:</b>
<p>1.- Turista.            2.- Transmigrante.            3.- Visitante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) De negocios.</li> <li>b) Técnico o científico.</li> <li>c) Rentista.</li> <li>d) Profesional</li> <li>e) Cargo de confianza.</li> <li>f) Consejero.</li> </ul> <p>4.- Ministro de culto o asociado religioso.            5.- Asilado político.            6.- Refugiado.            7.- Estudiante.            8.- Visitante distinguido.            9.- Visitante local.            10.- Visitante provisional.            11.- Corresponsal</p> <p>Documento migratorio: FM3.</p>	<p>1.- Rentista.            2.- Inversionista.            3.- Profesional.            4.- Cargo de Confianza.            5.- Científico.            6.- Técnico.            7.- Familiar.            8.- Artistas y Deportistas.            9.- Asimilado.</p> <p>Documento migratorio: FM2.</p>
<p>Inmigrado:</p> <p>La calidad de inmigrado es única, por tanto, no se subdivide en ninguna Característica migratoria.</p>	

Durante el desarrollo del presente trabajo, hubo cambios en la Ley General de Población derogándose algunos artículos comentados, sin embargo damos a conocer, la forma en que deben ser aplicados los conceptos descritos.

La nueva ley aplicable a los conceptos desarrollados es la ley de Migración, Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de mayo de 2011 donde menciona:

DECRETO por el que se expide la Ley de Migración y se reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones de la Ley General de Población, del Código Penal Federal, del Código Federal de Procedimientos Penales, de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de la Policía Federal, de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público, de la Ley de Inversión Extranjera, y de la Ley General de Turismo.

Artículo Sexto Transitorio]

SEXTO. Para efectos de la aplicación de la Ley de Migración, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

I. Los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de No inmigrante, dentro de las características de turista, transmigrante, visitante en todas sus modalidades excepto los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de No inmigrante dentro de la característica de Visitante Local, otorgada a los nacionales de los países vecinos para su visita a las poblaciones fronterizas de los Estados Unidos Mexicanos, ministro de culto, visitante distinguido, visitante provisional y corresponsal, se equiparán al **Visitante sin permiso para realizar actividades remuneradas**;

II. Los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de No inmigrante dentro de la característica de Visitante Local, otorgada a los nacionales de los países vecinos para su visita a las poblaciones fronterizas de los Estados Unidos Mexicanos, se equiparán al **Visitante Regional**;

III. Los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de No inmigrante, dentro la característica de estudiante, se equiparán al **Residente temporal Estudiante**;

IV. Los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de No inmigrante, dentro las características de asilado político y refugiado, se equiparán al **Residente permanente**;

V. Los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de Inmigrante, dentro las características de rentista, inversionista, profesional, cargo de confianza, científico, técnico, familiar, artista y deportista o asimilados, se equiparán al **Residente temporal**, y

VI. Los extranjeros que hayan obtenido la calidad migratoria de inmigrado, se equiparán al **Residente permanente**.

## **Ley de Migración**

Artículo 52. Los extranjeros podrán permanecer en el territorio nacional en las condiciones de estancia de visitante, residente temporal y residente permanente, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en esta Ley, su Reglamento y demás disposiciones jurídicas aplicables, de conformidad con lo siguiente:

### **I. VISITANTE SIN PERMISO PARA REALIZAR ACTIVIDADES REMUNERADAS.**

Autoriza al extranjero para transitar o permanecer en territorio nacional por un tiempo ininterrumpido no mayor a ciento ochenta días, contados a partir de la fecha de entrada, sin permiso para realizar actividades sujetas a una remuneración en el país.

III. **VISITANTE REGIONAL.** Autoriza al extranjero nacional o residente de los países vecinos para ingresar a las regiones fronterizas con derecho a entrar y salir de las mismas cuantas veces lo deseen, sin que su permanencia exceda de tres días y sin permiso para recibir remuneración en el país.

VII. **RESIDENTE TEMPORAL.** Autoriza al extranjero para permanecer en el país por un tiempo no mayor a cuatro años, con la posibilidad de obtener un permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país, sujeto a una oferta de empleo con derecho a entrar y salir del territorio nacional cuantas veces lo desee y con derecho a la preservación de la unidad familiar por lo que podrá ingresar con o solicitar posteriormente la internación de las personas que se señalan a continuación, quienes

podrán residir regularmente en territorio nacional por el tiempo que dure el permiso del residente temporal:

a) Hijos del residente temporal y los hijos del cónyuge, concubinario o concubina, siempre y cuando sean niñas, niños y adolescentes y no hayan contraído matrimonio, o se encuentren bajo su tutela o custodia;

b) Cónyuge;

c) Concubinario, concubina o figura equivalente, acreditando dicha situación jurídica conforme a los supuestos que señala la legislación mexicana, y

d) Padre o madre del residente temporal.

Las personas a que se refieren los incisos anteriores serán autorizados para residir regularmente en territorio nacional bajo la condición de estancia de residente temporal, con la posibilidad de obtener un permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país sujeto a una oferta de empleo, y con derecho a entrar y salir del territorio nacional cuantas veces lo deseen.

En el caso de que el residente temporal cuente con una oferta de empleo, se le otorgará permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país, en la actividad relacionada con dicha oferta de empleo.

Los extranjeros a quienes se les otorgue la condición de estancia de residentes temporales podrán introducir sus bienes muebles, en la forma y términos que determine la legislación aplicable.

**VIII. RESIDENTE TEMPORAL ESTUDIANTE.** Autoriza al extranjero para permanecer en el territorio nacional por el tiempo que duren los cursos, estudios, proyectos de investigación o formación que acredite que va a realizar en instituciones educativas pertenecientes al sistema educativo nacional, hasta la obtención del certificado, constancia, diploma, título o grado académico correspondiente, con derecho a entrar y salir del territorio nacional cuantas veces lo desee, con permiso para realizar

actividades remuneradas cuando se trate de estudios de nivel superior, posgrado e investigación.

La autorización de estancia de los estudiantes está sujeta a la presentación por parte del extranjero de la carta de invitación o de aceptación de la institución educativa correspondiente y deberá renovarse anualmente, para lo cual el extranjero acreditará que subsisten las condiciones requeridas para la expedición de la autorización inicial. La autorización para realizar actividades remuneradas se otorgará por el Instituto cuando exista carta de conformidad de la institución educativa correspondiente y estará sujeta a una oferta de trabajo en actividades relacionadas con la materia de sus estudios. El residente temporal estudiante tendrá derecho a entrar y salir del territorio nacional cuantas veces lo desee y contará también con el derecho a la preservación de la unidad familiar, por lo que podrá ingresar con o solicitar posteriormente el ingreso de las personas que se señalan en la fracción anterior.

**IX. RESIDENTE PERMANENTE.** Autoriza al extranjero para permanecer en el territorio nacional de manera indefinida, con permiso para trabajar a cambio de una remuneración en el país.

**CAPÍTULO III**  
**ANÁLISIS DE LOS VÍNCULOS DE**  
**CONEXIÓN DEL EXTRANJERO**

### 3.1 RESIDENCIA EN TERRITORIO NACIONAL

En nuestra legislación secundaria sólo existen tres de los cuatro factores de vinculación mencionados, éstos se encuentran establecidos en el artículo 1ro. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como se muestra a continuación:

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

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

Esta parte del caso de estudio es dedicado al análisis del régimen fiscal de los no residentes en México, por lo tanto es necesario hablar de residencia.

La forma de conocer el concepto de no residente es por exclusión, es por ello que resulta fundamental definir con precisión el concepto de residencia para efectos fiscales, así mismo el análisis de los casos límite, es decir, aquellos en que se adquiere o se pierde la residencia para efectos fiscales y sus consecuencias principales.

La importancia de este concepto no residente atiende a que el sujeto gravado por residencia tendrá la obligación de globalizar o acumular la totalidad de sus ingresos independientemente de la fuente de la que proceda.

Cabe señalar que la mayoría de los países establecen impuestos sobre la renta atendiendo al concepto de residencia, concepto que difiere de un país otro.

En nuestro país, el legislador establece un concepto de residencia para efectos fiscales incorporado en el artículo 9º. del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2013 el cual transcribimos a continuación, para su análisis posterior:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:
  - 1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
  - 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo

dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

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

### **3.1.1 RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES DE PERSONAS FISICAS**

#### **3.1.1.1 ADQUISICIÓN DE LA RESIDENCIA**

De acuerdo con lo establecido por el artículo 9º. del Código Fiscal de la Federación, una persona física por el sólo hecho de establecer su casa habitación en México, se convierte en residente en territorio nacional.

Lo anterior resulta válido sólo tratándose de personas físicas de nacionalidad extranjera, aquellas de nacionalidad mexicana, por el solo hecho de serlo, se consideran residentes en México salvo prueba en contrario.

El principal efecto, de la adquisición de residencia en territorio nacional, es que la persona queda sujeta al régimen general del impuesto sobre Renta por la totalidad de los ingresos que reciba y eventualmente.

El régimen fiscal aplicable a las personas que adquieran la residencia en territorio nacional, resulta sencillo, ya que a partir del momento en que empiecen a percibir ingresos, se causará el impuesto sobre la renta conforme a las reglas de los residentes en México.

El problema se presenta cuando la persona percibe ingresos antes y después del momento de adquisición de la residencia dentro del mismo año de calendario.

Sobre este asunto el artículo 209 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone lo siguiente:

Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título V que durante el año de calendario adquieran la residencia en el país, consideraran el impuesto pagado durante el mismo como definitivo y calcularán en los términos del Título IV, de esta Ley, el impuesto por los ingresos que sean percibidos o sean exigibles a partir de la fecha en que adquirieron la residencia.

De acuerdo con lo anterior podemos concluir que:

- a) Una persona física que adquiera la residencia para efectos fiscales en México deberá reconocer como acumulables para el pago del impuesto la totalidad de los ingresos que obtenga a partir del momento de adquisición y hasta el 31 de diciembre de ese año, independientemente de la ubicación de su fuente.
- b) No tendrá obligación de acumular aquellos ingresos que haya percibido durante el año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia proveniente de fuente de riqueza ubicada fuera de México.

Por último, cabe señalar que tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por los cuales deban presentar declaraciones periódicas, deberán inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, dentro del mes siguiente a la fecha en que comiencen a obtener dichos ingresos en su calidad de residentes en México.

### **3.1.1.2. PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA.**

Como consecuencia de la pérdida de residencia para efectos fiscales podemos citar el hecho de que la persona de que se trate dejará de estar sujeta al pago de impuestos por la totalidad de sus ingresos, independientemente de la ubicación de la fuente de los mismos para quedar sujeta a impuestos por los ingresos que perciba por fuente de riqueza ubicada en México.

En materia del impuesto sobre la renta, el artículo 106 octavo párrafo de la ley vigente en 2012 dispone:

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

De conformidad con el precepto transcrito, las personas físicas que pierdan la residencia en México pierden el derecho a presentar declaración anual, con lo cual quedan impedidas de efectuar ciertas deducciones personales y determinar en su caso, la existencia de saldos a favor que pudieran recuperar del fisco mexicano.

### **3.1.2. RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES DE PERSONAS MORALES.**

#### **3.1.2.1. ADQUISICION DE LA RESIDENCIA**

Igual que el caso de personas físicas se establece la presunción de las personas morales de nacionalidad mexicana se consideran residentes en territorio nacional.

Respecto a lo anterior cabe indicar que el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad establece:

“Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y tengan en el territorio nacional su domicilio legal.”

Ahora bien, en términos generales y de acuerdo con lo que señala la fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, la regla para considerar como residentes a las personas morales es "*que hayan establecido en México la administración principal del negocio*". Lo cual significa que habrá que atender, precisamente, al lugar en que las personas en su carácter de administradores o los órganos respectivos se encuentren establecidos.

Resulta simple, determinar el régimen fiscal aplicable a una sociedad constituida conforme a las leyes mexicanas que será residente desde el comienzo mismo de su existencia, quedando sujeta a todas las obligaciones tanto sustantivas como formales que establece nuestra legislación fiscal.

Cuando una persona moral residente en el extranjero establece su administración principal en México, resulta residente en territorio nacional para efectos fiscales.

En este caso, que pudiera ocurrir excepcionalmente, no existe regla alguna en nuestra legislación que prevea las consecuencias de tal situación. Por lo que en ausencia de disposición específica y aplicando las reglas generales establecidas en la ley, se podría señalar que la situación fiscal de la sociedad que se encuentre en los supuestos antes mencionados, sería la siguiente:

- a) La sociedad quedaría sujeta al pago de impuestos en México por la totalidad de su actividades, ingresos e inclusive patrimonio, a partir de la fecha de adquisición de la residencia, independientemente de la ubicación de su fuente;
- b) La sociedad deberá acumular también los ingresos que ya hubieran sido atribuibles al establecimiento permanente en caso de que este ya hubiera existido dentro del mismo año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia;
- c) Esta sociedad podrá acreditar como pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, los que hubiera realizado sobre los ingresos señalados en el inciso anterior; y
- d) No tendrá obligación de acumular aquellos ingresos que haya percibido durante el año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia provenientes de fuente de riqueza ubicada en México y el impuesto que, en su caso, se le hubiera retenido, quedaría como pago definitivo.

### **3.1.2.2 PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA.**

A través de una interpretación a *contrario sensu* de la disposición que establece cuales sociedades son residentes en territorio nacional, podemos concluir que una persona moral dejará de ser residente en México para efectos fiscales cuando establezca su administración principal en otro país.

Ahora bien, al no existir reglas aplicables al supuesto de adquisición de residencia, tampoco existen respecto de su pérdida, por lo que también en una interpretación armónica de la ley, consideramos que la situación se presentaría de la siguiente forma:

- a) La sociedad dejaría de ser residente en la fecha en que su administración principal se establezca fuera del territorio nacional;
- b) A partir de ese momento, la sociedad dejaría de estar obligada al cumplimiento de las obligaciones de carácter formal previstas para las sociedades residentes en México, a menos que mantuviera un establecimiento permanente en el país.
- c) El ejercicio fiscal de la sociedad quedaría concluido en la fecha de pérdida de la residencia, considerándose irregular y teniendo la obligación de presentar declaración por dicho ejercicio donde se acreditarán los pagos provisionales efectuados con anterioridad, salvo que continuara realizando sus actividades en México constituyendo establecimiento permanente en el país, caso en el cual debería continuar con el cumplimiento de las obligaciones y el reconocimiento de los ingresos que le fuesen atribuibles.

### **3.2 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

El establecimiento permanente como figura, viene a llenar el espacio que separa a los residentes en un determinado país para efectos fiscales de aquellos que obtienen ingresos de fuente de riqueza en dicho país; en efecto, en el establecimiento permanente sigue habiendo un residente en el extranjero, pero ya no tributa mediante retención que es el caso de los extranjeros con fuente de riqueza (que veremos más adelante), sino que se le asimila al régimen fiscal de los residentes en México.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012 dispone, a la letra, lo siguiente:

“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades

empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.”

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de este en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3ro. de esta ley.

En caso de que el residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considera como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando está perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

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

un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes de bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Del precepto transcrito encontramos que, para que exista un establecimiento permanente, se requiere, por regla general, la concurrencia de los siguientes elementos:

- a) Que exista un lugar de negocios, y
- b) Que en el mismo se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales.

Prácticamente todas las legislaciones tributarias modernas de la comunidad internacional de Estados acuden al concepto de establecimiento permanente para establecer su soberanía tributaria respecto de extranjeros que en el territorio del Estado que adopta esta figura jurídica, llevan a cabo actividades económicas sin que en él se acuda a la creación de personas jurídicas colectivas, sin embargo la figura del establecimiento permanente se ha reservado para cuando se realizan actividades de índole mercantil y para cuando el no residente desempeña servicios personales independientes.

Pérez de Acha sostiene que la figura del establecimiento permanente surgió como un mecanismo para solucionar el problema de la doble imposición internacional, generada por dos tendencias encontradas: una, la de los países en vías de desarrollo, netamente importadores de capital, que tienden a gravar la fuente de riqueza del ingreso con independencia de la residencia de los contribuyentes; y la otra, inversa a la anterior aplicada, por los países desarrollados, exportadores de ese capital, para gravar los ingresos percibidos por sus residentes, sea cual fuere el lugar donde se encuentra la fuentes de los mismos. Al momento en que unos Estados gravan la fuente del ingreso y otros parten del concepto de residencia de las personas, la consecuencia que se presenta es la de la doble imposición fiscal.

El propósito jurídico de crear la figura del establecimiento permanente consiste en establecer que el Estado que la adopta tiene la facultad de gravar los ingresos atribuibles a tales establecimientos propiedad de residentes en el extranjero.

Respecto de la fracción II, resulta sumamente amplia, ya que cualquier obligación contingente que un representante (en sentido amplio) contraiga por cuenta del residente en el extranjero, provocará la existencia de un establecimiento permanente lo que resulta demasiado amplio.

Por lo que hace a las fracciones III y V, nos parecen del todo desafortunadas, ya que bastará con que en México se encuentre un empleado de un residente en el extranjero para cumplir cualquier tipo de obligación (Vgr. Asistencia técnica) para que se considere que el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país.

Sin perjuicio de lo anterior, el mismo artículo menciona ciertos casos en los que la determinación de la existencia del establecimiento permanente se sujeta a reglas especiales. Dichos casos son los siguientes:

- a) Cuando actúe en el país a través de una persona física o moral, apoderada o dependiente; establecido en el segundo párrafo del artículo 2do de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012.
- b) Cuando se trate de servicios de construcción de obra.

Por lo que hace al primero de los casos, resultan muy amplios los supuestos en los cuales se considera la existencia de un establecimiento permanente, sin embargo, la condición principal es que el residente en el extranjero actúe en el país a través de un tercero, no basta con que exista un apoderado, se requiere que efectivamente ejerza poderes y que dicho ejercicio sea tendiente a la realización de actividades empresariales o a la prestación de servicios personales independientes.

En estos casos, se considerara que el establecimiento permanente existe en relación con todas las actividades que el tercero realice para el residente en el extranjero.

Como último de los casos sujetos a reglas especiales, está el de los servicios de construcción de obra, los mismos tengan una duración mayor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses. A este respecto el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012 publicada el 04 de diciembre de 2006 dispone lo siguiente:

“Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 2o. sexto y séptimo párrafo y 201 de la Ley, el término construcción de obras incluye: cimentaciones, estructuras, casas y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje y de desmonte, puertos, aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes inmuebles.

El cómputo de días de duración de los servicios a que se refiere el 6to párrafo del artículo 2º. mencionado, se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios.

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

En los casos en que la naturaleza de los servicios se considere que la duración de los mismos excederá de 183 días naturales en un periodo de doce meses, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones conforme a lo dispuesto por el Título II o Título IV, Capítulo II de la Ley, según corresponda, desde el inicio de sus actividades."

Debido a que la duración de los 183 días es una condición suspensiva, es por ello que se aprecia en el último párrafo del artículo reglamentario transcrito que cuando el contribuyente estime que la duración de la obra será mayor del término señalado, pueda empezar a cumplir desde el principio con sus obligaciones fiscales en base al supuesto de establecimiento permanente. Lo anterior no obstante que rebasa los límites de la ley, puede resultar interesante, ya que el contribuyente estaría relevado de enterar pagos provisionales durante el primer ejercicio, caso que no se daría si primero decide tributar como extranjero con fuente de riqueza.

### **3.2.1. NACIMIENTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

Las consecuencias del nacimiento de un establecimiento permanente son básicamente las mismas que fueron analizadas para personas físicas y morales en los comentarios anteriores relativos a la residencia en territorio nacional. Dicho de otra manera, las consecuencias de que nazca un establecimiento permanente de una persona física o de una persona moral residente en el extranjero son las mismas que se originan por la adquisición de la residencia en territorio nacional, con la única diferencia de que, en lugar de tener que acumular a partir de ese momento la totalidad de los ingresos que perciban únicamente deberán hacerlo respecto de aquellos que, conforme a la propia ley sean atribuibles a dicho establecimiento.

El único caso que tiene una regla especial para estos efectos es el relativo a los servicios de construcción de obra, misma que establece el artículo 209 de la ley de impuesto sobre la renta vigente en 2012 dispone en lo conducente, lo siguiente:

"Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el artículo 201 de esta Ley, cuando por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país, presentarán declaración dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que constituyan establecimiento permanente en el país calculando el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de la misma, según sea el caso y efectuarán

pagos provisionales a partir del siguiente ejercicio a aquel en que constituyan establecimiento permanente.

I. Si cuando no constituyan establecimiento permanente el impuesto se pagó mediante retención del 25% sobre el ingreso obtenido, aplicarán dicha tasa a los ingresos acumulables correspondientes a cada pago provisional.

II. Si cuando no constituía establecimiento permanente se optó por aplicar la tasa establecida en el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, a la cantidad resultante de disminuir del ingreso obtenido las deducciones autorizadas por el Título II de la misma, determinarán sus pagos provisionales conforme a lo señalado en los artículos 14 o 127 de esta Ley según sea el caso.

Tratándose de personas morales iniciaran su ejercicio fiscal en la fecha en que por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país.

### **3.2.2 INGRESOS ATRIBUIBLES.**

El precepto que regula cuales son los ingresos que deben considerarse como atribuibles a un establecimiento permanente es el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual indica a la letra lo siguiente:

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

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

De acuerdo con lo anterior se concluye que, adicionalmente a los ingresos que correspondan a la actividad empresarial que desarrolle el establecimiento permanente se consideraran ingresos atribuibles al mismo, aquellos que deriven de otras enajenaciones no efectuadas directamente por el establecimiento permanente, pero que pudieran tender a evitar acumular ingresos en México o a convertir al referido establecimiento en un centro de costos.

### **3.2.3. EXTINCIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

No obstante que la ley no lo prevea expresamente, pero en base a una interpretación a contrario, consideramos que el establecimiento permanente de un residente en el extranjero desaparecerá cuando dejen de reunirse los requisitos que para su existencia señala la ley, mismos que ya fueron comentados.

En el caso de extinción del establecimiento permanente las consecuencias que se presentarían desde el punto de vista del impuesto sobre la renta vigente en 2012, serían las siguientes:

- a) A partir del momento en que se extinga el establecimiento permanente, el no residente dejaría de estar obligado al cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) A pesar de no estar prevista la causal, el extranjero debería proceder a la cancelación de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

- c) El ejercicio fiscal del no residente quedaría concluido a la fecha de extinción del establecimiento permanente, considerándose irregular y teniendo la obligación de presentar declaración por dicho ejercicio, donde se acreditarán los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

#### **3.2.4. CASOS EN QUE NO EXISTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta ha considerado que, en ciertos casos y por diversas razones, no debe considerarse que existe establecimiento permanente en México aun y cuando se reúnan los requisitos para su existencia. Dichos casos son a los que se refiere el artículo 3 de la ley, el cual establece lo siguiente:

"No se considerara que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.

En relación con el precepto antes mencionado deseamos hacer algunas consideraciones:

Por lo que se refiere a la fracción IV es importante destacar que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012 publicada el 04 de diciembre de 2006 no se consideran actividades previas o auxiliares aquellas que resulten ser iguales a las actividades que realiza el residente en el extranjero; a menos que también esas actividades tuvieran, en el extranjero, la naturaleza de previas o auxiliares.

Respecto de la fracción V, cabe señalar que a nuestro juicio debiera dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente, sin embargo el legislador decidió no darle dicho tratamiento, lo cual se justificaba hasta 1990, en virtud de que dichos ingresos se gravaban como provenientes de fuente de riqueza, ubicada en México.

### **3.2.5. DEDUCCIONES AUTORIZADAS.**

Tal como ha quedado establecido anteriormente, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México causan el Impuesto Sobre la Renta con las mismas reglas que los residentes en el país, con la particularidad de que cuentan adicionalmente con ciertas reglas para efectuar las deducciones autorizadas, mismas que se contienen en el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, el cual señala lo siguiente:

"Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos

en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar doble tributación, se podrá deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esa Ley.

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

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 29 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00."

De la disposición transcrita se puede concluir que las reglas básicas en materia de deducciones de un establecimiento permanente son las siguientes:

- a) Podrán efectuar las deducciones que autoriza el artículo 30 de la Ley del ISR, en la medida que corresponda a sus actividades.
- b) Serán deducibles independientemente de que sean erogadas en México o en el extranjero, aun cuando sean prorrateadas con otros establecimientos o la oficina central.
- c) En ningún caso serán deducibles las remesas que se efectúen a la oficina central u otro establecimiento en el extranjero.
- d) Tratándose de empresas dedicadas al transporte internacional, no podrán efectuar las deducciones relativas a devoluciones, descuentos o bonificaciones otorgados, adquisición de mercancías, gastos, inversiones, créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor. en lugar de ellas, deducirán el gasto promedio de la sociedad a nivel mundial calculado en los términos del propio artículo 30.

### **3.2.6. PERSONAS FISICAS**

La regulación de las personas físicas con establecimiento permanente en el país, se encuentra en el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012.

El artículo 120 que regula los ingresos por actividades empresariales y profesionales en la parte conducente señala lo siguiente:

“Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”

Por su parte, el artículo 123 establecen las reglas para la determinación de las deducciones autorizadas aplicables a personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales y profesionales a través de un establecimiento permanente en el país.

### **3.2.7. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES**

A este respecto los artículos 121, 215 respectivamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los términos siguientes:

“Las autoridades fiscales podrán determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen respecto del total de los ingresos o de activos respectivamente.”

“Las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

### **3.3. FUENTE DE RIQUEZA**

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

De acuerdo con la estructura adoptada por el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la determinación de los ingresos sujetos a este impuesto por provenir de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional es casuística y específica para cada caso. Sin embargo, y a reserva del análisis que haremos más adelante respecto a los ingresos de este caso de estudio, existen reglas generales aplicables respecto de todos ellos. Dichas normas se contienen en los tres primeros párrafos del artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales disponen lo siguiente:

“Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no

tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

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

Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.”

A continuación se establece en términos generales, el contenido y alcance de la disposición anterior.

### **3.3.1. SUJETOS**

Primeramente cabe precisar que son sujetos del impuesto por este tipo de ingresos, las personas no residentes en México que no tengan un establecimiento permanente en el país; o bien, cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles al mencionado establecimiento.

#### **3.3.1.1. INGRESOS NO ATRIBUIBLES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

Del comentario anterior, se desprende que, relacionado con el hecho de que los referidos ingresos no deben ser atribuibles a un establecimiento permanente. En efecto, cuando un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en México, no todos los ingresos que perciba son atribuibles a dicho establecimiento, sino que únicamente le serán atribuibles aquellos que deriven de la actividad que realice en el mismo, de ahí que exista la necesidad de analizar en detalle cada caso para

determinar con precisión cuales ingresos serán atribuibles a un establecimiento permanente y cuáles no.

### **3.3.1.2. PAGOS QUE BENEFICIEN AL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO Y EROGACIONES EVITADAS**

De acuerdo con lo que dispone el primer párrafo del precepto que venimos comentando, en el sentido de que se consideran ingresos "los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación", cabe precisar que no bastará que exista un beneficio al residente en el extranjero o que se le evite una erogación para que, por ese hecho, se le impute un ingreso gravable proveniente de fuente de riqueza en territorio nacional; sino que será necesario, en todo caso, que se trate de pagos efectuados o erogaciones evitadas que se den con motivo de los actos o actividades a que se refiere el Título V de la Ley en comentario; es decir, deberá existir un nexo causal entre los actos realizados por el residente en el extranjero que constituyen el objeto del gravamen y el pago indirecto en beneficio de dicha persona o la erogación que le haya sido evitada, para que se pueda considerar como ingreso gravable, así las cosas, también es menester comentar, que este "ingreso" quedará gravado a la tasa que corresponda en los términos de ley atendiendo al acto que lo motivo o dio origen.

### **3.3.1.3. IMPUESTO PAGADO POR CUENTA DEL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO**

Desde nuestro punto de vista el tercer párrafo del artículo 179 que estamos analizando, no tiene razón de ser ya que de manera general dicho supuesto quedaría incluido en el primer párrafo que acabamos de comentar, pues se trata de un pago que evidentemente beneficia al residente en el extranjero al evitarle una erogación del impuesto.

En muchos casos y por muy diversas razones, destacando entre ellas la imposibilidad de acreditar en el extranjero la totalidad del impuesto pagado en México, los residentes en el extranjero no aceptan que se les efectúe retención alguna por concepto de impuesto sobre la renta. En este supuesto, al residente en México no le quedara otra opción, más que piramidar el impuesto, consistente en incrementar el monto de la contraprestación en una cantidad tal que permita que, una vez aplicado el impuesto sobre el monto incrementado de la contraprestación, el remanente a entregar sea el mismo neto que se hubiera percibido de no existir impuesto.

En el caso de que el residente en México decidiera enterar directamente el impuesto correspondiente al extranjero y cubrir a éste la contraprestación libre de retención, se presentarían dos problemas, uno consistente en que la erogación correspondiente al impuesto no sería deducible para quien la paga y segundo, que en virtud de que el impuesto pagado por cuenta del extranjero constituye a su vez un ingreso gravable para el mismo, el monto de dicho impuesto quedaría a su vez, a la misma tasa de impuesto, constituyendo nuevamente un ingreso gravable y así sucesiva e indefinidamente.

#### **3.3.1.4. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TRASLADADO POR NO RESIDENTES**

Como lo veremos más adelante, el impuesto al valor agregado puede resultar aplicable a operaciones realizadas incluso por no residentes en México, de ahí que el cuarto párrafo del artículo 179 precise que dicho impuesto trasladado por residentes en el extranjero no se considera un ingreso para efectos del Título V.

#### **3.3.1.5. CAUSACIÓN Y ENTERO DEL IMPUESTO**

De acuerdo al análisis que más adelante haremos de los diversos artículos que conforman el título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podremos concluir que, por regla general, el impuesto deberá retenerse por quien haga el pago de la

contraprestación gravada, siempre y cuando quien pague sea residente en México, o bien, un establecimiento permanente en el país de un residente en el extranjero.

Por el contrario, es decir, cuando se trate de una operación celebrada entre dos residentes en el extranjero, que origine fuente de riqueza en México, no habrá obligación de retener debiendo enterar el impuesto quien sea el contribuyente del mismo.

### **3.3.1.6. EXIGIBILIDAD DE CONTRAPRESTACIONES**

El propio artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, en su quinto párrafo, establece la norma a seguir en aquellos casos en que exista obligación de retener y que, a la fecha de exigibilidad de la contraprestación, no se hubiera efectuado el pago de la misma.

"Cuando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague. Para los efectos de este título, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate."

Por lo anterior debemos entender que, aún cuando la regla general de causación del impuesto sea el pago (la percepción efectiva del ingreso), el impuesto se causará en la fecha de exigibilidad si el pago no se realiza, siempre y cuando se trate de un caso en el cual se disponga que el pago del impuesto se efectúe mediante retención.

### **3.3.1.7. ENTERO DEL IMPUESTO CAUSADO**

Por lo que hace al plazo dentro del cual deberá enterarse el impuesto causado cabe señalar que normalmente los artículos que regulan la causación del impuesto por los diversos ingresos que contempla el Título V de la Ley, establecen el plazo para el entero, tal como lo veremos en su oportunidad. Sin embargo, en el caso de que eventualmente no estuviera fijado un plazo específico, habrá que atender de manera supletoria al artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, el cual señala la que cuando se trate de un impuesto retenido, deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al de terminación del periodo de la retención.

Por lo que hace al lugar en donde deberá enterarse el impuesto en el caso del que hubiera sido retenido, se trata de las oficinas tanto centrales como sucursales de las instituciones de crédito, que se encuentren en la circunscripción territorial de la administración local de recaudación donde esté establecido el domicilio fiscal del retenedor.

Un caso que amerita comentario especial es el de los residentes en el extranjero que deberán enterar directamente su impuesto. En nuestra opinión, ante la falta de disposición expresa al respecto y tomando en consideración lo dispuesto por el artículo 20 fracción IV del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, consideramos que el impuesto deberá enterarse ante el consulado mexicano más próximo al domicilio del contribuyente, ya sea personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, para tal efecto el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación señala que los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

### **3.3.1.8. PAGOS EN MONEDA EXTRANJERA**

Tratándose de pagos a residentes en el extranjero, normalmente se efectuarán en moneda extranjera, de ahí que el artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona en su cuarto párrafo que:

“Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación.”

Para hacer la conversión a moneda nacional de conformidad como lo señala el precepto transcrito, se deberá atender al Código Fiscal de la Federación el cual dispone en su artículo 20 lo siguiente:

“Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerara el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones.”

### **3.3.1.9. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO PAGADO**

Para concluir con lo relativo a las reglas generales en materia de fuente de riqueza, nos ocuparemos de lo concerniente a la naturaleza del impuesto pagado por este concepto. Al respecto, el multicitado artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone en su sexto párrafo lo siguiente:

“El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título, se considerará como definitivo y se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.”

Así las cosas, salvo en los casos en que se adquiriera la residencia para efectos fiscales en México, en cuyo caso el impuesto pagado se considerará como provisional y podrá acreditarse contra el que se determine en la declaración anual, los ingresos que sean percibidos o sean exigibles a partir de la fecha en que adquirieron la residencia, el impuesto que se pague sobre ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional será un impuesto definitivo, es decir, no admitirá acreditamiento alguno.

### **3.3.1.10. OBLIGACIONES FISCALES FORMALES DE LOS NO RESIDENTES**

Los no residentes que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional tendrán además de la obligación de pago del impuesto, otras de carácter formal, mismas que veremos a continuación.

#### **3.3.1.10.1. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES**

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación dispone en su primer párrafo que:

“Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar *declaraciones periódicas* o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.”

En el supuesto anterior se podría encontrar por ejemplo, a un residente en el extranjero que percibiera ingresos derivados del arrendamiento de un bien inmueble destinado para fines no habitacionales, conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2012, dicha persona tendría la obligación de presentar declaraciones periódicas de dicho impuesto.

Las reglas en cuanto al procedimiento de inscripción se prevén en el artículo 20 fracción IV del Reglamento del mismo código, el cual señala lo siguiente:

**"IV.** Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que no tengan representante legal en territorio nacional, presentarán su solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, así como los avisos a que se refiere el artículo 25 de este Reglamento, incluso por correo certificado con acuse de recibo, ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o ante la autoridad que para estos efectos autorice el Servicio de Administración Tributaria"

#### **3.3.1.10.2. RECIBOS POR HONORARIOS**

De conformidad con lo que dispone el cuarto párrafo del artículo 183 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional, están obligados a expedir recibos por los honorarios que obtengan, mismos que deberán reunir los requisitos que señala el artículo 253 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012 que, a la letra dispone lo siguiente:

“Los comprobantes a que se refiere el artículo 183 de la Ley, deberán reunir los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, a excepción del Registro Federal de Contribuyentes. Dichos comprobantes podrán formularse en idioma distinto del español, debiendo proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando estas así lo requieran.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimiento autorizados.”

### **3.3.1.10.3. RECIBOS POR ARRENDAMIENTOS**

Como en el caso anterior, tratándose de ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, el artículo 186 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación de expedir recibos, salvo cuando los ingresos se perciban a través de un fideicomiso, en cuyo caso será la sociedad fiduciaria quien expida dichos recibos.

Al respecto el artículo 254 del Reglamento de la Ley del impuesto Sobre la Renta dispone lo siguiente:

“Los comprobantes a que se refiere el artículo 186 de la Ley, deberán reunir los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, a excepción del Registro Federal de Contribuyentes, debiendo además señalar el número de cuenta predial del inmueble de que se trate, o en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados.”

**CAPÍTULO IV**  
**RESULTADOS**  
**OBLIGACIONES IMPOSITIVAS DE LOS**  
**EXTRANJEROS EN MÉXICO**

#### **4. IMPUESTOS A QUE ESTÁN SUJETOS LOS EXTRANJEROS EN MÉXICO INGRESOS GRAVADOS**

Como corolario el régimen fiscal aplicable a los diversos ingresos que derivan de fuente de riqueza en territorio nacional, es necesario primeramente enlistar los diferentes tipos de ingresos gravados por el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismos que son como sigue:

- Art. 180.- Sueldos y salarios.
- Art. 182.- Jubilaciones, pensiones y otras formas de retiro.
- Art. 183.- Honorarios.
- Art. 185.- Emolumentos a consejeros, administradores y comisarios.
- Art. 186.- Arrendamiento de inmuebles.
- Art. 187.- Explotación de inmuebles en condominio.
- Art. 188.- Arrendamiento de muebles.
- Art. 189.- Enajenación de inmuebles.
- Art. 190.- Enajenación de acciones y títulos valor.
- Art. 191.- Sustitución de deuda pública por capital.
- Art. 192.- Operaciones financieras derivadas de capital.
- Art. 193.- Dividendos.
- Art. 194.- Remanente de personas morales no contribuyentes.
- Art. 195.- Intereses.
- Art. 198.- Arrendamiento financiero.
- Art. 200.- Regalías
- Art. 201.- Servicios de construcción.
- Art. 202.- Premios.
- Art. 203.- Espectáculos públicos, acústicos o deportivos.
- Art. 204.- Mediaciones que obtengan residentes en territorios con regímenes fiscales preferenciales.
- Art. 206.- Otros ingresos gravables.
- Art. 207.- Primas pagadas a reaseguradoras.

## **4.1 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS DERIVADOS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES**

### **4.1.1. INGRESOS POR SALARIOS.**

#### CONCEPTO FISCAL DE INGRESOS POR SALARIOS.

El artículo 210 fracción I de la ley en comento del Título V se consideran ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los señalados en el artículo 110 de la misma ley, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores. Comisarios y gerentes generales. El artículo de referencia establece a la letra lo siguiente:

"Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadoras de la federación, las entidades federativas y los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los obtenidos por los conceptos a que se refiere el artículo 120 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 120 de esta Ley. En caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.”

#### **4.1.2. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

El objeto del impuesto lo constituye, precisamente, la percepción de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, cuya fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional y sean percibidos por personas no residentes en el mismo.

De conformidad con el artículo 180 de la referida Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, se considera que exista fuente de riqueza en territorio nacional cuando el servicio o trabajo se preste o desempeñe en el país.

#### **4.1.3. BASE DEL IMPUESTO**

La base del impuesto lo constituye la totalidad del ingreso percibido sin deducción alguna.

#### **4.1.4. TASA APLICABLE**

Existen tasas progresivas como sigue:

- a) El 15% para ingresos que excedan de \$125,900.00 y que no sean superiores a \$1,000,000.00
- b) El 30% para los ingresos que excedan de \$ 1, 000,000.00

#### **4.1.5. FORMA DE PAGO**

El impuesto deberá pagarse mediante retención que efectuará la persona que haga los pagos, si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en el país con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará directamente el impuesto correspondiente, mediante declaración que presentará dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

#### **4.1.6. EXENCIONES DE PAGO DEL IMPUESTO**

Al respecto el artículo 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se estará exento por los primeros \$ 125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

Por su parte el artículo 181 de la misma Ley menciona que:

"Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior, por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que el servicio prestado tenga una duración menor a 183 días consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

No será aplicable lo dispuesto en este precepto, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3º., 201 y 203 de esta Ley, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en

consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al artículo anterior."

De las disposiciones anteriores, se concluye que se encuentran exentos del pago del impuesto los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado percibidos por residentes en el extranjero y cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, siempre y cuando el monto de los ingresos en un año de calendario no exceda de \$ 125,900.00; igualmente, estarán exentos dichos ingresos cuando el servicio tenga una duración menor de 183 días en un periodo de doce meses y:

- a) Cuando quien pague los salarios sea una persona no residente en territorio nacional, que no tenga un establecimiento permanente en el país.
- b) Cuando los pagos los efectúe un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, siempre que los servicios que dan origen a los pagos no sean relacionados con dicho establecimiento.

Hay que destacar que de acuerdo con el último párrafo del segundo de los preceptos transcritos, cuando un residente en el extranjero tenga en México una oficina o lugar de negocios que no constituya establecimiento permanente en el país en los términos de la ley, los pagos que efectúe a través de dicha oficina no gozarán de la exención antes mencionada. Lo anterior en virtud de que, a pesar de no ser establecimientos permanentes en territorio nacional, los empleados que tengan presten servicios en México pagados por un patrón que opera en México.

#### **4.2. INGRESOS POR JUBILACIONES, PENSIONES U OTRAS FORMAS RETIRO**

En este apartado se analizarán los elementos del impuesto, su fuente y exenciones.

#### **4.2.1. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

En este caso, el objeto del impuesto lo constituye, precisamente, la percepción de ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, incluyendo las provenientes de las subcuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social y las provenientes de las cuentas individuales de ahorro abiertas en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, cuya fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional y sean percibidos por personas no residentes en el mismo.

De conformidad con el artículo 182 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, se considera que existe fuente de riqueza en territorio nacional para los casos anteriores cuando los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional.

#### **4.2.2. BASE DEL IMPUESTO**

En el caso que nos ocupa, la base del impuesto la constituye la totalidad del ingreso percibido sin deducción alguna.

#### **4.2.3. TASA APLICABLE**

Existen tasas progresivas como sigue:

- a) El 15% para ingresos que excedan de \$ 125,900.00 y que no sean superiores de \$ 1, 000,000.00
- b) El 30% para los ingresos que excedan de \$ 1, 000,000.00.

#### **4.2.4. FORMA DE PAGO**

El impuesto deberá pagarse mediante retención que efectuará la persona que haga los pagos, si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en el país con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará directamente el impuesto correspondiente, dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

#### **4.2.5. EXENCIONES DE PAGO DEL IMPUESTO**

Al respecto el artículo 182 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, señala que tratándose de los ingresos a que nos venimos refiriendo, se estará exento por los primeros \$ 125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

### **4.3. INGRESOS POR HONORARIOS**

**El apartado de los honorarios es una de las figuras más utilizadas en la prestación de servicios independientes, se analiza su aspecto legal.**

#### **4.3.1. CONCEPTO FISCAL DE INGRESOS POR HONORARIOS**

De conformidad con lo que dispone el artículo 210 fracción II de la ley en comento, para efectos del Título V se consideran ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, los señalados en el artículo 120 de la propia ley.

Están obligados al pago del impuesto establecido en esta sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

El artículo 120 fracción II dispone en lo conducente lo siguiente:

“Se consideran ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal cuyos ingresos no están considerados en el Capítulo I de este Título.

Se entiende que los ingresos los obtiene en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten servicio profesional.”

El artículo 121 dispone en lo conducente lo siguiente:

“Para los efectos de esta sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

V.- Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.

VI.- Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.

VII.- Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.

VIII.- Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotográficas o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.”

#### **4.3.2. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

El objeto del impuesto será la percepción de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente que sean percibidos por un residente en el extranjero y cuya fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional.

Por lo que hace al supuesto de fuente de riqueza, el artículo 183 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala los lineamientos para establecer en qué casos existe fuente de riqueza en territorio nacional. El precepto dispone que "se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.". De esta suerte, el elemento determinante será, precisamente, que la prestación del servicio se lleve a cabo físicamente dentro del territorio nacional. Es decir, se requerirán presencia física del prestador del servicio en México para que se cumpla con este requisito.

En relación con lo anterior, resulta importante destacar la presunción que establece el artículo en comento, como sigue:

"Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que presto en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México."

#### **4.3.3. BASE DEL IMPUESTO**

De acuerdo con lo señalado por el segundo párrafo del artículo 183, la base gravable será la totalidad del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

#### **4.3.4. TASA APLICABLE**

El 25% sobre el total de los ingresos obtenido sin deducción alguna.

#### **4.3.5. FORMA DE PAGO**

Establece la regla general, el impuesto será retenido por quien haga los pagos, si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en el país con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará directamente el impuesto correspondiente, dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

#### **4.3.6. EXENCIONES**

De acuerdo con los artículos 183 y 184 de la ley en comento, resultan aplicables exactamente las mismas exenciones que las concedidas a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

#### **4.3.7. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 24 fracción V en relación con el 16, ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 58 de su Reglamento, se considera importación de servicios afecta al pago de este impuesto, el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por personas no residentes en el país.

De acuerdo con lo anterior, la persona que pague al residente en el extranjero por la prestación de dichos servicios estará obligado como "importador" de los mismos al pago del impuesto en los términos de los artículos 10, Fracción IV, 26 y 28 de la ley mencionada, a la tasa del 10%. Cabe señalar que de conformidad con el artículo 50 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto relativo a las importaciones de servicios se podrá acreditar en la misma declaración de pago provisional del periodo a que correspondan dichas importaciones.

#### **4.4. INGRESOS POR EMOLUMENTOS A CONSEJEROS, ADMINISTRADORES Y COMISARIOS**

##### **4.4.1. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

En el caso, el objeto del impuesto lo constituye, precisamente, la percepción de remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, cuya fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional y sean percibidos por personas no residentes en el mismo.

De conformidad con el artículo 185 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considera que existe fuente de riqueza en territorio nacional para los casos anteriores cuando dichos conceptos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México.

##### **4.4.2. BASE DEL IMPUESTO**

La base del impuesto lo constituye la totalidad del ingreso percibido sin deducción alguna.

#### **4.4.3. TASA APLICABLE**

El impuesto será de 25%.

#### **4.4.4. FORMA DE PAGO**

El impuesto deberá pagarse mediante retención que efectuaran las sociedades que hagan los pagos.

#### **4.4.5. EXENCIONES DE PAGO DEL IMPUESTO**

No hay exenciones para este tipo de ingresos.

### **4.5 IMPUESTOS SOBRE INGRESOS DERIVADOS DEL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES**

#### **4.5.1. INGRESOS POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES**

##### **4.5.1.1. CONCEPTO FISCAL DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES**

De conformidad con el artículo 210 fracción III de la Ley que comentada, para efectos del Título V se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes, los señalados en el artículo 141 de la propia ley, mismo que dispone lo siguientes:

“Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, los siguientes:

I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles, en cualquier otra forma.

II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.  
Adicionalmente, el artículo 186 en su segundo párrafo señala que:

“También se considerarán ingresos de los que se refiere este artículo, las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.”

#### **4.5.1.2. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

Atendiendo a los términos del artículo 186, podemos concluir que el objeto del impuesto será la percepción de ingresos por residentes en el extranjero, por otorgar el uso o goce temporal, en cualquier forma, de bienes inmuebles que estén ubicados en el país.

#### **4.5.1.3. BASE DEL IMPUESTO**

De acuerdo con lo que señala el segundo párrafo del artículo 186, la base gravable será la totalidad de ingreso obtenido, sin deducción alguna.

#### **4.5.1.4. TASA APLICABLE**

De conformidad con el tercer párrafo del artículo 186, la tasa es del 25%.

#### **4.5.1.5. FORMA DE PAGO**

Al igual que en la mayoría de los casos, el impuesto deberá retenerse y enterarse por la persona que haga los pagos.

#### **4.5.1.6. EXENCIONES**

Tratándose de este tipo de ingresos, no existen exenciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.5.1.7. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

De acuerdo con el artículo 10. fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2012, son contribuyentes de dicho impuesto las personas físicas y morales que, en territorio nacional, otorguen el uso o goce temporal de bienes.

Para estos efectos dispone el artículo 21 de la ley mencionada, "se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce."

Esta referencia es para inmuebles que se encuentran físicamente el territorio nacional, resulta evidente que, cuando un residente en el extranjero otorgue el uso o goce temporal de dichos bienes, se causará este impuesto.

Cabe destacar, que esta ley en ningún momento establece distinción alguna en el tratamiento, residentes y no residentes, tratándose de este tipo de actos.

El residente en el extranjero quedará obligado al pago de este impuesto, debiendo trasladarla a la tasa del 11% en la región fronteriza y al 16% en el resto del país, quedando obligado a enterarlo a través de declaración y a efectuar pagos provisionales.

## **4.5.2. INGRESOS POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES MUEBLES**

### **4.5.2.1. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

El objeto del gravamen lo constituye, en principio, la percepción de ingresos obtenidos por no residentes en el país que provengan de la concesión del uso o goce temporal de bienes muebles, siempre y cuando tengan su fuente de riqueza en territorio nacional..

Por lo que hace a la determinación de la existencia de fuente de riqueza, el artículo 188 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta fija dos reglas:

a).-Se trata de bienes muebles que se utilicen en actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país, y

b).-Si se trata de bienes muebles que se utilicen en actividades distintas a las anteriores, cuando la entrega material o física de los bienes se haga en el país.

Se destaca que, cuando los bienes sean usados por un residente en México o por un establecimiento permanente de un residente en el extranjero, se presumirá que los bienes se destinan a actividades empresariales y que se usan en el país, es decir, se presumirá salvo prueba en contrario la existencia de fuente de riqueza en territorio nacional.

Por último, el artículo 188 excluye expresamente de este tratamiento a los ingresos derivados de contratos de arrendamiento financiero (artículo 198) y a los que deriven de conceder el uso o goce temporal de derechos de autor, dibujos y modelos industriales, patentes y marcas y, en general, ingresos por regalías (artículo 200).

#### **4.5.2.2. BASE DEL IMPUESTO**

De acuerdo con lo que señala el segundo párrafo del artículo 188, la base gravable será la totalidad del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

#### **4.5.2.3. TASA APLICABLE**

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 188, existen dos tasas distintas atendiendo al bien concreto de que se trate:

- a) En el caso de contenedores, así como de aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, la tasa será del 5%, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.
- b) En los demás casos la tasa aplicable será del 25%.

#### **4.5.2.4. FORMA DE PAGO.**

Como lo establece la regla general, el impuesto deberá ser retenido por la persona que efectúe los pagos.

#### **4.5.2.5. EXENCIONES**

Tratándose de este tipo de ingresos, no existen exenciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.5.2.6. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El régimen fiscal es el mismo que en el caso de bienes inmuebles.

## **4.6. INGRESOS POR ENAJENACION DE INMUEBLES**

### **4.6.1 CONCEPTO FISCAL DE ENAJENACION DE BIENES**

De conformidad con lo dispone el artículo 210 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para efectos del Título V se consideran ingresos por enajenación de bienes, los señalados en el artículo 146 de esta ley, mismo que dispone lo siguiente:

"Se consideran ingresos por enajenación de bienes, de los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Se entenderá como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

No se consideraran ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9º. de esta Ley."

De acuerdo a lo anterior, debemos considerar que existen ingresos por enajenación cuando exista transmisión de propiedad, o bien, se presente cualquiera de los actos jurídicos previstos en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, con excepción de los siguientes:

- a) Enajenación por causa de muerte.
- b) Donación.

- c) Fusión de sociedades.
- d) Aquellas enajenaciones en que, conforme al artículo 9o de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. el ingreso deba considerarse como interés.

#### **4.6.2. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

De conformidad con el artículo 189 de la ley, podemos decir que existen dos tipos de objetos a saber:

- a) El objeto principal, que lo constituye la percepción de ingresos por residentes en el extranjero. derivados de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional.
- b) Por otro lado. el propio artículo 189 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta atribuye consecuencias fiscales al hecho de que en una enajenación de inmuebles la contraprestación pactada sea inferior en más de un 10% al valor de avalúo del inmueble, o bien, cuando la enajenación se efectúe a título gratuito, en cuyo caso, se imputa un ingreso al adquirente.

Sobre este aspecto, señalan los párrafos quinto y sexto del artículo 189 lo siguiente:

"Cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y este exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto será el 25% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna, debiendo enterarlo el contribuyente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

Tratándose de adquisiciones a título gratuito, el impuesto será el 25% sobre el total del valor de avalúo del inmueble, sin deducción alguna; dicho avalúo deberá practicarse por persona autorizada por las autoridades fiscales. Se exceptúan del pago de dicho

impuesto los ingresos que se reciban como donativos a que se refiere el artículo 109 fracción XIX inciso a) de esta Ley."

### **4.6.3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

#### **4.6.3.1. REGLA GENERAL**

a) La base será la totalidad del ingreso obtenido, sin deducción alguna;

b) La tasa será del 25%, y

Si el pago lo efectúa un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero, el adquirente deberá efectuar la retención y entero del impuesto; de lo contrario, será el propio contribuyente quien deba pagarlo, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días hábiles siguientes a la obtención del ingreso.

#### **4.6.3.2. ALTERNATIVA DE CÁLCULO DEL IMPUESTO**

En el tercer párrafo del artículo 189 se establece una alternativa para la determinación del impuesto, aplicando la tasa del 35% sobre la utilidad obtenida en la enajenación, en lugar de la tasa del 25% sobre el ingreso total.

Para que proceda dicha alternativa se requiere lo siguiente:

- a) Que el residente en el extranjero tenga representante en el país para efectos fiscales, en los términos del artículo 208 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y
- b) Que la enajenación se consigne en escritura pública (en cuyo caso no se requerirá representante), o bien
- c) Que se trate de la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

La utilidad se determinará restando del precio de venta las deducciones que permite el artículo 148 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2012, mismas que son las siguientes:

- a) El costo comprobado de adquisiciones que se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley. El costo actualizado será cuando menos el 10% del monto de la enajenación de que se trate.
- b) El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 151 de esta ley.
- c) Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante. Asimismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.
- d) Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

Cuando la enajenación se consigne en escritura pública, la recaudación y pago del impuesto las efectuará, bajo su responsabilidad, el notario, juez, corredor público u otro fedatario que por disposición legal tenga funciones notariales, bajo cuya fe se haya otorgado la escritura pública. El plazo para el entero del impuesto será de quince días contados a partir de la fecha de la escritura y el notario deberá asentar en la propia escritura el monto de dicho impuesto.

En el caso de enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, el representante calculará y enterará el impuesto ante la oficina que corresponda a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

#### **4.6.4. INGRESO EN PARCIALIDADES**

El último párrafo del artículo 189 dispone que, en aquellos casos de enajenación consignados en escritura pública en que se pacte que el pago se efectuará en parcialidades en un plazo mayor a 18 meses, se podrá diferir el pago del impuesto.

En este caso, el impuesto que se haya determinado se pagará en forma proporcional al monto del precio que resulte exigible cada mes.

El impuesto deberá pagarse a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquel en que sea exigible cada pago parcial del precio.

Para que pueda optarse por este sistema de pago deberá garantizarse ante las autoridades el interés fiscal derivado de la operación, mismo que comprenderá, además del monto del impuesto que se difiere, el de los posibles recargos de los cinco ejercicios siguientes y cumplir con los requisitos que marca el artículo 256 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"Para los efectos del último párrafo del artículo 189 de la Ley, cuando en las enajenaciones que se consignen en escritura pública se pacte el pago del precio en parcialidades y se hubiere ejercido la opción prevista por dicho precepto, se hará constar en la citada escritura el plazo mayor a dieciocho meses, la forma en que el contribuyente garantice el interés fiscal, que la garantía corresponde al impuesto determinado y que la misma ha sido aceptada por la autoridad recaudadora correspondiente en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; la garantía deberá comprender los posibles recargos que se causarían en los siguientes cinco años, considerando para tales efectos la tasa vigente en la fecha en que se otorgó la garantía. El fedatario público enterará el impuesto en la proporción que corresponda a la cantidad que sea entregada al momento de la firma de la escritura.

Se podrá garantizar el interés fiscal mediante responsabilidad solidaria asumida por el adquirente del inmueble, en la escritura pública respectiva, hasta por el monto de dicho interés fiscal."

## **4.7. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO POR ADQUISICIÓN DE BIENES**

### **4.7.1. BASE DEL IMPUESTO**

En estos casos la ley establece como base del impuesto la diferencia que exista entre el monto que arroje el avalúo y la contraprestación pactada, siempre que la diferencia sea del 10% o superior respecto de la contraprestación.

En el caso de adquisiciones a título gratuito, al no haber contraprestación pactada, el ingreso será el monto que arroje el avalúo del bien.

### **4.7.2. TASA APLICABLE**

En ambos casos, la tasa de impuesto aplicable será del 25%.

### **4.7.3. FORMA DE PAGO**

Por lo que se refiere al ingreso que sea determinado por las autoridades fiscales por existir una diferencia superior al 10% entre la contraprestación pactada y el valor de avalúo, el impuesto deberá ser enterado por el contribuyente residente en el extranjero dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

Tratándose de adquisiciones a título gratuito, la ley no establece plazo para el pago, por lo que aplicando supletoriamente el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el impuesto deberá enterarse dentro de los cinco días siguientes al que se perciba el ingreso.

### **4.7.4. EXENCIONES**

Tratándose de ingresos por adquisición de inmuebles a título gratuito, no se pagará el impuesto cuando el ingreso se perciba con motivo de donativos entre

cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

#### **4.7.5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

De acuerdo con el artículo 1º. Fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto se causa por la enajenación de bienes efectuada en territorio nacional.

En el caso que nos ocupa por tratarse de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional, su enajenación estará afecta al pago del impuesto, excepto por lo siguiente:

- a) El suelo, y
- b) Construcciones destinadas o utilizadas para casa habitación (no incluye hoteles).

El impuesto se causará a la tasa del 16% sobre la totalidad de la contraprestación pactada, adicionada con las cantidades que se cobren o carguen al adquirente por cualquier otro concepto.

Tratándose de operaciones consignadas en escritura pública el impuesto será calculado y enterado por fedatario público.

#### **4.8. INGRESOS POR REGALÍAS, ASISTENCIA TÉCNICA O PUBLICIDAD**

##### **4.8.1. CONCEPTO FISCAL DE INGRESOS POR REGALÍAS**

###### **Artículo 15B Código Fiscal de la Federación**

Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas,

incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, así como industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

#### **Qué se entiende por asistencia técnica?**

Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

#### **4.8.2. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

Tomando en consideración lo comentado anteriormente, podemos establecer que el objeto del impuesto será, en este caso, la percepción de ingresos considerados como regalías, que perciban residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México.

Por lo que hace al supuesto de fuente de riqueza, el primer párrafo del artículo 200 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que:

“Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerara que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional, o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país ”

#### **4.8.3. BASE DEL IMPUESTO**

Como en la mayoría de los casos hasta ahora comentados, la base del impuesto será la totalidad del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

#### **4.8.4. TASA APLICABLE**

Tratándose de ingresos por regalías existen dos tasas de impuesto, a saber:

- a) 5%, para ingresos por regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril.
  
- b) 25% para regalías distintas de la comprendidas en el párrafo anterior

Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley.

Cuando los contratos involucren una patente o certificado de invención o de mejora y otros conceptos relacionados a que se refiere la fracción II de este precepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa correspondiente a la parte del pago que se haga por cada uno de los conceptos. En el caso de que no se pueda distinguir la parte proporcional de cada pago que corresponda a cada concepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa establecida en la fracción II de este artículo.

Para los efectos de este artículo, se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15B del Código Fiscal de la Federación. En este caso, las tasas a que se refiere este artículo se aplicarán sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, en función del bien o derecho de que se trate.

Para los efectos de este artículo, implica el uso o concesión de uso de un derecho de autor, de una obra artística, científica o literaria, entre otros conceptos, la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares y que el contenido que se transmite se encuentre protegido por el derecho de autor.

#### **4.8.5. FORMA DE PAGO**

Como regla general se establece que las personas que deban hacer los pagos por los conceptos antes indicados, estarán obligadas a efectuar la retención.

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento que está en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquel en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente lo que ocurra primero.

#### **4.8.6. EXENCIONES**

No existen exenciones respecto de este tipo de ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.8.7. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En este caso, en que se concede el uso o goce temporal de bienes intangibles en territorio nacional, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo considera una importación de intangibles, por lo que el importador estará obligado a pagar el impuesto en la declaración del periodo al que corresponda el pago de la regalía, pudiendo en ese mismo periodo efectuar el acreditamiento.

#### **4.9. INGRESOS POR SERVICIOS DE CONSTRUCCION DE OBRA, MANTENIMIENTO O MONTAJE DE BIENES INMUEBLES**

##### **CONCEPTOS PRELIMINARES**

De conformidad con el primer párrafo del artículo 201 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran gravados los ingresos que deriven de cualquiera de los siguientes conceptos:

- a) Servicios de construcción de obra;
- b) Instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, y
- c) Por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos.

Además el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta precisa el término construcción de obras, mismo que incluye: cimentaciones, estructuras, casas y edificios en general, terracerías, terraplenes, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje

y de desmonte, puertos, aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes inmuebles.

#### **4.9.1. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

El objeto del impuesto lo constituye la obtención de ingresos, que perciba un residente en el extranjero, por los servicios ya referidos, cuando los mismos se lleven a cabo en México.

#### **4.9.2. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

##### **4.9.2.1. REGLA GENERAL**

El impuesto será el 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

##### **4.9.2.2. ALTERNATIVA PARA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II de esta Ley, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso el representante calculará el impuesto que resulte, y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se realiza la obra, dentro del mes siguiente al de la conclusión de la misma.

#### **4.9.3. EXENCIONES**

No existen exenciones respecto de este tipo de ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.9.4.. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En los términos de lo señalado por los artículos 1o. fracción IV y 24 fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la prestación de los servicios a que nos venimos refiriendo, al ser prestados en México por un residente en el extranjero, se consideran importación de servicios, debiéndose calcular el impuesto a la tasa del 11% cuando la importación del servicio se haga a la región fronteriza o al 16% cuando se haga al resto del país, mismo que será a cargo exclusivamente del contratante residente en México, que es el importador de los servicios, sin que repercuta de ninguna forma al residente en el extranjero.

#### **4.10. INGRESOS POR LA OBTENCION DE PREMIOS**

##### **4.10.1. CONCEPTOS PRELIMINARES**

Respecto de este tipo de ingresos, el artículo 162 de Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que se consideren ingresos por premios que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase autorizados legalmente.

##### **4.10.2. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

Tomando en consideración lo comentado anteriormente, podemos establecer que el objeto del impuesto será, en este caso, la obtención de ingresos por premios que perciban residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México.

Por lo que hace al supuesto de fuente de riqueza, el primer párrafo del artículo 202 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que:

“Tratándose de los ingresos por obtención de premios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país. Salvo prueba en contrario, se entenderá que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebra en el país cuando el premio se pague en el mismo.”

#### **4.10.3. BASE DEL IMPUESTO**

En este caso la base del impuesto será distinta dependiendo si se trata de un premio que derive de juego con apuestas, o bien, si el premio corresponde a una lotería, rifa, sorteo o concurso de cualquier clase.

a) En el caso de premios derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos la base gravable será el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna.

b) En el caso de juegos con apuestas, la base será el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

Debe destacarse que de conformidad con lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 202, no se considera como premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en loterías.

#### **4.10.4 TASAS APLICABLES**

En este caso, existen tres distintas tasas de impuesto que son las siguientes:

a) La del 1%, cuando se trate de ingresos derivados de juegos con apuestas consideradas en el inciso a) anterior, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local o el gravamen no sea una tasa superior al 6%.

b) En aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos manifestados será del 21% a una tasa que exceda del 6%.

c) En el caso de premios de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

#### **4.10.5. FORMA DE PAGO**

En este caso el impuesto deberá ser mediante retención cuando la persona que efectúe el pago sea residente en territorio nacional o residente en el extranjero con establecimiento permanente situado en el país o mediante declaración dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso cuando quien pague el premio sea residente en el extranjero.

#### **4.10.6. EXENCIONES**

No existen exenciones respecto de este tipo de ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **4.11. INGRESOS POR LA PRESENTACIÓN DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS, ARTÍSTICOS O DEPORTIVOS**

#### **4.11.1. OBJETO DEL GRAVAMEN Y FUENTE DE RIQUEZA**

De conformidad con el artículo 203 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto del impuesto en este caso es la obtención de ingresos derivados de sus actividades artísticas y deportivas o de la realización o presentación de espectáculos públicos por medio de personas físicas y morales, cuando la actividad o realización se lleve a cabo en el país. Se consideran incluidos los relacionados con la presentación de los espectáculos públicos o aquellos destinados a promocionar la presentación, así mismo cuando como resultado de la reputación que tenga el residente en el extranjero como artista o deportista

#### **4.11.2. BASE DEL IMPUESTO**

En este caso la base gravable la constituye la totalidad del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

#### **4.11.3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

##### **4.11.3.1. REGLA GENERAL**

El impuesto será el 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos, cuando ésta sea residente en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en el país. En los demás casos, será el propio contribuyente quien deberá enterarlo al día siguiente a aquel en que se obtuvo el ingreso.

##### **4.11.3.2. ALTERNATIVA PARA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II o Capítulo II, sección I o II del Título IV de esta Ley, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso el representante calculará el impuesto que resulte, y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se efectúa el espectáculo público, artístico o deportivo, dentro del mes siguiente al de la conclusión del mismo. Esta opción solo se podrá ejercer cuando se otorgue la garantía del interés fiscal por una cantidad equivalente a lo establecido por la regla general a más tardar el día siguiente en que se obtuvo el ingreso.

#### **4.11.4. EXENCIONES**

No existen exenciones respecto de este tipo de ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.11.5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En los términos de lo señalado por los artículos 1o. fracción IV y 24 fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la prestación de los servicios a que nos venimos refiriendo, al ser prestados en México por un residente en el extranjero, se consideran importación de servicios, debiéndose calcular el impuesto a la tasa del 11%, mismo que será a cargo exclusivamente del contratante residente en México, que es el importador de los servicios, sin que repercuta de ninguna forma al residente en el extranjero.

### **4.12. REPRESENTACIÓN EN MÉXICO DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

#### **4.12.1 CONSIDERACIONES GENERALES**

A lo largo del apartado anterior hemos observado que existen ciertos ingresos provenientes de fuente de riqueza que pueden ser gravados conforme a la utilidad obtenida, en lugar del monto total de la contraprestación obtenida.

Los casos en que existe dicha alternativa de cálculo son los siguientes:

- a) Enajenación de inmuebles.
- b) Enajenación de acciones y títulos valor.
- c) Sustitución de deuda pública por capital (SWAPS).
- d) Operaciones financieras derivadas de capital.
- e) Servicios de construcción.
- f) Espectáculos, públicos, artísticos o deportivos.

En todos los casos aparece un denominador común para que pueda optarse por la alternativa de calcular el impuesto sobre la ganancia, mismo que consiste en la representación en México para efectos fiscales del residente en el extranjero. Para lo cual el representante deberá cumplir con los requisitos que marca el artículo 208 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, en todos los casos, deberá designarse con anticipación a la percepción del ingreso.

#### **4.12.2. DESIGNACIÓN DEL REPRESENTANTE**

##### **4.12.2.1. REQUISITOS DEL REPRESENTANTE**

El artículo 208 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone en su primer párrafo lo siguiente:

"El representante a que se refiere este Título, deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México y conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere presentado la declaración."

##### **4.12.3. FORMA DE LA DESIGNACIÓN**

El Código Fiscal de la Federación en materia de representación legal establece en su artículo 19, las formalidades que habrá que observar cuando se trate de representación ante las autoridades fiscales. Al respecto dicho precepto dispone lo siguiente:

"En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante

escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario o fedatario público.

El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y esta expedirá la constancia de la inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción."

Cabe señalar por otro lado, que en el caso de que la representación sea conferida en el extranjero, será necesario que la misma sea legalizada ante la autoridad consular mexicana en el país respectivo para que pueda surtir plenamente sus efectos en México, conforme a lo que dispone el artículo 546 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en material fiscal federal.

Como quedó comentado al inicio de este apartado, es de considerarse que la designación del representante sea efectuada con anterioridad a que se perciba el ingreso gravado.

En efecto de conformidad con los artículos que prevén los casos en que puede haber representante, se establece que los "contribuyentes que tengan representante" podrán optar por pagar el impuesto sobre la ganancia de la operación de que se trate.

A nuestro juicio, al utilizar la ley la expresión "que tengan representante" está indicando que el requisito consiste en ya tener el representante, es decir, en ya haberlo designado al momento de obtener el ingreso.

#### **4.12.4. RESPONSABILIDADES DEL REPRESENTANTE**

##### **4.12.4.1. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

El representante en México de un residente en el extranjero tiene la obligación de calcular y enterar el impuesto causado por este último conforme a las leyes mexicanas. En virtud de tal situación el Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente en el artículo 26 fracción V:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.”

Lo anterior significa que en un momento dado, el representante de un extranjero estaría obligado a cumplir, por si mismo, el total de la obligación fiscal generada con su concurso.

Ahora bien, existe un caso en el cual el representante en México deja de ser responsable solidario; sobre esto, nos habla el artículo 208 en su segundo párrafo, el cual indica lo siguiente:

“Cuando el adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante dejara de ser solidario; en este caso el responsable solidario tendrá la disponibilidad de los documentos a que se refiere este artículo, cuando las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de comprobación.”

#### **4.12.5. OBLIGACIONES DEL REPRESENTANTE**

El representante en México para efectos fiscales tiene dos obligaciones principales:

- a) La de presentar los avisos, declaraciones y demás documentos que señalan las disposiciones fiscales, y
- b) La de conservar la documentación comprobatoria del pago, durante 5 años contados a partir de la fecha en que se haya presentado la declaración respectiva.

La primera de las obligaciones tiene su fundamento en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación párrafo séptimo el cual señala lo siguiente:

"Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales."

Por lo que hace a la segunda de sus obligaciones, encontramos su fundamento legal en el primer párrafo del artículo 208, mismo que ya transcribimos con anterioridad.

Resultados

Como se puede apreciar tratándose de personas residentes en el extranjero que perciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional deben de pagar un impuesto el cual sin lugar a dudas el gobierno mexicano lo tendrá que destinar al gasto público.

Las leyes mexicanas y en su caso la ley secundaria como sería llamada la ley del impuesto sobre la renta destina un título V "De los residentes en el extranjero con

ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional” para ubicar a los contribuyentes que estén en esta situación donde se especifica de manera clara aquellos supuestos más comunes que se presentan para que se cubra un impuesto por motivo de que se hayan recibido ingresos por este tipo de contribuyentes.

De esta forma es como la autoridad hacendaria o fiscal cobra un impuesto hacia quien percibe el ingreso, debido que en ocasiones se complica para la autoridad el cobro del mismo, por lo tanto se lo traslada a la persona ya sea física o moral que paga, es por ello que lo realiza a través de una retención, es decir quien recibe el ingreso recibe una cantidad menor debido a la retención que se le debe de hacer por motivo de la operación que realizo en territorio nacional.

Las leyes en materia fiscal mexicana, establecen desde disposiciones generales en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la imposición de ser sujetos al pago de las contribuciones, los extranjeros por las causales imputables a los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en México o sin tener un establecimiento permanente proceda los ingresos de una fuente de riqueza situada en el territorio nacional, siendo realizados los actos sujeto a las contribuciones por persona extranjeras físicas o morales, o por un tercero en representación del Extranjero.

Es conveniente que se evalúe la posibilidad de que se pueda aplicar el tratado de doble tributación, acuerdo o convenio, sin embargo va a depender de donde es el residente extranjero, para efectuar el análisis si es posible que se pueda aplicar el beneficio al considerar una tasa de retención menor, o se puede dar el caso de que la retención sea nula.

Como es el caso de sueldos y salarios cuando se perciban bajo esta naturaleza están obligados al pago del impuesto, sin embargo este tipo de ingresos tiene una exención cuando se perciban, el cual esta estratificado de acuerdo al monto de ingreso percibido.

De igual manera se presenta, en el caso de los ingresos de jubilaciones, pensiones y otras formas de retiro, este tipo de ingreso también se presenta bajo la modalidad de retención, pero de manera progresiva como es determinado para el caso de sueldos y salarios.

En el caso de que se perciban ingresos por honorarios, estos están considerados en la legislación fiscal en el artículo 183 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en 2012, siempre y cuando no estén reconocidos como sueldos y salarios, y además estén reconocidos en el artículo 120 de la ley en comento. Esta situación presenta siempre y cuando el servicio se haya presentado en el país.

En el caso, de emolumentos a consejeros, administradores y comisarios, se considera que existirá una retención del 25% sobre el monto del ingreso percibido, así lo establece la normatividad fiscal, por lo tanto es necesario se defina la forma en que se está cubriendo, además de cumplir con los elementos necesarios para avalar como son las actas de asamblea o cartas compromiso, emitidas por los asociados en su documentos sociales.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se tiene una tasa de retención de igual forma como la considerada para los emolumentos, siempre y cuando el inmueble, se encuentre en territorio nacional, como se puede observar por lo general es bajo la modalidad de retención.

Cuando se da el supuesto de arrendamiento de los bienes muebles, para la legislación fiscal se tiene que presentar dos supuesto entre los que se encuentran que sean utilizados en actividades empresariales o en caso de que no fuese de esa manera se tendrán hacer la entrega material del bien en territorio nacional, con tasas de retención de 5% y 25% según el tipo de bien que se arrenda.

Por tal motivo en el caso de los ingresos que se presenten por enajenación de bienes, se grava el ingreso que se obtenga, el cual se calcula ya se por medio de la utilidad o el

valor de avalúo dependiendo de cómo se obtuvo el bien que se enajena, como se observa para la autoridad hacendaria precisa la forma y los supuestos de aplicación de la retención que se deber de aplicar.

De igual manera se aplica una tasa de retención en la adquisición de bienes, esto debido a que existe un diferencia entre el valor de avalúo y la contraprestación pactada, por motivo de que la persona que está adquiriendo el bien, se está llevando un beneficio por estar pagando a un precio menor de acuerdo al valor realizado por un especialista en la materia.

Tratándose de regalías pagadas a residentes en el extranjero, este es un concepto muy recurrido por las empresas, por lo tanto la autoridad ante esta situación ha tratado definir, el concepto de regalías por medio artículos los cuales son aplicados de manera supletoria como el caso del Código Fiscal de la Federación a efectos de determinar de manera clara este concepto y en su caso para imponer un gravamen a los hechos presentados, esta situación a despertado interés y aplicaciones incorrectas de los contribuyentes y la autoridad por lo tanto se ha tenido que recurrir a la instancias jurisdiccionales para dirimir los casos entre la partes.

Los servicios de construcción pueden llegar a ser onerosos tratándose de la retención por lo tanto es necesario plantear de manera puntual cual sería la forma conveniente de poder realizar este tipo de operaciones, sin embargo la autoridad ante esta situación plantea una forma parecida a la que estable para el pago del impuesto a los residentes mexicanos, aplicar la tasa del articulo 10 a la utilidad fiscal, siempre que se tenga una representación en México.

Cuando se debe el hecho de que la persona recibe un premio de fuente de riqueza en territorio nacional, existen varios formas de la cantidades a retener dependiendo de la clase se premió ganado, por el hecho de que la persona residente extranjera tendrá un incremento en su haber patrimonial.

En el caso de los ingresos por la presentación de espectáculos públicos, artísticos y deportivos la normatividad fiscal establece un mecanismo para lo cual al momento del pago este le realice una retención de impuesto para cubrir el ingreso que obtuvo por esta situación, sin embargo también la autoridad fiscal establece formas diferentes bajo otra modalidad en el cálculo del impuesto siempre y cuando se tenga una representación, quien va a ser el encargado de realizar el pago.

## Conclusiones

**Primera:** El movimiento migratorio, es decir, el constante desplazamiento de personas que se realiza entre los Estados del mundo, tiene como consecuencia más o menos inmediata, la modificación de las características socioeconómicas y culturales de la población del Estado que los inmigrantes se han fijado como lugar de residencia. Es por ello que los Estados se han preocupado por crear una regulación jurídica de este movimiento, a fin de proteger por medio de preceptos legales específicos su soberanía, controlar la entrada y la salida de las personas que pretenden internarse a su territorio, con objeto de proporcionar prerrogativas y facilidades para su desplazamiento y esto, se traduzca en un beneficio para los Estados que participan en ese tránsito. Al mismo tiempo, se persigue que la legislación aplicable al respecto responda a los principios de reciprocidad internacional.

**Segunda:** El concepto de extranjero tiene relevancia para el caso que nos ocupa, por el hecho de quienes están considerados como tales, se encuentran sometidos a más de una soberanía y debido a ello están sujetos a una regulación especial, en efecto, los extranjeros están sometidos a las leyes del país en el que residen o son nacionales y también a aquella legislación con la que se vinculan por razón de las personas, las cosas o determinados actos jurídicos.

**Tercera:** Los derechos de los extranjeros en nuestro país son muy amplios, por tener las mismas garantías para con los mexicanos consagradas en el título primero de la constitución, sin embargo existen diversas limitaciones a las actividades de los extranjeros en el país, respecto a su responsabilidad fiscal conforme a la normatividad de la materia. Debido a la importancia que reviste, fue necesario el análisis de los factores que vinculan a estas personas, como la nacionalidad, la residencia, la fuente de riqueza, la sede de negocios o establecimiento permanente.

**Cuarta:** Existen dos criterios de la potestad tributaria, que dan lugar a los factores de vinculación a que se ha hecho mención. Estos criterios son los siguientes:

-Criterios de sujeción personal: nacionalidad y residencia.

-Criterios de sujeción económica: establecimiento permanente y fuente de riqueza.

Como factores concretos de vinculación, existen cuatro factores de vinculación, que se encuentran representados en nuestra legislación, aun cuando de hecho tienen vigencia solo tres, la nacionalidad no se utiliza como factor de vinculación en nuestra legislación fiscal para el establecimiento concreto de cargas tributarias.

**Quinta:** Los elementos que integran la esfera jurídica de los extranjeros será la obligación de contribuir, correlativa al poder tributario del Estado, por lo tanto la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa.

**Sexta:** Consideramos que si un extranjero obtiene ingresos cuya fuente de riqueza se encuentra en México, o bien que deriven de actividades realizadas en territorio nacional en forma permanente, dicho extranjero deberá contribuir a los gastos públicos, pues dichos gastos al efectuarse en la prestación de servicios y en obras de infraestructura pública (como ejemplo agua, drenaje, carreteras telecomunicaciones etc.) permiten la generación de riqueza partir de una aportación del extranjero, ya sea en dinero, bienes de capital, trabajo o conocimientos. En la medida en que los gastos públicos beneficien al extranjero, justifican su aportación vía contribuciones.

**Séptima:** la conveniencia de aplicar los tratados internacionales, es importante debido a que puede ser benéfico, por la diversas tasas de retención que en su momento podrían ser aplicables, además de cuidar como su nombre lo indica, que no se pague un impuesto por un mismo ingreso por ser residente fiscal extranjero, algunos

países aplican mecanismos de acreditamiento para sus contribuyentes dando cabida a sus acuerdos económicos firmados por sus gobernantes.

**Octava:** Los residentes extranjeros independientemente de su nacionalidad, su residencia fiscal o establecimiento permanente deberán de contribuir al país de donde proviene el ingreso es decir la fuente de riqueza, por tal motivo las autoridades hacendarias han creado mecanismo que coadyuven al pago del impuesto, y el mecanismo creado por el gobierno mexicano, es a través de la retención del impuesto, imponiendo la obligación y responsabilidad solidaria a quien le pague al residente extranjero.

**Novena:** cuando se realicen pagos al extranjero, cada operación debe soportarse con información mínima que compruebe la sustancia de la transacción, se debe de entregar constancia de la retención que en su caso aplique, se necesita presentar declaración informativa en la cual se informe a las autoridades hacendarias, en ocasiones es necesario cuando la operación se realiza entre partes relacionadas, se requiere de información adicional para comprobar que la operación se llevó a cabo como si se tratara de una operación con partes independientes a través de un estudio que la autoridad ha denominado precios de transferencia.

**Decima:** De la indagación, que se han detallado dentro de esta investigación, desde los conceptos y practicas a través de los años, los extranjeros han tenido beneficios y limitaciones, en cada uno de los países. Estos hechos no son una excepción en México en el ejercicio de la autoridad para la aplicación de las normas de diferentes ordenamientos jurídico, civil, tributario, entre otros.

**Decimoprimera:** Las leyes en materia fiscal mexicana, establecen desde disposiciones generales en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la imposición de ser sujetos al pago de las contribuciones, los extranjeros por las causales imputables a los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en México o sin tener un establecimiento permanente proceda los ingresos de una fuente de riqueza situada en

el territorio nacional, siendo realizados los actos sujeto a las contribuciones por persona extranjeras físicas o morales, o por un tercero en representación del Extranjero.

**Decimosegunda:** Las obligaciones de pago de contribuciones por los ingresos que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, dicta los casos en los que serán sujetos del pago de impuestos, en el Título V, denominado “De los residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”, que se detallan desde el Artículo 179 al 211 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, detallando los casos en que el extranjero tendrá la obligación de pagar la contribución sobre el o los actos en específico; también manifiesta los momentos en que dichos actos no serán causante del pago, aun cuando estos si son gravados para los demás contribuyentes que son residentes en México y no gozan de los mismo privilegios por los Tratados Internacionales. Estas exenciones esta definidas en el Artículo 109 fracción XII, del Capítulo I, Titulo IV.

## **Fuentes consultadas**

### **Obras:**

Diccionario Espasa Jurídico, Ed. Espasa Calpe S.A. fundación Tomas Moro, Madrid, 1991.

Herbert Bettinger Barrios, Efecto Impositivo del establecimiento permanente, Ed Ediciones Fiscales Isef, tercera edición, México, 2001

E. Tron Manuel, Régimen Fiscal de los extranjeros en México, Ed. Themis, Cuarta Edición, México, 1994.

Enrique Calvo Nicolau, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, tomo I, Ed themis, primera edición, México, 1998

Herbert Bettinger Barrios, Estudio practico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación, Ed.Ediciones Fiscales Isef, Décima Edición, México, 2002.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, Primera Edición, México, 2001.

Rangel Solórzano Salvador, Lara Solís Karla María. Guía del Extranjero. Ed. Oxford University Pres. México, 1999.

Robles Farías Diego, El Régimen Jurídico de los extranjeros que participan en sociedades mexicanas, Ed. Themis, Reimpresión a la Primera Edición, México, 2000.

Sellerier Carbajal Carlos, Lozano Soto Luis. Análisis de los impuestos sobre la renta y al activo 2000. Ed. Themis, Vigésima Edición, México, 2000.

Witker Jorge. Derechos de los extranjeros, Primera Edición, México, 2000.

Carlos Arrellano García, Derecho Internacional Privado, Ed Porrúa, decimosegunda edición, México, 1998.

Jean Paulin Niboyet, Principios de Derecho Internacional Privado Editorial Nacional, s.n.e. Mexico 1960

Luis M. Pérez de Acha, Establecimiento permanente, editorial Themis, 1994

### **Legislación:**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Trillas, Décima Segunda Edición, México, 1996.

Compendio tributario 2012 correlacionado, Ed. EDIFIJSA decima octava edición

Ley de nacionalidad

Ley General de Población Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 7 de enero de 1974. Última reforma publicada DOF 09 de abril de 2012

Ley de Migración, Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de mayo de 2011