

# REGIMENES FISCALES DE EXTRANJEROS EN EL EXTRANJERO; DE PRESTACION DE SERVICIOS SUBORDINADOS Y DE PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES

FERNANDO VAZQUEZ PANDO

## 1. Introducción.

## 2. En búsqueda de un marco de referencia.

2.1. Límites internacionales de la competencia tributaria estatal.

2.2. El marco constitucional.

2.3. Aspectos generales de las reformas a la L.I.R.

2.3.1. Aspectos sistemáticos.

2.3.2. Objeto del impuesto.

## 3. Entrando en materia.

3.1. Régimen aplicable a extranjeros personas físicas residentes en el extranjero y a personas morales de nacionalidad extranjera, no establecidas en el país.

3.1.1. Breve referencia al régimen anterior.

3.1.2. Régimen nuevo.

1. Aspectos sistemáticos.

2. Régimen aplicable a personas físicas.

2.1. sujeto.

2.2. objeto.

2.3. determinación de la base, tasas, formas de pago y obligaciones diversas.

2.3.1. en caso de productos de capitales.

2.3.2. si se derivan de la prestación de servicios.

2.3.3. otros.

### 3. Régimen aplicable a las personas morales.

- 3.1. sujeto.
- 3.2. objeto
- 3.3. determinación de la base, tasas, formas de pago y obligaciones diversas.

### 4. Observaciones finales.

#### 3.2. Régimen aplicable a nacionales y a extranjeros residentes en el país.

- 3.2.1. Introducción.
- 3.2.2. Aspectos generales.
- 3.2.3. Ingresos por la prestación de servicio personal independiente.
- 3.2.5. Observaciones finales.

#### 3.3. Algunas sugerencias.

## 1. Introducción.<sup>1</sup>

Empecemos por tratar de deslindar nuestro objeto de estudio; este po-

<sup>1</sup> Este estudio fue preparado como base de la exposición oral del autor dentro del curso de actualización en Derecho Fiscal impartido en la Escuela Libre de Derecho, conforme al siguiente programa:

-25 de abril de 1979.

Expositor: Lic. Roberto Hoyo D'Adona.

Tema: La globalización del impuesto sobre la renta para las personas físicas.

-2 de mayo de 1979.

Expositor Lic. Francisco Gil.

Tema: Panorama económico de la reforma fiscal.

-3 de mayo de 1979.

Expositor: Lic. Fernando A. Vázquez Pando.

Tema: Régimen del impuesto sobre la renta aplicable a:

1. Personas físicas extranjeras residentes en el extranjero.
2. Personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país.
3. Personas físicas extranjeras residentes en el país y personas físicas mexicanas, con respecto a ingresos provenientes de la prestación de servicio subordinado o independiente.

-8 de mayo de 1979.

Expositor: Lic. Ignacio Morales.

Tema: Régimen del impuesto sobre la renta en arrendamiento y enajenación de bienes muebles e inmuebles.

-10 de mayo de 1979.

Expositor: C. P. Alberto Parás Pagés.

Tema: Reformas fiscales en materia de adquisiciones; transparencia fiscal. Régimen del impuesto sobre dividendos.

dría enunciarse diciendo que la temática principal a considerar, es el régimen del impuesto sobre la renta aplicable a:

1. las personas físicas extranjeras residentes en el extranjero.
2. las personas morales de nacionalidad extranjera, no establecidas en el país, y,
3. las personas físicas extranjeras residentes en el país y las personas físicas mexicanas, con respecto a ingresos provenientes de la prestación de servicio personal subordinado o independiente.

Evidentemente, nuestro análisis se enfocará a la luz de la ley del Impuesto sobre la Renta en vigor actualmente, es decir, una vez incorporadas las reformas y adiciones introducidas por el "Decreto de reformas y adiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta", publicado en el Diario Oficial del día 29 de diciembre de 1978.

Sin duda, la temática mencionada exige la toma en consideración de algunos aspectos que se imponen como un marco de referencia indispensable, como son:

1. la normativa internacional relevante,
2. la normativa constitucional relevante, y
3. la consideración de algunos aspectos generales de la Ley del Impuesto sobre la Renta que, sin referirse directamente a nuestra temática principal, son de importancia fundamental para enmarcarla adecuadamente.

Desde luego, a estos aspectos se hará referencia brevemente, y tan sólo en tanto inciden en nuestra temática principal.

Nuestro análisis queda así dividido en dos secciones principales, la primera de ellas de tipo introductorio en la que se intenta construir el marco referencial mencionado —en sus tres aspectos— y la segunda, en la que abordaremos nuestro objeto principal.

Faltan tan sólo un par de aclaraciones, una para deslindar este estudio y la otra meramente estilística.

La primera es que, desde luego no se pretende una exposición sistemática completa y profunda, sino más bien destacar algunos aspectos que me parecen de importancia desde el punto de vista jurídico, en ocasiones por falta de claridad o congruencia de las reformas.

Por ello tal vez el análisis parezca demasiado crítico y demasiado centrado en aspectos técnico jurídicos. Tal es en efecto el propósito, pues si bien considero que, en términos generales las reformas a la LIR son un paso adelante, evidentemente no deja de haber algunas fallas que sería

-15 de mayo de 1979.

Expositor: Lic. Mariano Azuela.

Tema: Innovaciones en el Tribunal Fiscal.

conveniente superar. Si trato de hacer un enfoque crítico, lejos estoy de criticar por criticar, o de considerar que ha habido una involución; muy por el contrario, me anima el deseo de colaborar a la depuración de nuestros textos legales, pues la claridad de estos mucho ayuda al verdadero imperio del derecho.

La segunda aclaración es que, a fin de simplificar esta exposición, utilizaré la expresión "régimen anterior" para referirme al del impuesto sobre la renta en vigor durante el año de 1978 y la de "régimen nuevo", para referirme al resultante de las reformas antes mencionadas. Análogamente, utilizaré la expresión "ley anterior" para referirme a la LIR tal como estuvo en vigor del 1o. de enero de 1978 al 31 de diciembre del mismo año, y la de "ley vigente", para la LIR una vez incorporadas las reformas; con la misma finalidad de simplificación utilizo las siguientes abreviaturas.

D.R.	Decreto de reformas y adiciones a la ley del impuesto sobre la renta, publicado en el D.O. del 29 de diciembre de 1978.
D.I.P.	Derecho Internacional Público.
D.O.	Diario Oficial.
L.I.R.	Ley del Impuesto sobre la Renta.
C.F.F.	Código Fiscal de la Federación.
Constitución	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
L.R.	Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicadas en el D.O. del 29 de diciembre de 1978.

Todos los ordenamientos se citan —salvo en el caso de la "ley anterior"— según texto en vigor al 3 de mayo de 1979.

## 2. En búsqueda de un marco de referencia.

### 2.1. Límites internacionales de la competencia tributaria estatal.

<sup>2</sup> Sobre el tema de los límites internacionales de la competencia tributaria estatal y los diversos problemas relacionados con el mismo, existe una amplia bibliografía, especialmente en cuanto a la múltiple imposición. La síntesis que aquí presento se inspira fundamentalmente en los siguientes materiales:

Como es sabido, en el D.I.P. común si bien existen normas vigentes sobre los límites de la competencia estatal en materia tributaria, estas no llegan a prohibir la doble tributación, situación esta que si bien es indeseable según la opinión de un sector importante de la doctrina, es lícita a la luz del Derecho de Gentes.

En efecto, si tratamos de sintetizar las normas internacionales en la materia, tendríamos un marco bastante amplio dentro del cual puede darse fácilmente la concurrencia impositiva de dos o más estados, ya que, conforme al D.I.P. vigente se considera que el estado goza de una competencia tributaria que le permite establecer tributos con la sola limitación de que exista alguna relación real, efectiva, entre la situación de cuya realización se deriva la obligación de pago del tributo y el estado, es decir, que haya una conexión jurídica interna para la tributación. Entre las relaciones que tradicionalmente se han considerado suficientes para justificar la imposición de tributos, se puede hacer referencia a tres:

- a) la sujeción personal, tradicionalmente denominada "nacionalidad",
- b) la supremacía territorial, y
- c) la fuente del ingreso.

De las tres anteriores, la primera parece la más clara. En cuanto a la segunda, debe anotarse que sufre algunas excepciones, ya que la supremacía territorial no se considera razón suficiente para establecer impuestos personales a cargo de los transeúntes y, por otra parte, escapan a ella los agentes diplomáticos en cuanto a las contribuciones personales, tributos directos sobre objetos usados por los agentes en su calidad de tales y aranceles sobre objetos destinados a la misión o consumo personal. El concepto de fuente del ingreso por su parte, está lejos de alcanzar la claridad de significado que tienen los otros dos vínculos, y por lo mismo puede dar lugar a interpretaciones diversas.

1. Convención de La Habana sobre Condiciones de los extranjeros (D. O. 20 agosto, 1931).
2. Convención de Viena sobre Relaciones diplomáticas (D.O. 16, febrero, 1962).
3. Convención de Viena sobre Relaciones Consulares (D.O. 11, septiembre 1968).

O'Connell, D. P. *International law*, vol. 2, London, Stevens & Sons Limited Dobbs Ferry, New York, Oceana Publications Inc., 1965, págs. 788 ss.

Tarke, J. G., Q. C. *Introduction to International law*, Sixth Edition, London, Butterworths, 1961. págs. 301.

Vendross, Alfred. *Derecho Internacional Público Trad. de la 5a. edición alemana con colaboración de Stephen Verosta y Kari Zemanek, por Antonio Truyol Serra con colaboración de Manuel Medina Ortega*, Madrid, Aguilar, S. A. de ediciones, 1976, págs. 298-300.

4. Convención sobre las Misiones Especiales (D.O. 12, marzo 1979).
5. Los canjes de notas con Estados Unidos de América y Canadá para evitar doble tributación en el caso de empresa de transporte marítimo y aéreo (sin publicar).
6. Los convenios constitutivos de diversas organizaciones internacionales en que México es parte.
7. Diversos tratados de relevancia indirecta.

Brevemente me referiré a ellos.

1. Convención de La Habana sobre condiciones de los extranjeros. Establece en su artículo 4 la obligación de los extranjeros de cumplir con las "contribuciones ordinarias" y extraordinarias y empréstitos forzosos. Es decir, consagra la facultad del estado recipiendario de establecer impuestos a cargo de extranjeros.
2. Convención de Viena sobre Relaciones diplomáticas. Esta convención establece las diversas inmunidades y privilegios aplicables a los estados acreditantes, jefes de misión, agentes diplomáticos, criados particulares de agentes diplomáticos, familiares de agentes diplomáticos, así como con respecto a los objetos pertenecientes o destinados al uso oficial de la misión, de los agentes o miembros de la familia. Las disposiciones de mayor importancia son los artículos 23, 28, y 33 a 40.
3. Convención de Viena sobre relaciones consulares. En su artículo 32 establece la exención fiscal de los locales consulares, y en sus artículos 48 y siguientes establece ciertos privilegios aplicables a los funcionarios consulares de carrera y demás miembros de la oficina consular. El artículo 60 establece también ciertas exenciones para el estado que envíe por lo que respecta a los locales de oficinas consulares, el 62 ciertas franquicias aduaneras, y el 66 la exención por las retribuciones y emolumentos que reciban los funcionarios consulares honorarios del estado que envía.
4. Convención sobre las misiones especiales. Son de especial relevancia los artículos 24, y 32 a 40, que establecen las diversas exenciones de que gozan los representantes en miembros de su familia, personal a servicio privado, así como los objetos afectados o destinados a la misión especial.

### 5. Canjes de notas.

Como es bien sabido, México ha sido reacio a celebrar acuerdos internacionales en materia tributaria, sin embargo he logrado localizar dos acuerdos internacionales celebrados mediante canjes de notas, el primero con los Estados Unidos de América y el segundo con el Canadá, que tienen como finalidad evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de la operación de barcos y aeronaves. Ninguno de ambos tratados ha sido publicado en el D.O. y según los informes que he podido recabar, ambos se encuentran en vigor. El celebrado entre México y los Estados Unidos de América, se celebró mediante canje de notas de fecha 7 de agosto de 1964, y prevé la exclusión de todos los ingresos obtenidos por corporaciones organizadas en Estados Unidos de América o por personas físicas norteamericanas no residentes en México, provenientes de la operación de uno o más barcos matriculados o aeronaves registradas bajo las leyes de los Estados Unidos de América, con base en la exención recíproca que conceda el gobierno de los Estados Unidos de América a ciudadanos de México y a corporaciones organizadas en México.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> El texto de la nota enviada por Don Antonio Carrillo Flores, a la sazón embajador de México en Washington, a Dean Rusk, a la sazón Secretario de Relaciones Exteriores de los Estados Unidos, dice así:

Washington, D. C., 7 de agosto de 1964.

Señor Secretario:

Tengo el honor de referirme a la nota de Vuestra Excelencia, de esta misma fecha, en la cual se estipula que, con el fin de evitar la doble imposición sobre los ingresos provenientes de la operación de barcos matriculados y aeronaves registradas bajo las leyes de México, el Gobierno de Estados Unidos de América está de acuerdo en otorgar a título de reciprocidad, la exención del mencionado impuesto a corporaciones organizadas en México y a individuos ciudadanos de México no residentes de Estados Unidos de América, en los términos especificados en dicha nota.

Recíprocamente, el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos conviene en lo siguiente:

1. El Gobierno de México, con base en la exención equivalente que conceda el Gobierno de Estados Unidos de América a ciudadanos de México y a corporaciones organizadas en México, excluirá del ingreso bruto y otorgará exención de impuesto a todos los ingresos obtenidos: a) por una corporación organizada en Estados Unidos de América o b) por una persona física individual que sea ciudadano de Estados Unidos de América y no sea residente en México, provenientes de la operación de uno o más barcos matriculados o aeronaves registradas bajo las leyes de Estados Unidos de América.

2. Para los fines de este acuerdo: a) la fase "operación de un barco o barcos" y "operación de aeronaves", significa el negocio o la empresa realizados por dueños o fletadores de barcos o aeronaves, según sea el caso, de transporte de personas, incluso el embarque y desembarque de pasajeros, y el transporte de artículos, correspon-

El acuerdo con el Canadá se celebró mediante canje de notas de fecha 29 de enero de 1974 y, prevé que ambos países eximirán del impuesto sobre la renta y de cualquier otro con el que se grave las utilidades que obtenga cualquier empresa de las nacionalidades del otro país, provenientes de la operación de barcos o aviones, en tráfico internacional.<sup>4</sup>

dencia y bultos postales, y otros cargamentos incluyendo la carga y descarga de los mismos. b) El término "ingresos" significa los ingresos derivados de las actividades descritas en este párrafo, incluso la venta de boletos en México.

3. Las exclusiones y exenciones estipuladas en el párrafo 1: a) serán otorgadas aún cuando la corporación fuere residente en México en virtud de dedicarse al comercio o a negocios en el país, en cualquier tiempo dentro del año fiscal y aún cuando las personas físicas hayan estado dedicadas en México al comercio o a negocios dentro del año fiscal, independientemente de las actividades que constituyan tales comercio o negocio; y b) serán aplicables respecto de años fiscales a partir del primer día de enero de 1964.

4. Cualquiera de los dos Gobiernos podrá dar por terminado este acuerdo con aviso previo de seis meses por escrito al otro Gobierno y, en tal caso, el acuerdo dejará de surtir efectos respecto de años fiscales contados a partir del día primero de enero siguiente a la expiración del período de seis meses.

Mi Gobierno considera que la nota de Vuestra Excelencia junto con esta nota en respuesta aceptando los términos propuestos, constituyen un acuerdo entre los dos Gobiernos, que entra en vigor en la fecha de la presente nota.

Reitero a Vuestra Excelencia las seguridades de mi más alta y distinguida consideración."

<sup>4</sup> El texto de la nota enviada por Emilio O. Rabasa, a la sazón Secretario de Relaciones Exteriores de México al entonces su homólogo del Canadá Mitchell Sharp, reza así:

Tlatelolco, D. F., a 29 de enero de 1974.

Excelencia:

Tengo a honra referirme a la atenta Nota de Vuestra Excelencia número 20, fechada el día de hoy, cuyo texto vertido al español es el siguiente:

"Tengo el honor de referirme a las conversaciones que tuvieron lugar recientemente, entre representantes de nuestros Gobiernos, a fin de llegar a un Acuerdo para evitar la doble imposición sobre los ingresos obtenidos de la operación de barcos o aeronaves, en tráfico internacional. Como resultado de estas conversaciones he recibido instrucciones de mi Gobierno para proponer al de Vuestra Excelencia la celebración de un Acuerdo entre el Gobierno del Canadá y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos en los siguientes términos:

1. El Gobierno del Canadá eximirá del impuesto sobre la renta, así como de cualquier otro impuesto con el que grave las utilidades que obtenga cualquier empresa mexicana provenientes de la operación de barcos o aviones, en tráfico internacional.

2. El Gobierno de México eximirá del impuesto sobre la renta, así como de cualquier otro impuesto con el que grave las utilidades que obtenga cualquier

6. Tratados constitutivos de organizaciones internacionales en que México es parte.

No sería posible hacer una exposición de los diversos privilegios e inmunidades en materia fiscal establecidos en los tratados constitutivos de organizaciones internacionales en que México es parte, baste mencionar que es común que los tratados constitutivos de organizaciones internacionales prevean, entre otras, la exención de impuestos

empresa mexicana provenientes de la operación de barcos o aviones, en tráfico internacional.

3. La exención de impuestos prevista en los párrafos 1 y 2 que anteceden, también se aplicará a las utilidades mencionadas en estos párrafos que sean obtenidos por la participación de una de dichas empresas en un acuerdo o asociación con otras, o en cualquiera entidad que opere internacionalmente.

4. Para los propósitos de este Acuerdo: a) La frase "Empresa Canadiense" significa el Gobierno del Canadá o una persona física (que no sea nacional de México) normalmente residente en Canadá y que no resida normalmente en México. También significa una corporación u otra entidad o conjunto de personas o una persona moral organizadas conforme a la ley canadiense y que, para efectos fiscales canadienses, resida en Canadá y cuyo negocio principal sea el transporte de pasajeros, carga o correo; en francés el término "Société" incluye una "Corporation" dentro del significado de la ley canadiense. b) La frase "Empresa Mexicana" significa el Gobierno de México, o una persona física (que no sea nacional del Canadá) normalmente reside en México y que no resida normalmente en Canadá. También significa una corporación u otra entidad o conjunto de personas o una persona moral organizadas conforme a la ley mexicana y que, para efectos fiscales mexicanos, resida en México y cuyo negocio principal sea el transporte de pasajeros, carga o correo. c) Con relación a una empresa canadiense, la frase "tráfico internacional" significa cualquier transporte de pasajeros, de carga o de correo por una aeronave. También significa cualquier transporte de pasajeros, carga o correo por un barco, en viaje que se realice por más de un país, excepto en el caso en el que el barco sea usado principalmente para transportar pasajeros, carga o correo exclusivamente entre localidades dentro de México. d) Con relación a una empresa mexicana, la frase "tráfico internacional" significa cualquier transporte de pasajeros, de carga o de correo por una aeronave. También significa cualquier transporte de pasajeros, carga o correo por un barco, en viaje que se realice por más de un país, excepto en caso en que el barco sea usado principalmente para transportar pasajeros, carga o correo exclusivamente entre localidades dentro del Canadá.

5. Para la aplicación de este acuerdo por uno de los Gobiernos Contratantes, cualquier término no específicamente definido tendrá, a menos que el contexto lo requiera en forma distinta, el significado que le corresponda conforme a las leyes de dicho Gobierno relativas a los impuestos materia de este Acuerdo.

6. Este Acuerdo surtirá efectos respecto de los ejercicios fiscales que hayan empezado el 1o. de enero de 1973 o con posterioridad.

7. Este acuerdo estará en vigor por tiempo indefinido, pero cualquiera de los dos Gobiernos puede, el 30 de junio o antes, de cualquier año, después de 1974 notificar su terminación al otro Gobierno. En tal caso, el Acuerdo dejará de estar vigente para los ejercicios fiscales que comiencen el 1o. de enero, o pos-

de los organismos, sus bienes, ingresos provenientes de sus operaciones, y en ocasiones incluso de sus funcionarios.

A título meramente ejemplificativo pueden citarse los casos del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, más conocido como Banco Mundial, Corporación Financiera Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo.<sup>5</sup>

#### 7. Otros acuerdos internacionales.

Además de los tratados internacionales antes mencionados, en multitud de tratados pueden encontrarse disposiciones que tienen interés, siquiera indirecto en algunos casos, en materia fiscal.

No sería posible intentar aquí un análisis exhaustivo del cúmulo de tratados que contienen disposiciones de tal índole, tan sólo por vía de ejemplo, cito dos de ellos recientemente publicados en el D.O. y que establecen directrices que deberán desarrollarse en materia fiscal. En primer lugar, me referiré al "Acuerdo básico de cooperación industrial entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicano y el Gobierno de la República Federal del Brasil", que se publicó en el D.O. del día 17 de abril del año en curso.

El acuerdo tiene por finalidad promover las coinversiones en el sector industrial y, en su artículo I inciso 3) prevé que "las Partes Contratantes se empeñarán en llegar, oportunamente, a acuerdos con miras a armonizar los regímenes fiscales aplicables a los rendimientos derivados del presente Acuerdo".

En el mismo D.O. se promulgó el "Convenio de turismo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América", el cual tiene por finalidad fundamental el estimular el intercambio de turismo bilateral.

Entre sus disposiciones, el artículo I inciso 4) prevé que "En la medida en que cada una de las partes esté sujeta a su legislación fis-

teriormente, del año de calendario siguiente al que se hubiere hecho la notificación.

Si las proposiciones anteriores son aceptables para el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, propongo que esta Nota, que es auténtica en español, constituyan un Acuerdo entre nuestros dos Gobiernos."

En respuesta tengo el honor de manifestar a Vuestra Excelencia que mi Gobierno acepta la propuesta contenida en la Nota antes transcrita y, en consecuencia, considera que dicha Nota y la presente constituyen un Acuerdo entre nuestros dos Gobiernos.

Aprovecho la oportunidad para renovar a Vuestra Excelencia el testimonio de mi más alta consideración."

<sup>5</sup> Los tratados respectivos se publicaron en los diarios oficiales de los días IFC 14-marzo 1956.

cal que fija impuestos a la importación de boletaje y material promocional de los transportistas y de las empresas turísticas de la otra, cada parte revisará dichos ordenamientos con el objeto de que la importación de dichos materiales pueda, en el futuro, ser libre de impuestos, en forma recíproca".

Como puede verse, sería necesario hacer una revisión minuciosa de una multitud de acuerdos internacionales para detectar todas las normas relevantes en materia fiscal, los cuales son de muy diversa índole, desde algunas que contemplan miras a realizar en lo futuro, como es el caso de los dos acuerdos a que ahora me he referido, hasta otros que establecen exenciones con respecto a los ingresos derivados de actividades específicas, como es el caso de aquellos a los cuales me he referido con anterioridad celebrados con los Estados Unidos de América y el Canadá, y las que establecen exenciones aplicables en el caso de organizaciones internacionales, funcionarios de organizaciones internacionales, cuerpo diplomático, consular, etc.

Según lo dicho, conforme al D.I.P. los extranjeros residentes fuera de México sólo pueden estar sujetos a un impuesto en el país, si existe alguna vinculación jurídico-interna, como podría ser la fuente del ingreso, ya que, por definición, no se encuentran bajo la supremacía territorial mexicana salvo por lo que pudiera referirse a propiedades que tuvieran en el país, en caso en el cual esa sería una vinculación suficiente por lo que se refiere a impuestos que recaigan sobre titularidad de tales bienes o sobre ingresos derivados de actos atinentes a los mismos.

Desde este punto de vista, el criterio adoptado en el artículo 3o. de la LIR parece en principio compatible con las normas vigentes del D.I.P. en la materia.

#### 2.2. El marco constitucional.

Si indagamos ahora sobre el marco constitucional, habríamos de plantearnos el problema de si la federación goza de facultades para establecer el impuesto sobre la renta en general y, en particular y dada la temática concreta de esta charla, si puede incluir como sujeto al mismo a extranjeros residentes en el exterior.

A la primera pregunta, y habida cuenta del sistema de distribución de competencia entre federación y estados, la respuesta parece a todas luces positiva, lo cual no implica el que los estados carezcan de facultades para crear un impuesto de la misma índole, habida cuenta de la concurrencia que existe —en principio— en materia tributaria entre federación y estados, y que rige en la materia por no tratarse ni de una rama atribuida

como exclusiva a la federación, ni como prohibida —absoluta o relativamente— a los estados.

Si de este aspecto general, pasamos a la segunda cuestión, aquella relativa a la competencia para establecer impuestos a cargo de extranjeros no residentes, la respuesta no es tan sencilla. La doctrina mexicana no parece haber advertido el problema, y se plantea en forma global el problema atinente a la obligación del pago de impuestos por parte de los extranjeros, sin diferenciar entre residentes y no residentes.<sup>6</sup>

Creo sin embargo que el argumento para sustentar el que están obligados a tales contribuciones, es sustancialmente válido en ambos casos —residentes y no residentes—, siempre y cuando se aclare que en el caso de no residentes, la imposición se justifica en la medida en que existe titularidad de inmuebles ubicados en territorio nacional, en el caso de gravámenes sobre la propiedad raíz (supremacía territorial), o la percepción del ingreso cuya fuente se encuentra en el territorio nacional. Al respecto los textos constitucionales no brindan mucha ayuda, pero parece que los principios de generalidad, proporcionalidad y equidad que presiden por mandato constitucional nuestro sistema tributario, son apoyo suficiente para sustentar las ideas anteriores.

Lo dicho no es bastante, pues debe ahora aclararse si la competencia es en este caso coincidente entre federación y entidades o exclusiva de aquella o estas. Los textos constitucionales dan poca luz, pero necesario es referirse a ellos.

El artículo 31 en su fracción IV al referirse a la obligación de contribuir a los gastos públicos locales utiliza el concepto de residencia como determinante de la competencia tributaria de las entidades. Este elemento, poco estudiado aún, de la residencia como delimitativo de la competencia tributaria local, parece llevar a la conclusión de incompetencia de las entidades para establecer gravámenes a cargo de no residentes en general y por consecuencia en el caso de extranjeros no residentes.

Sin embargo, tal interpretación del texto constitucional, cuya trascendencia como delimitante de las competencias locales —y por ende como criterio de solución de problemas de doble o múltiple imposición interestatal— ha pasado casi inadvertida, requiere ser matizada a fin de no des-

<sup>6</sup> Sobre el tema puede verse, por ejemplo:

Arellano García, Carlos. La condición jurídica-fiscal de los extranjeros en México. México Revista Jurídica de la sociedad de alumnos de la Escuela Libre de Derecho, Tomo I, No. 1, Junio, 1977, págs. 15-34.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 14a. edición, México, Editorial Porrúa, S. A., 1972, pág. 191.

Margain Manautou, Emilio, La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, págs. 87-88.

conocer un vínculo cuya relevancia jurídica, política y financiera es a todas luces mayor que la residencia, como lo es la supremacía territorial que parece suficiente para justificar los impuestos sobre la propiedad en el caso de bienes que se encuentren en la entidad.

Las otras disposiciones relevantes, son el artículo 73 en su fracción XXIX inciso 1) y el artículo 131 constitucionales, que otorgan competencia exclusiva al Congreso General para establecer contribuciones sobre el comercio exterior.

De lo anterior resulta que al carecer las entidades de facultades para establecer contribuciones en el caso de comercio exterior, carecen necesariamente de ellas independientemente de que el causante sea un nacional o no, resida o no en el país.

Tratando de sintetizar lo anterior, podríamos decir que la federación puede establecer contribuciones a cargo de extranjeros no residentes en el país. Por su parte, las entidades no pueden establecer contribuciones a cargo de sujetos que no residan en el país, salvo en el caso de impuestos sobre bienes ubicados en ellas y que, por último, aun en el caso de admitirse una concurrencia en la materia, las entidades deben de abstenerse en aquellos casos de competencia exclusiva de la federación —siendo de ellas una de las de mayor relevancia para nuestro tema la de comercio exterior—, así como en el caso de prohibiciones absolutas (art. 117-III, IV, V, VI y VII de la Constitución) o relativas (art. 117-IX y 118-I de la Constitución) salvo dentro de los límites fijados por el Congreso General en el caso de estas últimas.

### 2.3. Aspectos generales de las reformas a la LIR

Estos breves marcos generales de la normativa internacional y constitucional relevantes, parecen suficiente para entrar al análisis de la LIR. Empecemos por los aspectos sistemáticos que, aunque frecuentemente olvidados son de interés y en ocasiones, como veremos, de trascendencia.

#### 2.3.1. Aspectos sistemáticos

La ley anterior estaba sistematizada en cinco títulos, el primero contenía disposiciones preliminares y, los restantes llevaban los siguientes epígrafes:

- a) el segundo "Empresas".
- b) el tercero (que iba como II bis), la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias.
- c) el cuarto "Personas Físicas", (que iba como título III),

d) el quinto (que iba como IV) "Asociaciones y Sociedades Civiles". El decreto llevó a cabo una completa resistemización, al derogar el título II bis, reestructurar la regulación específica de personas físicas en once capítulos que forman el título III, y derogar el título IV.

A fin de tener una idea más clara de lo anterior, creo es importante comparar el índice de la ley anterior y la vigente en cuanto al título III, por ser este el que sufrió la reestructuración sistemática.

Ley Anterior	Ley Nueva
Título III. Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.	Título III. Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Disposiciones Generales.
Capítulo I	Capítulo I
Del Impuesto sobre Productos del Trabajo.	De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.
Ley Anterior	Ley Nueva
Capítulo II	Capítulo II
Del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital y otros Ingresos.	De los Ingresos por Honorarios y en General por la prestación de un servicio personal independien-
Capítulo III	Capítulo III
Tarifa de los Capítulos I y II.	De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
Capítulo IV	Capítulo IV
Del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.	De los ingresos por enajenación de bienes.
Capítulo V	Capítulo V
De la Tarifa y de las declaraciones.	De los ingresos por adquisición de bienes.

## Capítulo V

De los ingresos por adquisición de bienes.

## Capítulo VI

De los ingresos por actividades empresariales.

Ley Nueva

## Capítulo VII

De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas.

## Capítulo VIII

De los ingresos por intereses.

## Capítulo IX

De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

## Capítulo X

De los requisitos de las deducciones.

## Capítulo XI

De la declaración anual.

De la mera comparación de los índices, resulta claro que la nueva ley es más ordenada y completa. Esa misma comparación evidencia la nueva estructura del impuesto, el cual abarca la totalidad de los ingresos —salvo los expresamente exceptuados (art. 49)— a diferencia del sistema de la ley anterior, que tan sólo abarcaba determinados ingresos: los expresamente previstos.

También resulta claro que se abandonó la vieja división entre "productos del trabajo" por una parte y "productos de capitales" por la otra, para adoptar una que clasifica a los ingresos en nueve grandes categorías, a saber:

1. Ingresos por la prestación de servicio personal subordinado.
2. Ingresos por la prestación de servicio personal independiente.
3. Ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

4. Ingresos por enajenación de bienes.
5. Ingresos por adquisición de bienes.
6. Ingresos por actividades empresariales.
7. Ingresos por ganancias distribuidas por empresas.
8. Ingresos por intereses.
9. Ingresos distintos a los anteriores.

Nótese que no se habla ya de "ingresos por productos o rendimientos de capitales" como una categoría que abarque diversos ingresos, como sucedía en la ley anterior; ello es de importancia, como veremos.

De los ingresos ahora comprendidos por la ley, varios no lo eran por la anterior, como es el caso de ingresos derivados de enajenación de bienes muebles (salvo en el caso de algunos títulos de crédito, que sí lo estaban), ingresos por donaciones y algunos otros.

Por otra parte, en tanto en el régimen anterior tan sólo quedaban sujetos al impuesto al ingreso global algunos sujetos: aquellos cuyos ingresos gravables en un año de calendario —tomados en la proporción y con las deducciones previstas por la ley anterior— excedían de \$100,000.00, conforme al régimen nuevo, el sistema global se aplica a todos, y tan sólo podrían quedar excluidos algunos sujetos que tan sólo perciben ingresos de determinado tipo, con respecto a los cuales puede optarse o debe hacerse un pago definitivo (ganancias distribuidas por empresas en los casos previstos en el párrafo final del art. 81; ingresos por intereses, según art. 86) en un período de unos días posterior a la percepción, sin que en tal caso deba acumularse (art. 96).

Como el tema de la globalización ya fue objeto de análisis por una parte y, por la otra, escapa a nuestra temática, no profundizo en este aspecto, y paso a nuestro tema siguiente.

### 2.3.2. El objeto del impuesto

Como es sabido, el objeto del impuesto sobre la renta suele definirse como la "renta gravable", expresión esta que significa la diferencia entre ingresos gravables menos deducciones autorizadas. Por ello, los conceptos de "ingreso gravable", y "deducción autorizada" son el punto de partida para el análisis del impuesto.

A la luz de la ley anterior, para que un ingreso pudiera considerarse como gravable, se requería:

- a) que este *existiera realmente*, bien consistiera en una percepción en efectivo, en crédito o en especie;
- b) que modificara el patrimonio del sujeto receptor; y
- c) que proviniera "de productos o rendimientos de capital, del trabajo

o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho" establecidas en la ley anterior; es decir, se requería el elemento de tipicidad.

Así por ejemplo, al amparo de la ley anterior, los ingresos en efectivo que obtuviera una persona física en virtud de una donación, no eran los ingresos que tuvieran una sociedad mercantil como pago de capital social o de primas por suscripción, por no haber una modificación patrimonial, ni lo era el pago del precio de un objeto adquirido por un residente en el país de un residente en el extranjero, por falta de tipicidad.

Conforme a las reformas, se modificó el artículo 1o. de la LIR, para quedar redactado en los términos siguientes:

"Artículo 1o. El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito:

I. Que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

II. Que obtengan las personas físicas.

III. Que perciban las asociaciones o sociedades de carácter civil.

En los preceptos de esta ley se señalarán las deducciones que en cada caso se autoricen".

De la reforma se desprende una primera modificación trascendental, el impuesto.

La segunda modificación, en cuanto al objeto, deriva de que ya no es necesaria la existencia de una modificación patrimonial, para que el ingreso se considere gravable; la tercera modificación es que se ha minimizado la tipicidad, pues si se trata de personas físicas o asociaciones o sociedades civiles, todo ingreso es gravable; en el caso de otros sujetos —salvo unidades económicas— se mantiene un cierto grado de tipicidad al considerarse como gravables los ingresos que provengan "de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, o de pesca".

Lo anterior implica una clara modificación del objeto del impuesto. Por otra parte, la falta de cuidado en hacer los ajustes necesarios a lo largo de las disposiciones de la LIR, puede plantear algunos problemas interpretativos delicados, para citar tan sólo un ejemplo me refiero al siguiente caso:

Supongamos que una sociedad anónima decide aumentar su capital social y, al efecto la asamblea extraordinaria aprueba el aumento y, habiendo renunciado los accionistas a su derecho de suscribir el aumento, se decide colocarlas a través de bolsa, acordándose que los interesados deberán cubrir una prima de suscripción de cien pesos por acción.

En tal supuesto, la sociedad tendrá un ingreso consistente en el pago

del valor nominal de las acciones y además un ingreso consistente en la prima de cien pesos por acción. Se plantea pues el problema de si alguno de tales ingresos es gravable.

En la ley anterior, la solución parecía clara: al no haber modificación patrimonial no había ingresado grave.<sup>7</sup> En la ley vigente la solución no es tan clara, pues hemos visto que según la reforma se grava ingresos, independientemente de que haya o no modificación patrimonial.

Podría decirse, sin embargo, que los ingresos por concepto de pago del capital social, no son gravables en tanto no provienen "de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca", argumento que nos parece correcto, pero que no es del todo convincente en el caso de las primas de suscripción, pues en tal caso hay una verdadera especulación por parte de la sociedad colocadora.<sup>8</sup>

Desde luego, la reducción al absurdo con que pretendo argumentar, hace ver que no resulta correcto el artículo 1o. en su literalidad, y que requiere de una interpretación correctiva-restrictiva. Pero tal conclusión destaca la gravedad de la falla, pues dado el sistema de interpretación estricta que rige en derecho tributario —rector no sólo en cuanto a la determinación del tributo sino también con respecto a lo exento que cae dentro del género gravado— la argumentación ad absurdum resulta endeble, ya que tal sistema interpretativo no permita crear cargas tributarias ni exenciones por analogía ni por mayoría de razón (art. 15 C. F.), lo cual implica que el argumento de redacción al absurdo no sea técnicamente suficiente para limitar el sentido literal de las disposiciones tributarias.

Como veremos más adelante, la modificación del objeto del impuesto plantea también problemas en el caso del régimen aplicable a extranjeros residentes en el exterior.

Para terminar con el tema relativo al objeto, refirámonos siquiera sea brevemente al artículo 48, cuya reforma entrará en vigor el 1o. de enero de 1980 al tenor del artículo 1o. transitorio del decreto, el cual implica otra verdadera modificación al objeto del impuesto.

En efecto, según tal reforma se consideran como ingreso las erogaciones realizadas en un año de calendario en exceso del monto de ingresos declarados por el mismo año "si no se formula la inconformidad o no

<sup>7</sup> Verbalmente en su charla dentro del curso, a mi pregunta Don Roberto Hoyo respondió haciendo notar que el problema ya existía en el texto anterior, pues a su juicio sí existe un incremento patrimonial pues, aunque el capital social suela mostrarse del lado del pasivo, es muy discutible que realmente sea un pasivo, por lo que, en su concepto, tanto antes de la reforma cuanto en el texto actual sería necesaria

<sup>8</sup> En la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejército, claramente se dice "Cabe aclarar que no se está cambiando el objeto del impuesto al ingreso global de las empresas". La intención no puede ser más clara, pero la instrumentación difícilmente puede ser más torpe, pues la reforma al artículo 1o. por la generalidad de este, lleva necesariamente a una modificación del objeto en todos los casos.

se prueba el origen de la discrepancia", con lo que se llega a un impuesto que grava los egresos de las personas físicas y en algunos casos (art. 15A) de las asociaciones y sociedades civiles.

Como se desprende de lo anterior, el objeto del impuesto ha sufrido un cambio de importancia, pues si bien es cierto que podría continuar definiéndose a la renta gravable como la diferencia entre ingreso acumulable y deducción, autorizada, el primero de tales conceptos ha variado considerablemente, llegando en ocasiones a considerarse como tal al egreso.

### 3. Entrando en materia.

Sin duda, el tema principal de las reformas a la LIR publicadas en el D.O. del 29-XII-1978, es el de la "globalización" del régimen del impuesto aplicable a las personas físicas. En consecuencia, la atención se ha enfocado por parte de estudiosos y comentaristas, principalmente a ese aspecto. Sin embargo, las reformas afectaron —directa o indirectamente— a otros renglones, aquí nos referiremos, aunque brevemente, a dos de ellos: el régimen aplicable a personas físicas extranjeras residentes fuera de México y el aplicable a las personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país, para posteriormente pasar a algunos aspectos de la globalización.

#### 3.1. Régimen aplicable a extranjeros personas físicas residentes fuera del país y a personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país.

Las consideraciones anteriores, creo nos dan los elementos indispensables para entrar en el primero de nuestros temas propiamente dicho.

##### 3.1.1. A fin de destacar las reformas, haré en primer lugar una breve referencia al régimen anterior en la materia.

Desde el punto de vista sistemático, las disposiciones relevantes de la ley anterior eran los artículos 3 fracciones II, 30, 30A, 31, 41, 59 y 60 a 75. Es decir, las disposiciones se encontraban dispersas entre las relativas a empresas causantes mayores por una parte, e impuestos sobre productos del trabajo y de capitales aplicables a personas físicas por la otra, a pesar de que regían tanto a personas físicas extranjeras residentes fuera del país, cuanto a personas morales extranjeras no establecidas en el país, y creaban en ocasiones un verdadero laberinto hartamente confuso.

Si de este aspecto sistemático, pasáramos a los aspectos generales, ten-

dríamos un panorama no siempre claro. Intentaremos esa panorámica general.

Como es sabido, conforme a la ley anterior se consideraban sujetos del impuesto tanto a las personas físicas extranjeras residentes en el extranjero, cuando a las personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país, "respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional" (art. 3-II).

Lo anterior excluía, por necesidad lógica, a las personas morales carentes de nacionalidad, como lo son gran parte de los organismos internacionales.

El principio era, en mi concepto respetuoso tanto del Derecho de Gentes cuanto del constitucional, por más de que a la luz de uno y otro su desarrollo daba lugar a situaciones poco claras, en tanto consideraba a la fuente de riqueza ubicada en el país en algunos casos dudosos de la luz del derecho de Gentes y del constitucional, y dada la falta de definición legislativa del concepto residencia que planteaba dudas del respecto al principio de legalidad que debe presidir a nuestro derecho tributario.

Como es sabido, la ley anterior especificaba que se consideraba a la fuente de riqueza ubicada en el país, en los siguientes casos:

- a) Tratándose de ingresos derivados de la enajenación de ciertos títulos de crédito (acciones, bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación), cuando se habían emitido en territorio nacional (art. 3-II).
- b) Tratándose de una serie de ingresos clasificados todos ellos en el régimen anterior como "productos de capitales", así como en el caso de ciertas primas, pagos por tecnología, comisiones y mediaciones, cuando el ingreso se obtenía "de persona residente en el país" (art. 3-II en relación con el 31-I).
- c) Tratándose de ingresos derivados de la prestación de servicios, la ley vieja no determinaba cuanto debía considerarse a la fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, salvo en el caso de servicios relacionados con tecnología, patentes de invención, marcas, diseños comerciales o industriales y nombres comerciales (art. 3-II en relación con el 31-I-d)), y evidentemente los ya mencionados derivados de comisiones y mediaciones, así como en el caso de personas físicas (art. 59), dos últimos párrafos), caso este en que adoptaba el criterio del lugar de realización del servicio.

De los criterios mencionados, el primero no parece justificarse en todos los casos; piénsese en el supuesto de que una sociedad francesa decidiera emitir obligaciones en México, y que estas fueran posteriormente

objeto de enajenación a través de la bolsa de valores de Nueva York. El carácter de "cosa" de los títulos de crédito parece llevar a considerar como fuente de riqueza el lugar de ubicación, aunque esta solución también ofrece inconvenientes; el fenómeno de la incorporación de derechos lleva a pensar que la fuente se encuentra en la residencia del obligado a hacer algún pago o consecuencia de tal incorporación que, en el caso de los títulos mencionados, es la residencia del emisor. El tema es, como se ve, bastante complejo.

El segundo de los criterios, planteaba un problema delicado desde el punto de vista constitucional, pues no existía un concepto legal de residencia en la legislación tributaria y, el que podía extraerse del Derecho común, en su carácter supletorio, no permitía aplicarse sino a las personas físicas.

Dado el principio de legalidad, esa deficiencia resultaba grave, ya que la "residencia" era un elemento esencial del hecho imponible y, por ende, requería de una determinación legal. La falla fue subsanada mediante la reforma al artículo 15 del CFF hecha por el artículo segundo de la L.R.

Quedaba además, la gran duda en el caso de ingresos derivados de prestación de servicios por empresas, pues no había determinación legal de la fuente, salvo en algunos casos específicos (casos previstos en el art. 31-I-d).

En cuanto al objeto del impuesto, eran los ingresos cuya fuente de riqueza se encontrara en territorio nacional. La base gravable variaba conforme a reglas casuísticas, aunque en términos generales podría decirse lo siguiente:

- a) Tratándose de productos de capitales, estos estaban sujetos al régimen aplicable a personas físicas en virtud de lo dispuesto por el párrafo final de la fracción I del artículo 31, salvo tratándose de ingresos específicamente regulados por dicha fracción I y por el artículo 41, pues en este caso la base era el ingreso bruto sin deducción alguna, y se les sujetaba a tasas diversas dependiendo de diversas circunstancias.
- b) En cuanto a otros tipos de ingresos, la ley era bastante oscura; a los contemplados en la fracción I del artículo 31 (la mayoría de cuyos párrafos se referían a productos de capital, pero otros se referían a servicios), se seguía el mismo procedimiento casuístico mencionado para los ingresos por productos de capital que regulaba dicha disposición en conjunto con el artículo 41.

Tan sólo habría que agregar que, entre los otros ingresos sujetos a un régimen especial de los contemplados en el artículo 31, se encontraban los derivados de la realización accidental de actos de comercio, caso en el

cual existía un régimen en el que la base gravable se determina por cada operación deduciendo del ingreso el costo de las mercancías y los gastos normales y propios de la operación, debiéndose determinar la tasa conforme a la tarifa del artículo 34 y existiendo la obligación de un pago provisional que debía retener el adquirente sobre el monto total de la operación. Ese régimen especial en el caso de realización accidental de actos de comercio, no se aplicaba en el caso de enajenación de inmuebles, pues en tal supuesto se aplicaban las disposiciones relativas a personas físicas, si bien en este caso se planteaban algunas incongruencias por la diferencia de redacción existente entre el párrafo relativo contenido en el artículo 30 y el correspondiente del artículo 31, pues este último no hacía la salvedad relativa.

No creo que sea el caso referirme aquí, en forma pormenorizada al detalle del régimen anterior, por lo que me limito a recalcar algunos aspectos que considero de importancia capital del mismo, a saber:

1. Los ingresos gravables, conforme al régimen anterior estaban tipificados específicamente, es decir, había un catálogo limitativo de ingresos gravables.
2. En virtud de la operancia general del artículo 1o. de la ley anterior, no bastaba caer en alguno de los tipos, sino que se requería además de una modificación patrimonial.
3. El régimen anterior era casuístico, en tanto a la tipificación, las tasas y otras obligaciones.
4. En cuanto al objeto, si bien este era en ocasiones el ingreso bruto, en otras se permitían deducciones.

### 3.1.2. Régimen nuevo.

En este nos detendremos bastante, e intentaremos un análisis mucho más detallado, para tratar de cubrir desde aspectos meramente sistemáticos, hasta la exégesis de algunas disposiciones que plantean serios problemas interpretativos.

Aparentemente las reformas introducidas por el D. R. en la materia, son casi intrascendentes, pero un análisis más detenido hace ver que no es así, de ahí la necesidad de ir ahora a ritmo más pausado.

#### 1. Aspectos sistemáticos.

Las disposiciones de mayor relevancia directa en la materia, son los artículos 3 fracción II, 30, 31 fracción I, 34, 41 y la totalidad del título III.

Indirectamente, es de una importancia fundamental el artículo 1o. vigente.

Intentando una ordenación de las disposiciones mencionadas, tendríamos:

a) el artículo 3 fracción II, determina a los sujetos como causantes, el objeto (los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situados en territorio nacional) y por último define algunos casos en que debe considerarse a la fuente de riqueza ubicada en el país y una excepción al respecto.

b) el artículo 30 es aplicable en el caso de *personas morales* de nacionalidad extranjera que realicen accidentalmente actos de comercio.

c) el artículo 31 fracción I establece *reglas especiales para algunos ingresos* determinados, en ocasiones aplicables a personas físicas, en otras a personas morales y en otras a ambos, fundamentalmente.

d) el artículo 41 establece las tasas aplicables a los casos especiales regulados por los artículos 30 y 31 fracción primera, y, por último,

e) el título III resulta aplicable en los casos de no existir un régimen especial, al menos en cuanto a todos los ingresos de personas físicas extranjeras residentes fuera del país si el ingreso se obtiene de fuentes ubicadas en este y de algunos de personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país.

Como puede verse, en materia de sistematización es difícil decir si la nueva ley avanza o retrocede, cuando menos en el tema que nos ocupa, pues las disposiciones aplicables siguen formando en laberinto, y este tal vez sea más intrincado que el de la ley anterior.

Dado que la ley nueva sigue un sistema en cierta medida casuístico—al establecer reglas específicas para diversos tipos de ingresos— y a que por otra parte la regulación varía según se trate de personas físicas o morales, resulta bastante difícil hacer una exposición sistemática. En nuestro intento de hacerla, nos referiremos en primer lugar a las personas físicas, en segundo a las morales, intentando destacar algunas diferencias de tratamiento que considero de interés y, por último haré algunas observaciones de conjunto.

#### 2. Régimen aplicable a personas físicas.

2.1. Empecemos por el sujeto: conforme al artículo 3 fracción II son sujetos "los extranjeros residentes en el extranjero", expresión esta que podría en principio incluir tanto a las personas físicas cuando a las mo-

rales, habida cuenta de que el concepto "residente" resulta aplicable a unas y otras dado el concepto que de "residencia" da el artículo 15 del CFF; sin embargo, dada la contraposición que hace la fracción citada entre "extranjeros residentes" por una parte y las "personas morales de nacionalidad extranjera" por la otra, la primera de tales expresiones debe restringirse a las personas físicas.

Por otra parte, el concepto que ahora nos ocupa abarca a personas físicas "extranjeras", es decir, aquellas que carecen de la nacionalidad mexicana, independientemente de que tengan o no otra nacionalidad, ya que se usa la expresión "extranjeros", no como en el caso de personas morales en que se utiliza la expresión "de nacionalidad extranjera", la cual exige el que se trate de alguna entidad que tenga alguna nacionalidad distinta a la mexicana, pero alguna, es decir, no comprende a las personas morales carentes de nacionalidad.

Esta diferencia entre la delimitación de las personas físicas extranjeras y las morales, tiene consecuencias de importancia, como habremos de ver al referirnos al régimen aplicable a estas últimas; en cuanto al actual tema, quede claro que trataremos tanto de personas físicas de nacionalidad distinta a la mexicana, cuando de las carentes de nacionalidad.

El régimen es aplicable a personas físicas extranjeras "residentes en el extranjero", concepto este que puede crear algunos problemas, pues implica que tales personas *deben tener* alguna residencia, es decir que no abarca a los que *carezcan* de residencia, pues es evidente distinto hablar de una que *reside* fuera de México, pues esta última expresión no incluye a quien carezca de residencia, ya que esta implica la permanencia en algún lugar, como se desprende del inciso A de la fracción III del artículo 15 del CFF, disposición esta que parece ser la única utilizable para determinar que deba entenderse por residencia.

Según la disposición mencionada, para que pueda hablarse de residencia se requiere que la persona establezca casa habitación y que la ocupe regularmente, y que si pasa fuera del lugar más de 183 días naturales en un año de calendario, no se considera que exista residencia.

Si tal concepto es el aplicable para determinar si se reside en el extranjero —y no parece haber otra disposición relevante—, puede suceder que a alguna persona no pueda considerársele como residente de lugar alguno si, por ejemplo, en ningún país reúne el requisito de no estar fuera más de 183 días naturales, como podría ser una persona que pasara cuatro meses en un país, otros cuatro en otro y los restantes en un tercero; esa persona *no residiría* en lugar alguno y, al no ser un "residente en el extranjero" por carecer de residencia, no podría considerársele sujeto del impuesto. Parece, desde este punto de vista, que sería preferible que la fracción II del artículo 3 de la LIR se refiriera simplemente a "personas físicas extranjeras que no residan en México", sin exigir que tengan residencia fuera del país.

Quedan así definidos los sujetos a que nos referimos como "las físicas extranjeras que residen en algún país distinto de México".

## 2.2. Objeto.

Dada la modificación sufrida por el artículo 1o. de la LIR y los términos de la fracción II del artículo tercero de la misma, son objeto del impuesto todos los ingresos que obtengan de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, es decir, no se requiere ni de una modificación patrimonial ni de una tipificación específica, ya que el tipo es "ingreso obtenido de fuente de riqueza situada en territorio nacional".

Debe hacerse notar que si la ley nueva se refiere en ocasiones a tipos específicos de ingresos, lo hace para establecer un régimen especial, pero ello no significa que los demás no estén gravados si la fuente está situada en territorio nacional, sino que, tan sólo significa que al no haber reglas especiales se está a las generales aplicables a personas físicas. En esto difiere sensiblemente el régimen nuevo del anterior, pues en este no bastaba que el ingreso se obtuviera de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, sino que se requerían además otros dos elementos: la modificación patrimonial y la tipicidad específica, es decir, que el ingreso estuviera específicamente previsto ya que no todos los ingresos eran objeto del impuesto sino tan sólo los especificados.

Dado lo anterior, el objeto se da si se reúnen dos requisitos: a) la obtención de un ingreso y b) que la fuente de riqueza de la cual se obtiene se encuentre situada en territorio nacional; debe por tanto aclararse ahora como se determina la ubicación de la fuente de riqueza, tema en el cual la ley sigue un sistema casuístico, que podríamos sintetizar así:

1. La fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional si el ingreso se obtiene de persona que resida en este, y se trata de ingresos derivados de alguno de los siguientes conceptos.
  1. alquiler de carros de ferrocarril.
  2. distribución de publicaciones extranjeras.
  3. arrendamiento de muebles y arrendamiento financiero.
  4. primas por reaseguros o reafianzamientos cedidas por empresas mexicanas.
  5. publicidad.
  6. uso, explotación, o transmisión de patentes de invención, marcas, diseños comerciales o industriales, nombres comerciales, asistencia técnica, transferencia de tecnología y prestación de servicios profesionales o técnicos que guardan relación con los conceptos anteriores.
  7. Arrendamiento de inmuebles ubicados en territorio nacional.

8. intereses derivados de compraventas.
9. intereses derivados de préstamos.
10. comisiones y mediciones.
11. dividendos o utilidades que distribuyan empresas.
12. productos o rendimientos de capital distintos a los mencionados.

En estos casos, el criterio adoptado por la ley es el de la residencia del deudor. Debe anotarse que en el caso de intereses derivados de las transacciones llamadas "ofshore" (art. 3-II pfo. final), existe una excepción a la regla, pues se considera que la fuente no está en territorio nacional con respecto a los intereses pagados por instituciones de crédito mexicanas o por sucursales de bancos extranjeros autorizadas al efecto.<sup>9</sup>

2. La fuente se encuentra ubicada en territorio nacional, si se obtiene de "empresas domiciliadas en México", en el caso de ingresos por concepto de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos "o de cualquier índole", así como de honorarios a administradores y comisarios (art. 3-II pfo. segundo).

En estos casos se adopta el criterio del domicilio de quien realiza el pago, si bien la expresión de la ley es poco feliz, pues habla de empresas domiciliadas en México", y las empresas carecen de domicilio, pues el CFF se refiere al domicilio de personas morales así como al de agencias o sucursales de negociaciones extranjeras, pero nunca se refiere al domicilio de la *empresa*, la cual por no ser *sujeto* no tiene domicilio conforme a las normas del derecho común y, al no haber disposición fiscal que se lo atribuya, se llega a una situación confusa, pues no hay base legal para determinar que es una "empresa domiciliada en México".

3. La fuente se encuentra en territorio nacional cuando en este se llevó a cabo la emisión de los títulos de crédito, por lo que se refiere a ingresos derivados de la enajenación acciones, bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación (art. 3-II).

En estos casos el criterio adoptado es el del lugar de emisión del título.

4. La fuente se encuentra en territorio nacional, si la prestación de servicios se realiza dentro de este, en el caso de ingresos por prestación de servicios personales independiente (art. 58 pfo. final).

El criterio adoptado es el del lugar de realización del servicio.

<sup>9</sup> Dicho sea de paso, la forma en que se estructuró la exención (pues tal es el efecto), no es la más correcta técnicamente, pues la fuente sí está en el país; en lugar de acudir a una ficción debió irse directamente a lo que se quería: establecer la exención.

5. En el caso de ingresos distintos a los mencionados en los cuatro apartados anteriores, la ley no establece criterio alguno para determinar cuando la fuente de riqueza debe considerarse situada en territorio nacional.

Sintetizando lo expuesto con relación a la fuente de riqueza, tendríamos que la LIR adopta criterios diversos para determinar su ubicación:

- a) en materia de productos de capitales el criterio genérico es el de *residencia de quien paga*, al igual que en aquellos otros casos específicos previstos en la fracción I del artículo 31.
- b) el principio genérico anterior tiene tres excepciones:
  1. en el caso de arrendamiento de inmuebles, se requiere además que estos estén ubicados en territorio nacional.
  2. en el caso de enajenación de ciertos títulos valor, se adopta el criterio de lugar de emisión.
  3. en el caso de las operaciones llamadas "ofshore", se considera que la fuente no está en territorio nacional.
- c) en materia de ingresos por servicios se adoptan tres criterios, en atención al tipo de servicios:
  1. en el caso de servicios independientes, el del lugar en que se lleve a cabo el servicio.
  2. en el caso de servicios relacionados con transferencia de tecnología, publicidad patentes de invención, marcas, diseños comerciales o industriales y nombres comerciales, el de residencia de quien paga.
  3. en el caso de honorarios o miembros de consejos, administradores y comisarios, el de domicilio de la empresa que realiza el pago.
- d) en casos distintos a los anteriores, la ley no establece criterio para determinar si la fuente de riqueza se encuentra o no situada en territorio nacional.

### 2.3. Determinación de la base, forma de pago y obligaciones diversas.

Al igual de lo que sucede con el problema de ubicación de fuente de riqueza, en cuanto a los aspectos que ahora nos interesan la ley adopta un sistema un tanto casuístico, lo cual dificulta la exposición. Sin embargo, puede decirse que aunque hay una serie de regímenes algunos son genéricos y otros aparecen como excepciones, por lo que —siguiendo la idea de

ir de lo general a lo especial— empezaré por tratar de detectar primero los generales.

Aunque la LIR ya no clasifica los ingresos de personas físicas en “productos del trabajo” por una parte y “productos de capitales” por la otra, esa diferenciación parece seguir siendo de importancia en el caso de extranjeros residentes en el extranjero, dados los términos del párrafo final de la fracción I del artículo 31 de la LIR, el cual contiene una remisión según la cual en el caso de extranjeros residentes en el exterior que obtengan otros productos o rendimientos de capital, habrán de estar a lo dispuesto en el título III de la ley.

Ese párrafo final es en realidad la piedra angular para intentar una sistematización, por lo que habremos de detenernos ahora en su análisis.

El primer aspecto a considerar es qué deba entenderse por “productos o rendimientos de capitales”, el segundo, el ver si este párrafo establece un régimen general o especial.

En cuanto a lo primero, debe empezarse por anotar que la LIR no define qué debe entenderse por productos o rendimientos de capital, ni clasifica a los ingresos en forma tal que se encuentre determinado en la ley cuáles de los ingresos mencionados en el título III, deben considerarse como productos o rendimientos de capitales.

Lo anterior plantea si la falta de definición legislativa aunada a la falta de clasificación en la ley, no rompe con el principio de legalidad. En lo personal considero que no, ya que la expresión es en sí suficientemente clara en el lenguaje común, por lo que no considero necesaria una ulterior definición legislativa. Sin embargo, si bien la expresión es en sí clara, su operancia en la ley da lugar a problemas muy delicados como tendremos oportunidad de ver.

Generalmente se entiende por producto o rendimiento de capital el ingreso que se obtiene de los bienes, de su enajenación o permitir el uso o aprovechamiento de ellos a un tercero, por lo tanto caerían bajo tal concepto los ingresos a que se refieren los capítulos III, IV, VII, VII del título III de la LIR, así como algunos de los previstos en el capítulo IX (art. 90-II, IV, V, VI, VII y VIII), lo cual hace ver que en realidad esa remisión establece un régimen genérico en materia de ingresos por producto de capitales, frente al cual se presentan como excepciones los regímenes específicos regulados por los artículos 31-I y 41, aunque por otra parte, plantea problemas muy delicados, que creo es importante hacer notar.

En efecto, de la redacción de los artículos 3-II y 31-I párrafo final se desprende que:

1. las personas físicas extranjeras residentes en el extranjero son causantes del impuesto sobre la renta en México si obtienen ingresos por concepto de productos de capitales si estos son pagados por persona residente en territorio nacional.

2. es irrelevante para la causación del impuesto: la ubicación de los bienes, el lugar de celebración del acto, el que el residente en México se encuentre o no en el país al realizar el acto, y el lugar del pago.

Llega así la letra de la ley al absurdo de gravar actos celebrados en el extranjero, entre extranjeros con respecto a bienes ubicados en el exterior.

Lo anterior resulta sorprendente, por el grado de extraterritorialidad que implica, mas tal es lo que se desprende de la ley, pongamos un ejemplo para analizarlo:

Supongamos que un norteamericano residente en México, viaja a la ciudad de París y ahí adquiere un automóvil alemán a un precio equivalente a \$350,000.00 M.N. de un vendedor persona física de nacionalidad italiana residente en Francia, a la luz de la LIR en vigor, el vendedor causa el impuesto sobre la renta mexicano, y el comprador está obligado a retener el 20% del precio pactado.

Lo anterior resulta claramente de lo siguiente:

1. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes obtenidos por personas físicas están gravados conforme a los artículos 1, 66 y 74 y demás relativos de la ley.
2. Los ingresos de tal tipo, son productos de capitales.
3. En la especie, la fuente de riqueza está en territorio nacional, dados los términos de la fracción II del artículo 3.

La situación resulta francamente inaceptable, y no existe fundamento legal para resolver este tipo de problemas, salvo en el caso de ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, pues dados los términos del inciso d) de la fracción X del artículo 31, para que el ingreso sea gravable se requiere que el inmueble se encuentre ubicado en territorio nacional, pero este requisito no es necesario en el caso de enajenación de inmuebles.

Por otra parte, el párrafo mencionado ofrece algunas dudas de interpretación, pues dada su redacción y la del párrafo final de la fracción I del artículo 31, es dudoso si en materia de arrendamiento de inmuebles se está ante dos regímenes diversos, uno aplicable cuando el inmueble se encuentra en territorio nacional y otro cuando se encuentra fuera de él.

Nuevamente nos enfrentaremos a una disposición cuya interpretación literal lleva a conclusiones absurdas que evidencian la necesidad de una interpretación restrictiva, que limite el alcance de la letra de la ley y, por ende, volveremos a enfrentar la imposibilidad de fundar tal interpretación restrictiva, por las razones ya comentadas.<sup>10</sup>

Independientemente de lo anterior, lo que se resulta claro es que en el caso de productos de capital el régimen aplicable se descompone en

<sup>10</sup> Véase supra inciso 2.3.2.

uno de tipo general y una serie de excepciones sujetas a regímenes especiales. El general podría ser formulado, brevemente, en los términos siguientes.

1. Los extranjeros personas físicas residentes en el extranjero que obtengan de residentes en territorio nacional ingreso por concepto de productos de capitales, causan el impuesto conforme al régimen general aplicable a personas físicas, salvo con respecto a los ingresos siguientes, a los cuales se aplican normas especiales.

- 1) alquiler de carros de ferrocarril.
- 2) distribución de publicaciones extranjeras.
- 3) arrendamiento de muebles y arrendamiento financiero.
- 4) primas por reaseguros o reafianzamientos.
- 5) transferencia de tecnología, en amplio sentido.<sup>11</sup>
- 6) arrendamiento de inmuebles ubicados en el territorio nacional.
- 7) intereses en el caso de venta de maquinaria si esta forma parte del activo fijo del comprador, y este realiza actividades que deban fomentarse, o de préstamos si el prestatario realiza actividades que deban fomentarse y el crédito se destina a fines de interés general.
- 8) intereses pagados por instituciones de crédito, o que deriven de los títulos mencionados en el artículo 85 de la ley.
- 9) dividendos, comisiones y mediaciones.

2. Los causantes mencionados, no sujetos a régimen especial, están obligados además a cumplir las demás obligaciones aplicables a personas físicas en los términos del título III de la ley.

Dado que el régimen aplicable a personas físicas mexicanas o extranjeras residentes en el país es objeto de estudio pormenorizado a lo largo de este cursillo, no considero necesario detenerme en el análisis de ese régimen, por lo que me limito a analizar los regímenes *especiales*, tratando de ir de los aspectos más generales a los menos.

1. La base gravable es, en todos los casos, el ingreso bruto sin deducción alguna, salvo el caso de arrendamiento de inmuebles ubicados en territorio nacional, pues en tal supuesto la base es el 70% del ingreso bruto.
2. En todos los casos, quien es obligado a realizar el pago, debe enterar el monto del impuesto a más tardar el día 15, o el día hábil siguiente si este no lo fuere, del mes siguiente a la fecha en que el pago sea exigible, a pesar de que el extranjero causa el impuesto cuando recibe el pago, y no cuando este es exigible.

<sup>11</sup> Es decir, incluyendo pago de regalías por patentes, nombres comerciales y los demás sujetos enunciados en el inciso e) de la fracción I del artículo 3 de la LIR.

3. Las tasas aplicables varían en atención a la clase o tipo de ingreso, conforme a lo siguiente:

1. a los mencionados en los incisos 1 y 2, el 10%.
2. a los mencionados en los incisos 3, 7, 8 y 9 el 21%.
3. a los mencionados en el inciso 4, el 4%.
4. a los demás (inciso 5, 6 y 10) se les aplica la tasa relativa del artículo 34.

En cuanto a estos regímenes especiales, es necesario hacer algunas observaciones. El primer lugar, la aplicabilidad de un régimen especial puede resultar de actos discrecionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (art. 31-I-e-1 de la LIR), lo cual no se compeadece con el principio de legalidad.

En segundo lugar, se plantea el problema de si el causante tiene alguna obligación con respecto al pago del impuesto. Este tema es bastante delicado.

1. En primer lugar, no hay disposición alguna que obligue al obligado a realizar el pago al extranjero, a retener el impuesto.
2. En segundo lugar, conforme al artículo 41 párrafo penúltimo, quien está obligado a hacer el pago al extranjero, debe enterar el impuesto, aunque no lo haya retenido.
3. En tercer lugar, no hay disposición alguna en la LIR que establezca un plazo para que el extranjero cumpla, ni siquiera que establezca que es responsable del pago.

Podría pensarse en la aplicación supletoria del artículo 18 fracción II del CFF, pero tal disposición no resuelve el problema, por las siguientes razones:

- 1a. la LIR no establece que el sujeto pasivo deba determinar en cantidad líquida la prestación.
- 2a. la LIR tampoco establece que el deudor ante el extranjero, esté obligado a retener, ni que sea obligado solidario.

Por lo anterior, parece que el residente en México obligado al pago ante el causante extranjero, es un sujeto sustituto que existe en lugar de y no al lado del causante.

Es cierto que el artículo 14 fracción I, del CFF, podría llevar a pensar en una solidaridad, pero ello no es correcto, pues el residente en el país no está obligado en los mismos términos que el causante, pues debe enterar el impuesto sin que necesariamente este se haya causado. Tampoco es fundamento suficiente la fracción IV del artículo mencionado pues, como

hemos dicho, la LIR no contiene disposición alguna que obligue a realizar la retención.

Se plantea, por ende, la duda, de si el fisco federal podría reclamar el pago directamente del causante extranjero; la respuesta es, en mi concepto dudosa; era clara hasta el 31 de diciembre de 1974, dejó de serlo a partir del primero de enero de 1975, fecha en que entraron en vigor las reformas de la LIR publicadas en el Diario Oficial del 14 de noviembre de 1974, ya que en aquel entonces el residente en el país estaba obligado a retener conforme al artículo 41 de la LIR que, en su parte relativa, decía "Las personas que hagan pagos por los conceptos indicados en las fracciones que anteceden, retendrán el impuesto respectivo..." pero esta obligación fue eliminada por la reforma citada; desde entonces, la obligación de retener ni existe ni puede existir, pues el residente en el país está obligado a enterar el impuesto aún en casos en que este no se ha causado, si es que ha incurrido en mora con respecto a su acreedor.

Nos falta ahora referirnos al régimen aplicable en el caso de ingresos derivados de la prestación de servicios, así como de aquellos que no caen bajo ninguno de ambos conceptos.

La LIR considera que la fuente de riqueza está situada en territorio nacional, en el caso de remuneración de servicios, en tres casos:

1. Tratándose de honorarios de consejeros, administradores o comisarios, si la empresa que realiza el pago tiene su domicilio en México.
2. En el caso de transferencia de tecnología, en amplio sentido,<sup>12</sup> si quien realiza el pago reside en México, y por último,
3. Tratándose de servicios independientes, si estos se llevan a cabo en México.

La LIR no contiene disposición alguna que establezca otros casos en que deba considerarse que la fuente de riqueza se encuentra en México, en cuanto a remuneraciones por la prestación de servicios.

En cuanto a los tres mencionados, su régimen es el siguiente:

1. tratándose del primer caso, el ingreso se rige por las disposiciones aplicables a mexicanos y residentes, en el país.
2. en el segundo caso, la base es el ingreso bruto sin deducción alguna, y la tasa se determina conforme al artículo 34.
3. en el tercer caso, es aplicable el régimen relativo a mexicanos y residentes, excepción hecha de que, quien realiza el pago debe retener el 30% y enterarlo como pago provisional del impuesto (art. 58).

Por lo que se refiere a ingresos que no pueden clasificarse como pro-

<sup>12</sup> Id.

ductos de capitales ni caigan en los conceptos de remuneración de servicios recién mencionados, al no haber disposición legal que determine cuando la fuente de riqueza se encuentra en México, considero falta un elemento esencial que debe determinar la ley, y, en consecuencia, es dudoso el que constitucionalmente se esté cumpliendo con el principio de legalidad, lo cual se traduce, desde el punto de vista constitucional, en la imposibilidad de pretender se causa el impuesto, so pena de violación de garantías.

### 3. Régimen aplicable a personas morales.

Parte del camino ya está andado, pues gran parte del régimen aplicable a personas físicas extranjeras residentes en el exterior, es aplicable a las personas morales de nacionalidad extranjera.

#### 3.1. Sujeto.

El tema que ahora nos ocupa, es el relativo a personas morales de nacionalidad extranjera, no establecidas en el país. Quedan por ende excluidas tanto las agencias o sucursales de personas morales extranjeras, cuanto las personas morales carentes de nacionalidad y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país. Tómese en cuenta que, por definición los estados carecen de nacionalidad.

#### 3.2. Objeto.

Lo son los ingresos percibidos de fuentes de riqueza situados en territorio nacional, como sucede en el caso de personas físicas extranjeras residentes en el extranjero, sin embargo, debe hacerse notar que en este caso la sistematización de la ley es diversa, pues si bien coincide en cuanto a productos de capitales, difiere en cuanto a ingresos derivados de la prestación de servicios y agrega un concepto no aplicable a las personas físicas: el de acto de comercio accidental. En cuanto a ingresos no clasificados en las categorías anteriores se da una situación igual a la que se presenta respecto a aquellos percibidos por personas físicas que no sean clasificables como remuneración de servicios ni como productos o rendimientos de capitales. Esto resulta especialmente inadecuado, pues en el caso de personas morales, la mayoría de ingresos provienen de actividades empresariales, sin que pueda clasificarseles ni como rendimientos de capital ni como remuneración de servicios.

En cuanto a los criterios para determinar cuando la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, en el caso de productos de capitales

son aplicables los mismos ya mencionados al referirnos a personas físicas en cuanto a productos de capitales; en tanto a los ingresos por servicios o por actos de comercio accidentales, es necesario analizar el problema determinante.

Empecemos por la prestación de servicios.

Dados los términos de los artículos 3 fracción II y 31 fracción una, resulta que la ley tan sólo especifica que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, en los casos específicos previstos en los diversos párrafos de la fracción I del artículo 31 que se refieren a servicios, (inciso a —en lo que se refiere a distribución de publicaciones, c, d— salvo arrendamiento, así como el i), sin que exista otra disposición que claramente resuelva el problema en los demás casos sin que pueda adoptarse el criterio que se desprende del artículo 58, por referirse a servicios prestados por personas físicas, y no existir ninguna remisión que permita adoptarlo al caso de servicios prestados por personas morales. Por lo que se refiere al tipo de servicios previstos en la fracción citada, el criterio adoptado para ubicar la fuente, es el de residencia de quien paga por los servicios.

La laguna parecería cubierta por el artículo 30, mas no es así, ya que esta disposición se refiere a la realización accidental de actos de comercio, expresión que si bien puede aplicársele a la celebración de actos jurídicos, no resuelve del todo el problema.

En efecto, de la lectura de la disposición mencionada se desprende que esta se refiere a los ingresos:

- a) que derivan de la realización accidental de actos de comercio, lo cual implica que es necesario: 1) la celebración de un acto jurídico, 2) que sea mercantil, y 3) que se celebre en México, pues de lo contrario no podría hablarse de realización "accidental", ya que lo accidental es la realización y no el carácter comercial.
- b) que el acto consista en la enajenación de mercancías, ya que la disposición claramente se refiere a "costo de las mercancías", a enajenante y a adquirente.

En consecuencia, la disposición mencionada debe considerarse aplicable en los casos de celebración en México de actos mercantiles consistentes en la enajenación de mercaderías, únicamente. La accidentalidad se explica en tanto se trata de personas morales no establecidas en el país, las cuales evidentemente no pueden ejercer habitualmente el comercio en México.

En este caso se justifica el gravámen en tanto el acto se realiza en el país, es decir, se adopta como criterio de determinación de la fuente de riqueza el del lugar de realización del acto del cual deriva el ingreso.

Queda por tanto la laguna en cuanto a la forma de determinar el lugar de ubicación de la fuente de riqueza en casos diversos a aquellos que producen ingresos que constituyan productos o rendimientos de capitales, ni

deriven de prestación de servicios previstos expresamente en la fracción I del artículo 31, ni de actos de comercio realizados en el país.

### 3.3. Determinación de la base, tasas, forma de pago y obligaciones diversas.

En cuanto a determinación de la base, tratándose de los ingresos a que se refiere el artículo 31 en su fracción I, es aplicable lo dicho con respecto a extranjeros personas físicas residentes en el extranjero. Por lo que se refiere al caso de actos de comercio accidentales, la base se determina como la diferencia entre el ingreso bruto y el costo de las mercancías incrementando por los gastos indispensables de la operación. Si se trata de títulos valor o partes sociales, se está a lo dispuesto para personas físicas.

Por lo que se refiere a las tasas y otras obligaciones, es aplicable lo dicho para extranjeros personas físicas residentes en el exterior, por lo que se refiere a los ingresos mencionados en la fracción I del artículo 31, salvo en materia de intereses, pues en este renglón hay algunas diferencias.

Tratándose de intereses pagados a proveedores por venta de maquinaria, así como en los casos en que el prestatario realice actividades que deban fomentarse y el crédito se destine a fines de interés general, en el de intereses pagados por instituciones de crédito y los derivados de los títulos mencionados en el artículo 85, el régimen es igual al aplicable si el pago se hace a personas físicas extranjeras residentes en el exterior, pero si se trata de otro tipo de intereses, el régimen difiere, pues tratándose de las personas físicas mencionadas, se cae en el régimen general aplicable a productos de capitales, en tanto que si el pago se hace a personas morales, no se aplica tal régimen, sino que la tasa se determina en virtud de la naturaleza del acreedor, conforme a lo siguiente:

- a) si los intereses derivan de operaciones realizadas *directamente* por entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros domiciliadas fuera de la República, la tasa es el 10%.
- b) si los intereses se pagan a instituciones de crédito extranjeras, registradas al efecto ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la tasa es del 21%.
- c) si derivan de operaciones hechas con entidades distintas a las anteriores, y no es aplicable algunos de los otros regímenes especiales, la tasa es de 42%.

En cuanto al pago y otras obligaciones de los causantes, en el caso de productos de capitales y otros ingresos previstos en el artículo 31 fracción

I, es aplicable lo dicho para el caso de extranjeros personas físicas en la materia.

En cuanto al supuesto de actos accidentales de comercio, la tasa aplicable debe determinarse conforme al artículo 34, el adquirente debe retener como pago provisional el 20% del monto total de la operación, y el causante debe presentar la declaración respectiva dentro del mes siguiente.

#### 4. Observaciones finales.

Como puede verse, el régimen aplicable a extranjeros personas físicas residentes en el extranjero y a personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país, resulta en exceso casuista y complejo.

Por otra parte, en varios casos no se respeta el principio de legalidad, pues la Secretaría de Hacienda y Crédito Público goza de facultades discrecionales para realizar actos que tienen una influencia determinada en la imposición.

En tercer lugar, los criterios adoptados para determinar el lugar de ubicación de la fuente de riqueza son en ocasiones inadecuados o inexistentes. En el primer caso se da lugar a situaciones que llegan a lo absurdo, en el segundo, no se cumple con las exigencias del principio de legalidad.

En cuarto lugar, a pesar de ese casuismo, hay una serie de ingresos que debiendo estar gravados, no lo están por no poderse considerar, legalmente hablando, que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en el país.

En términos generales, se nota una tendencia a aplicar a este tipo de causantes, el régimen aplicable a personas físicas mexicanas o residentes en el país, atemperada con una serie de regímenes especiales, que parecen perseguir fines claramente parafiscales que se busca realizar mediante tasas diferenciales, lo cual puede llevar a problemas de inconstitucionalidad, ya que ingresos iguales y donativos de una misma capacidad contributiva quedarán sujetos o gravámenes distintos, lo cual no parece compatible con los principios de proporcionalidad y equidad que deben presidir a nuestro derecho tributario.

En sexto lugar, en cuanto a la determinación de sujetos, hay fallas técnicas lamentables y debería hablarse de personas físicas extranjeras no residentes en el país, y no de residentes en el extranjero.

En séptimo lugar, en el caso de regímenes especiales, la falta de una disposición general que establezca la obligación de retener a cargo del residente en México obligado a pagar al causante, crea problemas delicados, máxime que no está obligado —al menos en algunos casos— a lo mismo que el causante.

### 3.2. Régimen aplicable a personas físicas de nacionalidad mexicana y extranjeros residentes en el país.

3.2.1. La restructuración del régimen aplicable a personas físicas para pasar de uno de fuertes resabios cedulares a uno de tipo global más marcado, dio lugar a una verdadera resistematización de la LIR.

Dado que los aspectos generales de esta restructuración han sido ya tratados por don Roberto Hoyo D'Adona, no nos referiremos a ello sino en la medida indispensable para nuestro tema central,<sup>13</sup> que es el relativo

<sup>13</sup> En aspectos generales estaban sistematizados en la exposición de motivos presentados por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados, en los siguientes términos:

El diseño del impuesto sobre la renta, que fue congruente a una etapa de la vida económica del país, debe modificarse en su estructura para adoptarlo a las necesidades de nuestro desarrollo social.

El primer elemento para el logro de este propósito lo constituye la revisión de la tarifa del impuesto de las personas físicas que, en su progresividad, calculada sobre niveles de aumentar la carga fiscal al elevarse el ingreso nominal de las personas físicas, sin que ello signifique aumento de su ingreso real.

La corrección del exceso de gravámenes a las personas físicas podría lograrse en varias formas, la más obvia de las cuales consistiría en la reducción de tasas en los diversos niveles de ingresos. Dicha reducción se propone, en parte, en la presente Iniciativa; pero se prefirió poner énfasis en la corrección de una falla tradicional en el sistema del impuesto, que se ha venido acentuando con el tiempo. La falla consiste en que, si bien se exime a los trabajadores que sólo obtienen salario mínimo, los que perciben cantidades superiores resultan gravados por la totalidad de su percepción, lo que afecta principalmente a quienes sólo logran aumentar sus ingresos por encima del salario mínimo en cantidades moderadas. En estos casos, la carga fiscal que corresponde al excedente resulta desproporcionada.

La parte más importante de la reducción fiscal que se propone a Vuestra Soberanía, consiste en eximir para todas las personas físicas una cantidad equivalente al monto de un salario mínimo calculado al año y solamente aplicar la tarifa sobre el ingreso que exceda a dicho monto. Se evita así la distorsión anotada y se beneficia en mayor proporción a quienes perciben ingresos de nivel bajo o medio. Para las personas con ingresos anuales mayores, esta reducción sustituye a las exclusiones de carácter personal.

Que hasta ahora se hayan permitido las deducciones por cargas familiares y deducciones personales a quienes obtienen mayores ingresos, no ha satisfecho a los beneficiados que consideran irrisorias las deducciones y, en cambio, produce una imagen de inequidad en el impuesto.

La reducción propuesta en la carga fiscal va acompañada de importantes modificaciones en *todo el sistema del impuesto* a las personas físicas. El número e importancia de los cambios hacen aconsejable modificar el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El nuevo Título está formado por un capítulo preliminar de Disposiciones Generales y por once capítulos, de los cuales, los primeros nueve regulan los distintos tipos de ingresos, el décimo establece los requisitos de las deducciones y el décimo primero se refiere a la declaración anual.

al régimen aplicable a los ingresos derivados de la prestación de servicios dependiente o independientemente, pues otros temas serán tratados por otros expositores.

### 3.2.2. Aspectos generales.

Como ya mencioné, la reestructuración del régimen del impuesto sobre

#### Disposiciones Generales

Se cambia el objeto del impuesto para gravar todos los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, que obtenga la persona física en un año de calendario, con las excepciones que expresamente se señalan, entre las que se encuentran los ingresos en servicios.

En el caso de salario, honorarios y arrendamiento, se establece expresamente que se gravan los ingresos en crédito hasta que se cobren. En cada uno de los capítulos se señala el concepto de ingreso, las deducciones que en su caso se autorizan. Los pagos provisionales y las obligaciones de los contribuyentes y retenedores.

En la ley se establece que cuando una persona física realice erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado, las autoridades podrán comprobar las discrepancias que existieren y se prevé un procedimiento conforme al cual el contribuyente podrá demostrar el origen de los ingresos respectivos.

En un artículo transitorio se refiere la entrada en vigor de esta disposición hasta el 1.º de enero de 1980, con el propósito de dar una oportunidad razonable para que los contribuyentes recaben las pruebas que les permitan demostrar que ya contaban con los recursos con anterioridad a dicha fecha. Por los ingresos otенidos con posterioridad, deberá comprobar que estuvieron exentos o que ya pagaron el impuesto respectivo. Este precepto reproduce la situación existente en la mayoría de los países.

En la Iniciativa se mantienen las exenciones a los ingresos por productos del trabajo o del capital contenidos en la Ley vigente, con las siguientes modalidades: se suprime la exención a los dividendos pagados por sociedades de inversión y en vez de exceptuar, en forma general a los ingresos por previsión social, se establecen con precisión los conceptos específicos que quedan exentos.

En virtud de la ampliación del concepto de ingreso, se eximen expresamente las cantidades que pagan las instituciones de seguros; los ingresos que se reciban por herencia o legado; los premios que causen el Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos; las indemnizaciones por daños, y los ingresos percibidos por concepto de alimentos en los términos de ley.

Por lo que respecta a donativos y a la enajenación de bienes muebles, se establece un principio de gravamen que únicamente tiene finalidades de control. Tratándose de donativos se eximen los otorgados entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes cualquiera que sea su monto y por lo que respecta a los demás donativos, se eximen los recibidos en un año de calendario cuando el valor total de los mismos no exceda de tres veces el salario mínimo anual. En el caso de la enajenación de bienes muebles, distintos a títulos valor o partes sociales, se eximen cuando la ganancia obtenida en un año no excede de tres veces el salario mínimo anual.

Finalmente, cabe señalar que las personas físicas empresas quedan obligadas a acumular a sus demás ingresos, los provenientes de actividades empresariales, únicamente cuando se trate de ingresos derivados de comisiones y mediaciones y de la enajenación o concesión del uso o goce de inmuebles.

la renta en el caso de personas físicas de nacionalidad mexicana y de extranjeras residentes en el país tiene tres aspectos principales:

1. el convertir en ingreso la totalidad de los percibidos, salvo algunos casos en que los ingresos en crédito se consideran hasta que se reciba el pago, y otros expresamente exceptuados.
2. llevar a todos los sujetos al régimen global, que antes era aplicable tan sólo a los que tenían ingresos superiores a ciertos montos.
3. modificar el régimen de exclusiones y deducciones, para llegar a un régimen de tipo más general.

Para llevar a cabo lo anterior, se establecen dos principios básicos a) que todo ingreso es objeto del impuesto y, b) que todo ingreso es acumulable. Esos principios tienen, como veremos, algunas excepciones ya que, por ejemplo en muchos casos los ingresos en crédito se declaran y gravan hasta que son cobrados, por otra parte, hay casos en que puede optarse por un régimen de pagos definitivos con respecto a ciertos ingresos (por ejemplo, en el caso de dividendos) y de optarse por tal sistema, no existe obligación de acumularlos, y, por una tercera, hay ingresos expresamente exceptuados del impuesto (art. 49).

Por lo que se refiere a nuestro tema específico —ingresos por servicio personal subordinado e independiente—, en la ley anterior ambos ingresos estaban regulados en un mismo capítulo, aunque se les sujetaba a un régimen distinto. En virtud de la reforma se les separa en dos capítulos diversos, aunque el régimen anterior se mantiene con ligeras variaciones. Refirámonos ahora a cada uno de tales regímenes.

### 3.2.3. Ingresos por la ejecución de servicio personal subordinado.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Al respecto la exposición de motivos de ejecutivo rezaba:

Se asimila a los salarios un nuevo concepto: el de los honorarios de las personas que prestan servicios en condiciones similares a un asalariado.

Se mantiene el actual sistema de retenciones mensuales y de liquidación anual, efectuados por el patrón con las siguientes variaciones importantes:

En las retenciones mensuales se deducirá un salario mínimo general calculado al mes, en lugar de la deducción del 20% que actualmente está incorporada en la tarifa de retención; lo que implica que además de la reducción de tarifa, el trabajador que tiene un sueldo de dos veces salario mínimo, pagará impuesto sobre la mitad de su ingreso.

Por lo que respecta a las gratificaciones de fin de año, el impuesto se causa sobre el excedente de un salario mínimo mensual.

Se eleva de 125,000.00 a \$300,000.00 el límite de ingresos para que los trabajadores queden obligados a presentar declaración anual.

Tratándose de primas de antigüedad y de otros pagos por separación, se conserva en lo fundamental el actual tratamiento, si el contribuyente sólo percibe únicamente

## 1. Sujetos.

Son los contemplados por la fracción I del antiguo artículo 50, con la novedad de que a ellas se agrega un tipo de sujetos que antes eran independientes: las personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, cuando la prestación se lleva a cabo en las instalaciones de este último.

Esta disposición (art. 50-IV) requiere, en mi opinión, de un análisis más detenido, ya que según ella "se asimilan" a los ingresos por la prestación de servicio personal subordinado, "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", lo cual plantea dudas en cuanto a su alcance.

En mi concepto, la disposición mencionada se refiere únicamente a los sujetos que reúnen el requisito de prestar la *totalidad* de sus servicios en instalaciones *facilitadas* por un prestatario, el cual debe ser el principal prestatario —desde el punto de vista de fuente de ingresos— del sujeto.

La interpretación anterior, se funda en lo siguiente:

1. Los sujetos a quienes resulte aplicable la disposición que se comenta, no tienen la posibilidad legal de deducir los gastos normales y propios en que incurran en la prestación de sus servicios.

2. Lo anterior, daría lugar a una situación inequitativa, a menos que tal imposibilidad de deducir se justificara por no existir la necesidad de incurrir en tales erogaciones.

3. Lo anterior sólo se cumple, si quien presta los servicios lo hace con elementos proporcionados por un tercero.

4. Ante la falta de claridad de la disposición, debe interpretarse en la forma que lleve al respecto de los principios de proporcionalidad y equidad, mismos que quedan salvaguardados en la interpretación que se propone.

## 2. Objeto.

Son objeto del impuesto la totalidad de los ingresos en efectivo o en especie percibidos como remuneración al trabajo dependiente, salvo los enumerados por el artículo 44 en sus fracciones I a XIII, que coinciden con las exenciones previstas por el antiguo artículo 50, con algunas modificaciones, fundamentalmente de redacción:

salarios. Cuando simultáneamente se perciban otros ingresos, la carga fiscal se aumenta moderadamente en función de importancia de dichos ingresos. Las jubilaciones también se acumularán pero sólo en la parte en que actualmente están gravadas, es decir por el excedente de 10 veces el salario mínimo.

a) las prestaciones de previsión social no otorgadas por los institutos públicos de seguridad social no se mencionan en forma genérica (cfr. art. 50-II-b de la ley anterior con el artículo 49-V de la ley nueva).

b) en cuanto a gratificaciones, se limita el monto de las gratificaciones exentas en el caso de trabajadores no comprendidos en el apartado B del artículo 123 constitucional, pues antes estaban exentos hasta por un monto equivalente al salario mínimo mensual más 500, y ahora se eliminó esa adición de 500 (cfr. art. 50-II-c de la ley anterior con art. 49-X).

En cuanto a esta exención debe hacerse notar que continúa manteniendo la diferencia de tratamiento entre empleados públicos y privados que tanto, y con justa razón, se ha criticado.

c) en materia de jubilaciones, pensiones y haberes de retiro la exención se disminuye de un monto equivalente a diez veces el salario mínimo, a uno de nueve veces (cfr. art. 50-II-e de la ley anterior) con el artículo 49-III de la nueva).

Se incluyen expresamente como exentos algunos que en la antigua ley quizá caían en el rubro genérico de prestaciones de seguridad social:

a) reembolso de gastos médicos, dentales y hospitales que se concedan en forma general conforme a la ley o contrato de trabajo (art. 49-IV ley nueva; los de funeral ya estaban contemplados en la anterior; art. 50-II-f).

b) subsidios por incapacidad, becas educacionales para trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo (esto podría considerarse emprendido en el art. 50-III-b de la ley anterior, aunque la nueva disposición es más explícita en tanto algunos conceptos).

c) la entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en términos de ley así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II.

d) los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II.

e) la cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones (art. 49-IX).

Estos conceptos considero caían dentro de las prestaciones a que se refería el antiguo artículo 50-II-b.

### 3. Base, tasa, forma de pago, otras obligaciones.

Para entender la forma de determinar la base gravable, es necesario hacer referencia al sistema general de la ley, según el cual deben acumularse todos los ingresos salvo los exentos y aquellos por los que ya se pagó impuesto definitivo, una vez hechas las deducciones que resulten aplicables según la clase de ingreso, al resultado podrán hacerse además las deducciones del tipo general autorizadas por el artículo 97 y el remanente es la base gravable a la cual debe aplicarse la tarifa del artículo 98 para determinar el monto del impuesto.

Una vez determinado el monto del impuesto, se acreditan en contra de este los pagos provisionales realizados durante el año (v en el caso de utilidades, ciertas cantidades determinadas conforme al artículo 81), determinándose así el saldo pendiente de pago (atr. 99).

Es por tanto necesario determinar, en atención a la clase de ingresos, los conceptos deducibles correspondientes, pues ya hemos mencionado los exentos.

En el caso de ingresos por la prestación de servicio personal subordinado, el único concepto de deducción es el salario mínimo general de la zona, elevado al año.

En cuanto a los pagos provisionales, estos deben ser retenidos por quien pague por los servicios conforme a lo dispuesto por el artículo 52. En el caso de que quien realice el pago de los servicios esté exento de la obligación de retener, tales pagos provisionales deben ser determinados y enterados por el causante, salvo si se tratase de mexicanos que prestan servicios en el extranjero, caso en el cual están liberados de hacer tales pagos provisionales.

El decreto introdujo algunas otras reformas menores, a las cuales no considero necesario hacer referencia (por ejemplo cfr. art. 56 anterior con 54 actual).

#### 3.2.4. Ingresos por la prestación de servicio independiente.<sup>15</sup>

En esta materia tampoco hay grandes novedades, por lo que nos refe-

<sup>15</sup> Al respecto la exposición de motivos rezaba:

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones por servicios que no estén gravadas como salarios. Se mantienen las mismas deducciones. El pago provisional cambia del 5% de los ingresos brutos del bimestre al 20% de los ingresos del bimestre menos las deducciones correspondientes.

Se incorpora un régimen simplificado para quienes prestan un servicio personal independiente en forma esporádica, permitiendo que con una sola declaración se entere el pago provisional, sin necesidad de cumplir con las demás obligaciones formales de los profesionistas.

riremos muy brevemente al tema, destacando algunas diferencias que parecen de interés

#### 1. Sujeto.

En cuanto a los sujetos, se restringen estos al asimilar a cierto tipo de ellos a los subordinados (art. 50-IV).

#### 2. Objeto.

Se continúan incluyendo tan sólo los ingresos en efectivo y en especie, mas no los en crédito.

#### 3. Base.

En cuanto a deducciones específicas, se sigue el mismo principio anterior: pueden deducirse los gastos en inversiones necesarias. Hay tal vez una modificación en cuanto al caso de profesionales que presten servicios a través de asociaciones o sociedades, pues desaparece la limitación de que sólo pueda deducirse a través de la asociación o sociedad, que antes existía en el art. 51-II-f.

#### 4. Pago provisional.

En este renglón sí hay una modificación de importancia, pues en tanto antes el pago provisional era un mínimo del 5% sobre ingresos (art. 59), la nueva ley establece un sistema según el cual el pago provisional es del 20% sobre la diferencia entre el ingreso bimestral menos deducciones del bimestre y salario mínimo elevado al bimestre (art. 58).

#### 3.2.5. Observaciones finales.

En términos generales, considero que en las reformas se da un paso que desde hacía tiempo se hacía esperar: la globalización del régimen aplicable a personas físicas, si bien no se llega a una globalización total.

La reforma adolece, sin embargo, de algunas fallas técnicas lamentables, que pueden dar lugar a problemas interpretativos delicados. La modificación del objeto, para llegar a considerar como tal a todo "ingreso", puede llevar a consecuencias tan absurdas como el que el reembolso de la suerte principal de un préstamo, deba considerarse *ingreso* sujeto a acumulación para determinación de base gravable.

Por otra parte, el que el Título III sea aplicable en ocasiones a personas físicas extranjeras residentes en el extranjero y a personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país, plantea problemas adicionales, en ocasiones de difícil solución.

No me he referido hasta ahora a las decisiones políticas subyacentes, estas parecen continuar la trayectoria de fomento a la industrialización, lo cual se refleja, entre otros casos, en regímenes blandos en el caso de dividendos y utilidad derivada de enajenación de valores.

Esa parece la decisión dominante. Algunas otras podrían detectarse —estímulos a la creatividad artística y científica mediante regímenes blandos a los ingresos respectivos— pero están tan mal instrumentados que, a más de frustrantes denotan una ignorancia lamentable de las ramas jurídicas respectivas.

### 3.3. Algunas sugerencias.

De lo expuesto se podrían extraer algunas ideas para depurar algunas de las fallas comentadas. Brevemente me referiré a los diversos aspectos que he comentado.

1. En cuanto al objeto del impuesto, dadas las confusiones a que puede llevar la nueva redacción del artículo 1, parece que sería conveniente revisar algunas disposiciones, como el artículo 19, a fin de aclarar que los ingresos por suscripción y pago de capital social —y en el caso de asociaciones dados los efectos del artículo 15A, de las aportaciones al patrimonio— no son ingreso acumulable ni gravable.
2. En cuanto a los extranjeros a que se refiere la fracción II del artículo tercero, parece sería conveniente una revisión completa de las disposiciones relevantes, conforme a las siguientes directrices.
  1. Sería conveniente reunir en un solo título la totalidad de las disposiciones relevantes.
  2. En cuanto a los sujetos, debe modificarse a la fracción II del artículo 3, para referirse, en el caso de personas físicas, a las *no residentes* en el país.
  3. Debe revisarse cuidadosamente el régimen actual, a fin de que el impuesto alcance no sólo a los ingresos provenientes de productos de capitales y a los específicamente enlistados en el artículo 31; entre los ingresos actualmente no cubiertos, aunque la fuente esté en el país, se pueden enumerar los siguientes:
    - a) en el caso de personas físicas los ingresos: 1) por la prestación de servicio dependiente, salvo cuando llegan a adquirir residencia, 2) los derivados de actividades empresariales, y 3) los ingresos a título gratuito.

- b) en el caso de personas morales los ingresos: 1) derivados de la prestación de servicios (salvo algunos enumerados en el artículo 31), 2) los derivados de actividades empresariales, y 3) los ingresos a título gratuito.
4. Deben revisarse las disposiciones relativas a la ubicación de la fuente de riqueza, a fin de evitar:
  1. los absurdos que derivan de la literalidad del sistema actual, consistentes en gravar operaciones consumadas fuera del país, sin relación jurídica-interna que justifique el gravamen.
  2. los casos en que no existe disposición legal para determinar el lugar de ubicación de la fuente.
5. Debe establecerse claramente la obligación de retener el monto del impuesto —o del pago provisional, según el caso—, como regla general, a cargo de quien realice pagos al extranjero si se está ante ingresos gravados.

Lo anterior, en mucho ayudaría para mejorar técnicamente la LIR en los temas ha que me he referido.

Centrando nuestra atención en el tema relativo a extranjeros, podríamos incluso aventurar algunas sugerencias más concretas, como serían:

1. Modificar la fracción II del artículo 3, para decir simplemente: "Los extranjeros distintos a los señalados en la fracción anterior, con respecto a los ingresos que obtengan de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional".
2. Derogar los párrafos restantes de la fracción II mencionada, así como los artículos 30, 31 fracción I y 41, salvo, en el caso de este último, por lo que se refiere a las tasas aplicables a los ingresos mencionados en fracciones distintas a la primera del artículo 31.
3. Crear un título IV en la ley, en términos similares a los siguientes:

#### Título IV

De los ingresos percibidos por extranjeros de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

Art. 100. Los extranjeros a que se refiere la fracción II del artículo 3, causarán el impuesto de conformidad a las disposiciones de este título.

Art. 101. Se considera que la fuente de riqueza se encuentra situada en territorio nacional, en los siguientes casos:

- I. Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de Instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y

- certificados de participación, cuando el emisor esté domiciliado en territorio nacional y la emisión se efectúe en territorio nacional.
- II. Tratándose de honorarios a miembros de consejos de administración, comisarios, administradores, gerentes, consejos o comités con funciones de administración o vigilancia, cuando presten sus servicios a personas morales domiciliadas en territorio nacional.
  - III. En el caso de prestación de servicios, distintos a los mencionados en la fracción anterior, cuando estos se lleven a cabo en territorio nacional, salvo lo previsto en las fracciones IV y VIII.
  - IV. Cuando la persona que realice el pago resida en territorio nacional, si se tratare de los ingresos siguientes:
    - a) intereses derivados de todo tipo de préstamos, ventas en abonos y financiamientos.
    - b) Primas por reaseguros o reafianzamientos.
    - c) Retribuciones de cualquier clase por concepto de publicidad, propaganda, transmisión, explotación o uso, incluso en el caso de aportación a asociaciones o sociedades, de patentes, marcas, diseños comerciales o industriales, nombres comerciales, asistencia técnica, transferencia de tecnología así como servicios de cualquier índole relacionados con cualquiera de los conceptos anteriores.
  - V. En el caso de ingresos derivados de cualquier acto por medio del cual se enajene, cree o transfieran derechos reales, sobre cosas muebles o inmuebles, cuando estas se encuentren en territorio nacional.
  - VI. En el caso de actos por los cuales se autorice o transfiera el derecho a usar cosa mueble o inmueble, cuando se encuentren en territorio nacional o, se usen dentro del mismo.
  - VII. Cuando se celebre en territorio nacional cualquier acto de comercio del cual se obtenga un incremento patrimonial.
  - VIII. En el caso de prestación de servicios distintos a los mencionados en el inciso c) de la fracción IV anterior, por parte de personas morales, si esta envía al país empleados o trabajadores a presetar servicios.
  - IX. En el caso de ingresos a título gratuito, cuando se obtengan de residentes en territorio nacional.

Art 102. Los causantes determinarán el impuesto de conformidad a lo establecido en el artículo III de esta ley y, cumplirán con las demás obligaciones establecidas en dicho título, con las siguientes modalidades.

- I. En el caso de ingresos a previstos en la fracción IV del artículo anterior así como en los casos de arrendamiento de casos de ferrocarril o distribución de publicaciones extranjeras, el impuesto se causará sobre el ingreso bruto sin deducción alguna, a las tasas establecidas en el artículo 104.
- II. En el caso de ingresos previstos en la fracción VII del artículo anterior, el impuesto se causará sobre el ingreso bruto, una vez deducidas los costos y los gastos normales y propios de la operación.

Art 103. Quienes realicen algún pago a los sujetos a que se refiere el artículo 100, deberán hacer las retenciones previstas en el título III de esta ley o el impuesto respectivo conforme a lo previsto en el artículo 104 según el caso.

Si el impuesto debe determinarse conforme al título III y según éste no hubiera obligación de retener, deberá retenerse como pago provisional una cantidad equivalente al 30% del ingreso bruto, a menos de que la autoridad permita una deducción menor o libere de la obligación de retener.

Art. 104. Los ingresos a que se refiere el inciso a) de la fracción IV del artículo 101, causarán el impuesto a las tasas siguientes.

- I. En el caso de los ingresos a que se refiere el inciso a) de la fracción IV del artículo 101.
  - a) si el pago se hiciera a proveedores por venta de maquinaria o equipo que formen parte del activo fijo del comprador si este realiza actividades que deban fomentarse, o a personas morales en virtud de préstamos si el prestatario realiza actividades que deban fomentarse, o bien a entidades de financiamiento registradas al efecto ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la tasa será del 21%.
  - b) si el pago se hiciera a entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros domiciliadas fuera de la República, la tasa será del 10%.
  - c) si el pago fuere hecho por instituciones de crédito mexicanas o bien los intereses derivaren de los títulos de crédito a que se refiere el artículo 85 de esta ley, la tasa será del 21%.
  - d) en el caso de intereses pagados por instituciones de crédito mexicanas o por sucursales de Bancos extranjeros autorizados en los términos del artículo 6 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, no se causará impuesto alguno cuando los intereses provengan de operaciones en las que tanto la captación del crédito como su destino se realicen con residentes en el extranjero.

- e) en el caso de pagos de intereses distintos en los mencionados en los párrafos a), b), c y d) anteriores, la tasa será del 42%.
- II. En los casos previstos en el inciso b) de la fracción IV del artículo anterior, la tasa será del 4%.
- III. En los casos previstos en los incisos c) y d) de la fracción IV del artículo anterior, se aplicará la tarifa contenida en el artículo 98 de la ley, sobre el monto total de los ingresos anuales, sin deducción alguna. No se gravarán los ingresos por comisión o mediación, cuando los pagos se hagan para realizar exportaciones o para que residentes en el país presten servicios a residentes en el extranjero, siempre y cuando se cumplan los requisitos que, en forma general señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- IV. En el caso de arrendamiento de carros de ferrocarril o distribución de publicaciones extranjeras, la tasa será del 10%.

En el proyecto anterior se ha respetado básicamente el sistema de tasas especiales que actualmente prevén los artículos 31 y 41, haciendo ligeros ajustes, a fin de evitar situaciones que parecen poco justificadas, especialmente por lo que se refiere a los ingresos previstos en los párrafos a, b y d de la fracción primera de la disposición mencionada.