

197
28j



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA SITUACION JURIDICA DE LOS CONTRIBUYENTES
EXTRANJEROS.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
RAUL ENRIQUEZ DE LA PEÑA

CIUDAD UNIVERSITARIA
MEXICO, D. F. 1988



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

LA SITUACION JURIDICA DE
LOS CONTRIBUYENTES EXTRANJEROS

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICO-LEGISLATIVOS

| | Pagina |
|---------------------------------|--------|
| 1.- Constitución de 1824 | 1 |
| 2.- Leyes Constitutivas de 1836 | 3 |
| 3.- Bases Orgánicas de 1843 | 6 |
| 4.- Constitución de 1857 | 9 |
| 5.- Constituyentes de Querétaro | 10 |

CAPITULO II

C O N C E P T O S

| | |
|---|----|
| 1.- Concepto de Extranjeros | 15 |
| 2.- Extranjero Persona Física | 20 |
| 3.- Extranjero Persona Moral | 22 |
| 4.- Extranjero Unidad Económica | 26 |
| 5.- Sujeto Pasivo del Crédito Fiscal | 28 |
| 6.- Sujeto Pagador del Crédito Fiscal | 30 |
| 7.- Concepto de Condición Jurídica del Extranjero | 31 |
| 8.- Concepto de Contribuyente Extranjero | 35 |

CAPITULO III

GENERALIDADES

| | Página |
|--|--------|
| 1.- Diversos Elementos de Sujeción | 38 |
| 2.- Fundamentos de Gravamen a Extranjeros | 42 |
| 3.- Diversos Sistemas de Tratamiento a Extranjero | 45 |
| 4.- Competencia de los Estados para Gravar a Extranjeros | 50 |
| 5.- La Doble Tributación Internacional | 54 |
| 6.- La Doble Tributación Interna | 64 |

CAPITULO IV

LA DOCTRINA EN CUANTO AL CONTRIBUYENTE EXTRANJERO

| | |
|-----------------------------------|-----|
| 1.- AUTORES EXTRANJEROS : | |
| a).- Grisioti | 71 |
| b).- Guillermo Ahumada | 77 |
| c).- Mario Pugliese | 82 |
| 2.- AUTORES NACIONALES : | |
| A).- Ernesto Flores Zavala | 86 |
| B).- Sergio Francisco de la Garza | 96 |
| C).- Jorge Aurelio Carrillo | 101 |
| D).- José Luis Siqueiros | 105 |
| E).- Carlos Arellano García | 109 |

CAPITULO V

LA CONDICION JURIDICO FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

| | Página |
|--------------------------------------|--------|
| 1º.- Convención de la Habana de 1928 | 117 |
| 2.- Tratados de Comercio | 123 |
| 3.- Tratado Constitutivo de la ALADI | 133 |

CAPITULO VI

EL DERECHO VIGENTE MEXICANO

| | |
|---|-----|
| 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos | 138 |
| 2.- Código Fiscal de la Federación | 150 |
| 3.- Ley del Impuesto sobre la Renta | 154 |
| 4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado | 162 |
| 5.- Ley para promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera | 172 |
| 6.- Ley de Extranjería y Naturalización | 182 |
| CONCLUSIONES | 188 |
| BIBLIOGRAFIA | 190 |

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS - LEGISLATIVOS

1.- CONSTITUCION DE 1824 .

Antes de la Guerra de Independencia, México se rige por la Constitución Española de 1812, (de Cádiz) modificada solo en todo aquello que se opusiera al nuevo régimen; en ella se consideraban como españoles a todos los extranjeros que tuvieran diez años de residencia en el país.

En el año de 1814 la Constitución de Apatzingán consideró "Ciudadano de América" a todos los nacidos en ella y a los extranjeros residentes, católicos, que no se opusieran a la libertad del nuevo país, se reputarían también ciudadanos, mediante el otorgamiento de carta de naturalización. (1).

En 1823 el Congreso Constituyente promulgó un decreto autorizando al Presidente de México, la expedición de cartas de naturalización en favor de los extranjeros que la solici

(1).- José Luis Siqueiros, Síntesis del Derecho Internacional Privado, 2a. Edición.- UNAM.- México 1971, Pág. 65.

taren, pero en dicho decreto existía una serie de requisitos para que se pudiera expedir; los extranjeros en el decreto que se analiza tenían derecho a adquirir negociaciones mineras, mismas que en la época de la dominación española estuvieron prohibidas.

La Constitución de 1824, promulgada el 4 de octubre de ese mismo año, que lleva como nombre "Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos", en ella los extranjeros ya empezaron a tener los mismos derechos que los nacionales en lo que se refiere a su persona e intereses, por lo que se puede observar que se plasmó la idea ya ampliamente difundida y favorable a la condición jurídica de los extranjeros (2); mediante decreto expedido el 18 de agosto se ofrecía a los extranjeros que vinieran a México, toda clase de garantías (en cuanto a su persona, propiedades, etc.) .

Posteriormente a través del decreto del 12 de marzo de 1828, se dispuso que los extranjeros introducidos y esta-

(2).- Leonel Pérez Nieto Castro, Derecho Internacional Privado, Tercera Edición, Ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios, Pág. 96 .

blecidos conforme a las disposiciones legales prescritas, gozarían de los mismos derechos civiles que los mexicanos, con excepción expresa para poder adquirir propiedad territorial rústica que, conforme a las leyes de esa época, no podrían adquirir los no naturalizados, restricción que se mantiene en las leyes constitucionales posteriores hasta nuestros días. (3).

"El sistema jurídico mexicano, desde la Constitución de 1814, ha reconocido en forma expresa la igualdad de derechos entre los nacionales y los extranjeros; sin embargo, esta equiparación sufre algunas restricciones en 1827, por lo que se refiere a la imposibilidad de que los españoles ocupen cargos públicos".

2.- LEYES CONSTITUTIVAS DE 1836 .

Las Bases Constitucionales de 1836 en su primera ley subtitulada "Derechos y Obligaciones de los Mexicanos y Habitantes de la República", en su artículo 12 establece:

(3).- Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo IV, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1983.- Primera Edición, 1983.- Pág. 169 .

"Los extranjeros, introducidos legal -
mente en la República, gozarán de to -
dos los derechos naturales, y además -
los que se estipulen en los tratados,-
para los súbditos de sus respectivas -
naciones; y están obligados a respetar
la religión, y sujetarse a las leyes -
del país en los casos que puedan co -
rresponderles (4).

Asimismo, el artículo 13 mantiene las prohibicio -
nes para los extranjeros en comento.

"A la que suma la de trasladar los bie
nes mobiliarios fuera del país, sin -
previo permiso y pago del impuesto co -
rrespondiente" (5).

El Supremo Poder Conservador el 9 da noviembre de-

(4).- Idem.- Página 169 .

(5).- Ibidem.- Página 170.

1839, en el dictamen del proyecto de reforma establece en la -
sección cuarta del título segundo, artículo 21, que los extran-
jeros introducidos legalmente en la República gozarán:

"I.- De la seguridad que se dispensa, —
según las leyes a las personas y bienes—
de los mexicanos.

II.-De los derechos que se estipulen en-
los tratados para los súbditos de sus -
respectivas naciones".

III.- De la libertad de trasladar a - -
otro país su propiedad mobiliaria, con -
los requisitos y pagando la cuota que de
terminen las leyes.

IV.- De la libertad de adquirir en la Pa-
ública, propiedades raíces, con tal de-
que primero se naturalicen en ella, ca-
sen con mexicana, y se arreglen a lo de-

más que prescriba la Ley relativa a -
estas adquisiciones". (6) .

3.- BASES ORGANICAS DE 1843 .

Las bases de Tacubaya de 28 de septiembre de 1841, dejaron insubsistente a la Constitución de las Siete Leyas, y - hasta el año de 1843, después de un proyecto de reformas de 30- de junio de 1840 y de dos proyectos de Constitución firmados el año de 1842, se expiden y promulgan las Bases de Organización - Política de la República Mexicana, cuya vigencia empezó en el - año de 1843" . (7) .

El primer proyecto de Constitución de 1842, prevee en sus artículos 8º, 9º, 10 y 11 la calidad y obligaciones de - los extranjeros dentro del país.

(6).- Ibidem, Pág. 171 .

(7).- Gonzálo Armienta, El Proceso Tributario en el Derecho Me - xicano, Texto Universitario, S.A., Ed. Porrúa, S.A., Pág.- 64.

Artículo 8º .- "Son extranjeros los que no poseen la calidad de Mexicano".

Artículo 9º .- "Los extranjeros legalmente introducidos en la República gozarán de los derechos individuales enumerados en el artículo 7º (Garantías Individuales), y de los que se estipulen en los tratados celebrados con sus respectivas naciones".

Artículo 10.- "Son obligaciones del extranjero:

- I.- Respetar la religión que se profese en la República.
- II.- Sujetarse a los fallos de sus Tribunales, sin poder intentar contra ellos otros recursos que los que las leyes concedan a los mexicanos.
- III.- Los extranjeros gozarán de todos los demás derechos que las leyes de la República no otorguen privativamente a los mexicanos; y sólo podrán ejercerlos en la forma y modo --

que las mismas leyes prescriban respecto de los mexicanos. Nunca podrán intentar reclamaciones contra la nación, si no es en los casos siguientes :

1º.-"Cuando el gobierno les impida demandar sus derechos en la forma legal".

2º.-"Cuando él mismo les rehuse la ejecución del que les haya declarado la autoridad competente conforme a las leyes". (8) .

Un nuevo decreto en 1846, se ocupó de la naturalización de los extranjeros; que tenía por objeto aumentar la población de la República, dándole facilidades para su naturalización.

"Las Bases Orgánicas del 45 constituyen un Código Político de franca estructura centralista. Sancionadas por Santa Ana el 12 de junio de 1843, se publican por bando solemne el día 14 del mismo mes". (9).

(8).- Ob. Cit. Página 171

(9).- Idem. Ob. Cit. Página 64 .

4.- CONSTITUCIÓN DE 1857.

Entre la época de esta Constitución y la anterior, - se expide por primera vez la ley sobre extranjería y nacionalidad (1854), pero su vigencia es dudosa porque la revolución de Ayutla que derrocó a Santa Ana, derogó todas las leyes y disposiciones expedidas por él. (10).

La Constitución de referencia, concedió idénticos derechos a nacionales y extranjeros, en ella se dispone que los extranjeros gozarán de las garantías individuales ahí consignadas, precepto que fue indispensable, "ya que aunque hubiera sido lógico otorgar libertades a todos en un régimen libertario, las prohibiciones que pesaron sobre los extranjeros en el régimen colonial no fueron abolidas al conseguirse la independencia, sino sólo declaradas suspensas por ahora; y aunque se les abrió el territorio nacional para que vinieran a colonizarlo, se les imponía numerosas restricciones y todavía finalizando el año de 1843, se les prohibía ejercer el comercio al menuduo".

(10).- Ibidem, ob. Cit. Pág. 172 .

En 1908, se reformó el artículo 11 de la Constitución de 1857, subordinada al derecho de libre tránsito a las limitaciones que sobre inmigración, emigración y salubridad se impusieron; también se adicionó el artículo 72 otorgándole facultades al Congreso para legislar sobre estas materias.

El artículo 33 de dicha Constitución preveía que los extranjeros tienen obligación de contribuir a los gastos públicos, de obedecer y respetar a las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales del país sin poder intentar otros recursos que los que las leyes concedan a los mexicanos (11).

5.- CONSTITUYENTES DE QUERETARO.

Dice el Dr. Carlos Arellano García, (12) que la redacción original de la fracción XVI del artículo 73 de la Constitución de 1917 era la siguiente: "El Congreso tiene facultades. . . . XVI para dictar leyes sobre ciudadanía, naturaliza

(11).- Ob. Cit. Página 34

(12).- Carlos Arellano García.- Derecho Internacional Privado, - Tercera Edición.- Ed. Porrúa, S.A., México 1979, Pág. 322.

ción, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República", y que hasta la reforma publicada en el - Diario Oficial de 18 de enero de 1934 cuando dicha fracción se modificó para establecer facultades del Congreso para legislar en materia de nacionalidad y condición jurídica de los extranjeros.

Por tanto es hasta 1934 cuando se convierte en una auténtica facultad federal legislar sobre condición jurídica de los extranjeros.

Que la Constitución de 1917, en su artículo 32 además explicita que su predecesora, Constitución de 1857 al establecerse mayores limitaciones para los extranjeros en el desempeño de ciertos cargos. Las reformas del 15 de diciembre de - - 1934 y 10 de febrero de 1944, aumentaron las limitaciones a los extranjeros en el desempeño de cargos, respecto a los cuales se ha juzgado necesario poseer la nacionalidad mexicana.

Por lo que toca al artículo 33 de la Constitución-

de 1917, el Dr. Carlos Arellano sigue diciendo (13), que dicho precepto no ha sufrido reformas, pero que es de advertirse que implica un doble cambio en relación con el artículo similar a la Constitución de 1857, a saber:

a).- Ambas Constituciones preconizan el derecho del gobierno mexicano para expulsar extranjeros — perniciosos pero la Constitución de 1917, establece la posibilidad de que se le expela sin necesidad de previo juicio;

b).- La Constitución de 1857 establece que los extranjeros han de sujetarse a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otro recurso que los que las leyes conceden a los mexicanos. En cambio la del 17 no establece esta imposibilidad, volviéndose constitucional ya, la posibilidad de que los extranjeros invoquen la protección diplomática.

(13).- Idem. Páginas 322 y 323 .

Finalmente el Dr. Carlos Arellano, indica otra característica sobresaliente con respecto a la condición jurídica de los extranjeros destacada en el artículo 27 de la Constitución de 1917, que desde su texto original estableció la cláusula Calvo o sea que para que se conceda a los extranjeros el derecho de adquirir el dominio de las tierras, aguas y accesorios, es necesario que los extranjeros convengan ante la Secretaría de Relaciones Exteriores en considerarse como nacionales respecto de dichos bienes y en no invocar, por lo mismo, la protección de sus gobiernos por lo que se refiere a aquellos, bajo la pena, en caso de faltar al convenio, de perder en beneficio de la nación los bienes que hubiesen adquirido en virtud del mismo(14).

Por último es congruente destacar que la Constitución Mexicana, de 1917 es la primera en el mundo en declarar y proteger el derecho que tienen todos los hombres para llevar una existencia digna y el deber del estado de asegurar que así-

(14).- Ibidem.- Página 323.

sea. Las garantías sociales por el contrario, imponen a los gobernantes la obligación de asegurar el bienestar de todas las clases integrantes de la comunidad.

CAPITULO II

C O N C E P T O S

1.- CONCEPTO DE EXTRANJEROS

Debido a que el tema de este trabajo versará sobre las legislaciones aplicables, a las actividades principalmente - fiscales realizadas por los extranjeros en el interior de la República Mexicana, creo conveniente y adecuado, señalar los conceptos estrictamente jurídicos que ayudarán a comprender más la naturaleza del sujeto (persona física), como contribuyente de los diversos impuestos.

Comenzaré por el concepto de nacionalidad en virtud de que; es la calidad subjetiva inherente a todo individuo, adquirida por nacimiento y susceptible de ser cambiada reuniéndose ciertos requisitos y condiciones que las leyes mexicanas establecen (este concepto se analizará más ampliamente en el capítulo III de este trabajo).

"Nacionalidad.- (De Nacional y esté del latín Natio-Onis-Nación), es el atribu-

to jurídico que señala al individuo como miembro del pueblo constitutivo de una nación. Es el vínculo legal que relaciona a un individuo con el Estado". (1) .

Como se puede observar únicamente me refiero a personas físicas, ya que los atributos que se señalan sólo pueden considerarse a los individuos, en virtud de que la nacionalidad supone la integración del pueblo del estado. Dos son los medios de atribución de la nacionalidad, el del "Jus Sanguinis", hace depender dicha atribución, los lazos de la sangre, es decir, que se le ostenta por sus padres y, el del "Jus Soli", esta determinación va con su calidad tomando en cuenta el lugar de su nacimiento; debido al interés del tema que trata este trabajo podría mencionar un tercer medio de atribución que sería el del "Jus Domicili", que opera en virtud del domicilio, ya --

(1).- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo VI, L-0, Primera Ed. 1984.- UNAM.- México 1984.- Pág. 224.

que éste sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en cambio extranjero se refiere a la calidad de un individuo que no reúne las condiciones necesarias para ser considerado nacional de un estado. Ahora bien, si aplico estos conceptos a las personas morales sólo lo podrían ser analógicos, como lo analizaré posteriormente en el inciso correspondiente.

De acuerdo con lo establecido por los artículos 33 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, - - C.P. 6º de la Ley de Nacionalidad y Naturalización; L.N.M. 2º - fracción I de la Ley de Extranjería y Naturalización. L.E.N. son extranjeros:

Artículo 33.- C.P.- "Los que no posean las cualidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías que otorga el Capítulo I, título primero, de la presente Constitución; pero el Ejecutivo de la Unión tendrá facultad exclusiva de

hacer abandonar el territorio nacional inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente".

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

Artículo 6º .- L.N.N.- "Los que no sean mexicanos conforme a las disposiciones de esta ley".

Artículo 2º .- Fracción I.- L.E.N.- "Los nacidos fuera del territorio nacional, que sean súbditos de gobiernos extranjeros y que no se hayan naturalizado en México".

Con los preceptos transcritos, el concepto de ex-

tranjero, se entiende que son aquellas personas que no posean -
la calidad de mexicanos, es decir quienes hayan nacido en el ex
tranjero de padres extranjeros.

Para un mayor entendimiento del concepto que me - -
ocupa, considero pertinente anotar el concepto de extranjería -
ya que este indica con claridad la cualidad de una persona jurí
dica.

EXTRANJERIA.- "Del latín extraneus, extranjero, este-
concepto tiene varias connotaciones: -
se refiere, por una parte, a la cuali-
dad que se predica de un individuo o -
persona jurídica que no reúne las con -
diciones necesarias para ser considera-
do como nacional de un estado; se deno-
mina también así al conjunto de normas-
aplicables al extranjero en un estado -
para determinar su situación jurídica;-
sus derechos y obligaciones; en dera- -

cho internacional privado se utiliza para designar los elementos de un acto o situación que estén vinculadas con un sistema jurídico externo" (2).

2.- EXTRANJERO PERSONA FISICA

Como lo deje establecido en el punto inmediato anterior una persona física, única y exclusivamente se refiere a los individuos.

Confirmado lo anterior, la parte conducente del artículo 33 Constitucional, procurando la solidaridad internacional extiende su acción protectora a los extranjeros, conforme lo señalan este artículo y el primero - o sea que también ellos como personas que son y por el solo hecho de estar en México, gozan de todas las garantías individuales que consigna la Constitución Política.

(2).- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo IV, E.H. Primera Ed. 1963.- UNAM.- México - 1963.- Pág. 169.

Como los extranjeros gozan de los mismos derechos - que los mexicanos, también están obligados a contribuir para - los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivos.

Interpretando lo anterior, se puede decir, que una persona física extranjera, es el ser humano, hombre o mujer dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela pueden llegar a obtener dicha capacidad de goce.

Desde luego, para delimitar adecuadamente esta - - cuestión, resulta indispensable aclarar el concepto "capacidad de goce".

Por "capacidad de goce", se debe entender que, es - la aptitud o idoneidad para ser sujeto de relaciones de esta naturaleza". (3) .

(3).- Diccionario de Derecho, de Pina Rafael, 2a. Edición, Ed.- Porrúa, S.A., México 1970, Página 81.

Ahora bien, el artículo 22 del código civil, - -
preceptúa que la capacidad jurídica (o de goce), de las perso -
nas físicas, se adquiere por el nacimiento y se pierde por la -
muerte, pero desde el momento en que un individuo es concebido,
está bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para
los efectos declarados en el presente Código. En síntesis, el -
concepto de persona física que en seguida se señala a mi manera
de entender es un concepto jurídico fiscal.

Es un atributo jurídico que señala al individuo -
como persona contribuyente de un impuesto, entendiéndose como -
un vínculo legal que relaciona a un individuo con el estado.

3.- EXTRANJERO PERSONA MORAL

Debo en este punto acatar lo que al respecto - -
dice la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su capítulo -
XII, al afirmar que las sociedades extranjeras legalmente cons-
tituidas tienen personalidad jurídica en la República Mexicana.

Para realizar actividades en el país deben regis-

trarse en el Registro Público de Comercio, comprobando que se han constituido de acuerdo a las leyes de su país, que el contrato social y otros documentos de orden constitutivo no sean contrarios a los preceptos de orden público establecidos por las leyes mexicanas.

En base a lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley de Nacionalidad y Naturalización y a contrario sensu, dire que las personas morales extranjeras son aquellas creadas o constituidas conforme a las leyes de otro país que no sean mexicanas. (4) .

Con lo que puedo afirmar que son personas morales extranjeras, las que no cumplan con esas dos condiciones, es decir, las que no se constituyan conforme a las leyes mexicanas y que no tengan establecido su domicilio legal dentro de la República.

(4).- Ley de Nacionalidad y Naturalización, Guía del Extranjero Rodolfo Bravo Caro.- Décima Ed. Editorial Porrúa, S.A.- México 1984.- Pág. 146 .

Persona moral extranjera es aquella empresa consti-
tuida fuera del país, y cuyo domicilio no se encuentra en el te-
rritorio nacional. (5) .

A continuación y para un mayor entendimiento del -
concepto de persona moral, transcribo lo que al respecto in -
dica el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales.
(6).

Artículo 25.- "Son personas morales:

I.- La Nación, los Estados y Municipios;

II.- Las demás corporaciones de carácter público -
reconocidas por la Ley;

III.- Las sociedades civiles o mercantiles

IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales
y las demás a que se refiere la fracción XVI -
del artículo 123 de la Constitución Federal;

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas;

(5).- Memoria del Primer Simposio sobre Arbitraje Mercantil In-
ternacional, IMCE, Lic. Siqueiros José Luis, 1a. Ed. Méxi-
co 1974.- Pág. 58 .

(6).- Código Civil para el D.F. en Materia Común y para toda la
República en Materia Federal.- Ed. Porrúa, S.A. México --
1982.

VI.- Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley".

Artículo 26.- " Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto institución".

Artículo 27.- " Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos".

Artículo 28.- " Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes por su escritura constitutiva y por sus estatutos" .

4.- EXTRANJERO UNIDAD ECONOMICA

Existen muchos ordenamientos que emplean este término, sin embargo la ciencia económica es la que define este concepto diciendo que son: conjunto de personas y de cosas ligados a un mismo órgano de dirección y sometidas a un poder de decisión a efecto de satisfacer las necesidades.

Lo dispuesto por la decisión 24 del Pacto Andino, las empresas pueden ser de tres tipos:

EMPRESA NACIONAL.- "Aquella constituida en el país receptor de la inversión y cuyo capital pertenece en más del 80% a inversionistas nacionales y cuando esa proporción se refleja también en la dirección técnica financiera, administrativa y comercial de la empresa".

EMPRESA MIXTA.- " También constituida en el país-

receptor, tiene un capital que pertenece a inversionistas nacionales en una proporción que fluctúa entre el 51% y el 80%*

EMPRESA EXTRANJERA.-" Es aquella en que los inversionistas extranjeros tienen, un porcentaje superior al 51% y por lo tanto, su participación se refleja en la dirección de la empresa". (7).

Referente a la personalidad jurídica de las unidades económicas mencionadas, se puede decir "no se debe señalar que hay ausencia de la misma, sino que es parcial o limitada", ya que la ley le atribuye derechos y obligaciones.

Ahora bien, esta unidad se equipara a lo que es una empresa, el artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo dice:

(7).- Regimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías comisión del Acuerdo de Cartagena, 31 de diciembre de 1970, Instituto Mexicano de Comercio Exterior, 1a. Ed. México 1974.

"Que una empresa es la Unidad Econó-
mica de Producción y Distribución -
de bienes o servicios"

5.- SUJETO PASIVO DEL CREDITO FISCAL

Es la persona física o moral, nacional o extranje-
ra que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, es -
decir la que realiza el hecho generador de un tributo o contribu-
ción.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo-
1º señala que:

"Las personas físicas y morales es-
tán obligadas a contribuir para los
gastos públicos conforme a las le -
yes fiscales respectivas. . ."

Confirmando lo anterior puedo decir que una pers~~o~~
na está obligada al pago de una prestación al fisco federal - -
cuando el fisco está en posibilidad legal de exigirle el pago -
de la prestación debida.

En síntesis cabe señalar que, "es el individuo cuya

situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en substitución o conjuntamente con aquel". Así lo reconoció la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación al fallar el juicio No. - - - 1748/40 (8) .

El carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en: (9) .

I.- Una persona física.

II.- Una persona moral privada, Ejem.: Una sociedad-mercantil.

III.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del estado pero con "personalidad jurídica-propia", Ejem.: Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales de México, etc.

(8).- Revista del Tribunal Fiscal, No. 37 a 48, Pág. 118, Ernesto Flores Zavala, elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., Pags. 54 y 55 .

(9).- Opus Cita, Ernesto F. Zavala, Pág. 61 .

En ocasiones el sujeto pasivo puede estar perfectamente determinado por la Ley Tributaria, que es el caso de los tributos subjetivos; en otros casos puede estar determinado por implicación, y resulta de la mecánica económica del mismo impuesto, como sucede en los llamados tributos objetivos. (10) .

Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro derecho fiscal en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, status jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales. (11) .

6.- SUJETO PAGADOR DEL CREDITO FISCAL.

Es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos paga en realidad el gravamen por que será su economía la que resulta afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos.

(10).- Francisco de la Garza.- Derecho Financiero Volumen I.- Ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Depto. de Impresas, Pág. 572 .

(11).- Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, Ed. Themis, Segunda Edición, 1985.- México, Pág. 135.

Ejemplo: Impuesto sobre Producción de Alcoholes a cargo del fabricante, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor - sujeto pagador, porque en el precio estará incluido el impuesto.

El pagador del impuesto es ignorado por el texto legal aún cuando el legislador deba tomarlo en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia en la ley. (12) .

7.- CONCEPTO DE CONDICIÓN JURÍDICA DEL EXTRANJERO .

"El conjunto de derechos y obligaciones que tiene un no nacional, frente a un régimen jurídico de un estado, de cuyo pueblo no forma parte". (13) .

"El principio general de equiparación entre nacionales y extranjeras, queda sujeto a las restricciones y limitaciones que la Constitución Política, sus leyes reglamentarias y la legislación ordinaria establecen" . (14).

(12).- Opus, Cita Ernesto Flores Zavala, Pág. 55

(13).- Manuel J. Sierra, Tratado de Derecho Internacional Público- Tercera Edición.- México 1959.- Página 202 .

(14).- Siqueiros Prieto José Luis, Síntesis de Derecho Internacional Privado.- segunda Edición.- UNAM.- México 1961.- Página 35.

Puede afirmarse que la facultad de legislar sobre la condición jurídica del extranjero es un medio para establecer condiciones y requisitos para ejercer sus derechos por parte de los extranjeros, teniendo por objeto determinar el status legal de los mismos frente al Estado Mexicano.

"El Derecho Internacional de Extranjería pugna por el establecimiento de un mínimo de derechos que deben reconocerse a todo ser humano, que en relación con el extranjero pueden reducirse, según Verdross a cinco grupos:(15).

- a).- Reconocimiento del extranjero como sujeto de derechos.
- b).- Respeto, en principio, a los derechos adquiridos por ellos.
- c).- Reconocimiento de los derechos esenciales relativos a la libertad.
- d).- Acceso a los procedimientos judiciales y,
- e).- Protección contra delitos que amenacen su vida, libertad, honor y propiedad" .

(15).- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas Tomo IV, E.H. Universidad Nacional Autónoma de México, Primera Edición 1983, México 1983, Pág. 160.

"Los estados al regular, en el ámbito que les corresponde, la situación jurídica de los extranjeros, suelen seguir alguno de estos sistemas:

- 1).- Equiparación de los extranjeros con los nacionales en todos sus derechos y obligaciones.
- 2).- Equiparación básica, con algunas limitaciones, o
- 3).- Discriminación en el trato de extranjeros.

Sus normas son válidas internamente en cualquier caso; pero al adoptar el tercer sistema, se exponen a incurrir en violación al derecho internacional" . (16).

El sistema que México practica es el de equiparación de derechos con los nacionales; sin embargo no deben entenderse como igualdad absoluta de los derechos del extranjero con los del ciudadano mexicano. Respecto a este sistema, "El extran-

(16).- Idem.- Diccionario Jurídico, Pág. 169.

jero no compartirá todos los privilegios inherentes a los nacionales, sino que su verdadero sentido estriba en que los derechos - que la ley concede a los extranjeros se protegerán en la misma - forma que como se protegen los derechos de los nacionales". (17).

De lo anteriormente descrito se puede afirmar que la condición jurídica del extranjero, se encuentra constituida fundamentalmente por un hecho futuro de realización incierta, ya que - la condición jurídica es el antecedente imprescindible como necesario de la otra parte del derecho internacional privado que se conoce como "conflicto de leyes", toda vez que "en el supuesto de - que un extranjero no gozara de algún derecho, conforme a nuestras leyes, sería inútil pretender encontrar la norma jurídica - aplicable; ante todo hay que determinar la nacionalidad del individuo; después investigar cuales son los derechos de que es titular y, finalmente determinar cual es la ley llamada a resolver el conflicto". (18).

(17) .- Carlos Arellano García, Derecho Internacional Privado, - Editorial Porrúa, S.A.- México 1974.- Página 275.

(18) .- Carlos Jaimes Avila, La Condición Jurídica del Extranjero (Ley de Población), México 1955.- Libro de Derecho .

"El tratado celebrado en México en 1902, dispone que los extranjeros gozan de todos los derechos civiles de que gozan los nacionales y, que deban hacer uso de ellos en el fondo en la forma o procedimiento y en los recursos a que den lugar absolutamente en los mismos términos que dichos nacionales salvo lo que disponga la Constitución de cada país". (19).

La sexta conferencia panamericana concluye que la condición de los extranjeros en América es la siguiente:

"Los estados no tienen ni reconocen a favor de los extranjeros otras obligaciones o responsabilidades que las que a favor de los nacionales se hallan establecido por su Constitución y por sus leyes". (20).

B.- CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE EXTRANJERO.

Para poder llegar a un concepto más o menos claro de lo que podría llamarse Contribuyente Extranjero, considero necesario dar la definición de lo que es el contribuyente y lo que-

(19).- Manual J. Sierra, Tratado de Derecho Internacional Público Tercera Edición, México 1959, Página 203.

(20).- Idem.- Manuel J. Sierra, Página 204.

es extranjero, aunque éste último ya fue analizado cuando se estudio el concepto de extranjeros. Ya que el artículo 31 fracción IV Constitucional dice: "son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio, en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (21) .

Haciendo un análisis del precepto transcrito se puede destacar lo siguiente:

- a).- Establece la obligación para todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
- b).- Que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la federación, el estado y el municipio, en que residen las personas.
- c).- Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, para cubrir los gastos públicos;
- y,
- d).- Que deben ser equitativos y proporcionados.

(21).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Artículo 31 fracción IV.

Que debe entenderse por contribuyente.- persona (física o moral), obligada al pago de las contribuciones y, que es extranjero.- En relación con una nación determinada la persona que no pertenezca a ella ni por nacimiento ni por naturalización (22).

Siendo necesario aún más aclarar lo que se entiende por contribución, para que esta inciso que comento sea un poco más explícito ya que el concepto de contribuyente extranjero, es de difícil conceptualización, "en virtud de que el precepto Constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y en consecuencia, pueda hacerlo el legislador ordinario". (23).

Contribución.- "aportación económica que los miembros del estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer de acuerdo con la legislación fiscal para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales". (24).

(22).- Rafael de Pina, Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa, S.A. Segunda Edición, México 1970, páginas 116 y 174 .

(23).- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas, Publicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A.-Décima Séptima Edición México 1976,- Página 198.

(24).- Ob. Cit. Página 116 .

CAPITULO III

GENERALIDADES

1.- DIVERSOS ELEMENTOS DE SUJECION

Este concepto se relaciona con tres elementos:

a).- La Nacionalidad.- Con anterioridad se vio que en términos generales la nacionalidad es el vínculo jurídico que liga a una persona con la nación a que pertenece; ahora bien, en México la nacionalidad tiene su asiento principal en el artículo 30 Constitucional (1), que se divide en dos incisos A) y B), el primero indica la calidad de mexicanos por nacimiento y el segundo establece la hipótesis de atribución de la nacionalidad mexicana a los individuos que quieran naturalizarse como tales.

Se puede observar que de acuerdo a esos dos incisos la nacionalidad mexicana se adquiere a partir del momento del nacimiento (lugar del nacimiento y la nacionalidad de los padres) y por actos posteriores a él (naturalización).

(1).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Artículo 30.- México 1917 .

"La Ley de Extranjería y Naturalización de 28 de mayo de 1886, en su artículo 35 decía: "Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que lo dispongan las leyes. . .". La Ley de Nacionalidad y Naturalización de 5 de enero de 1934, en el artículo 32, impone a los extranjeros o personas morales extranjeras, la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen"(25) .

"El Código Fiscal de 1938, en el artículo 21 fracción II, expresamente menciona como sujeto de impuestos a los extranjeros que residan en la República o fuera de ella. El Código Fiscal de 1966, reconoce como sujetos pasivos a toda persona física o moral, mexicana o extranjera. Así también lo reconoce la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 1º . De modo que la conclusión es que los extranjeros están también obligados al pago de los impuestos, aún cuando la Constitución sólo habla de los Mexicanos".(26) .

(25).- Ob. Cit. Pág. 198 .

(26).- Idem, Pág. 198 .

Por lo que hace al sitio donde se nació (fracciones I y III), se tiene nacionalidad mexicana, no costante que uno o ambos padres sean extranjeros, si se nació dentro del territorio mexicano o a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas (estimándose estas parte del territorio nacional); por lo que toca a la nacionalidad de los padres, se es mexicano por nacimiento, no solo cuando ambos padres sean mexicanos, sino indistintamente, si cualquiera de ellos goza de nuestra nacionalidad, la sangre mexicana sea de varón o de mujer, por igual otorga la nacionalidad por nacimiento..

Por lo tanto una persona extranjera al igual que una mexicana, será sujeto de los impuestos tanto si percibe ingresos del extranjero como si los percibe solo en el país.

b).- La Fuente de Riqueza.- Es el lugar donde se realizan o se originan los hechos que dan lugar a la obtención de un ingreso. Esto puede estar ubicado en el país o en el extranjero y originar ingresos gravados que convertirán en sujeto del impuesto a quien los perciba sin importar su nacionalidad o lugar-

de residencia.

Si la fuente de riqueza esta situada en la república o residente en el extranjero será sujeto del impuesto el extranjero residente en la república.

c).- La Territorialidad y el domicilio.- Se considera a un extranjero sujeto del impuesto si tiene el lugar de su residencia dentro del territorio nacional. (2).

El domicilio es el lugar específico del territorio de un país en donde reside una persona física o moral y sirve para determinar y cumplir con las obligaciones fiscales que en cada caso correspondan a los contribuyentes.

*Sobre este particular, el domicilio es pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan.- la competencia del sujeto, activo, la localización del sujeto pasivo, la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible proce-

(2).- Artículo 32, Ley de Nacionalidad y Naturalización, (a contrario sensu).

dimiento económico - coactivo de ejecución" (3).

2.- FUNDAMENTOS DE GRAVAMEN A EXTRANJEROS.

El fundamento legal para gravar a los extranjeros en principio se encuentra establecido a mi manera de ver en el artículo 31 en su fracción IV Constitucional, ya que en forma específica el poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos es el órgano del cual emanan las leyes y entre éstas las que establecen las contribuciones para financiar el gasto público, toda vez que dicho precepto establece:

Artículo 31.- "Son obligaciones de los Mexicanos. . . IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Aún cuando el artículo 31 Constitucional menciona la obligación para los mexicanos, el artículo 32 de la Ley de Nacip

(3).- Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, Ed. Themis.- Segunda Edición 1985.- México, D.F.- Pág. 137 .

nalidad y naturalización establece que:

"Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen". (4).

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado anteriormente se puede decir que los extranjeros cuando residen en el país, tengan un establecimiento permanente en el o que la fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional, están obligados al pago de dichas contribuciones.

Cabe destacar en este apartado la estructura del sistema impositivo federal, ya que los impuestos federales son de aplicación en todo el territorio nacional, citándose por su importancia en cuanto a la recaudación los siguientes:

(4).- Artículo 32.- Ley de Nacionalidad y Naturalización.

- a).- Impuesto sobre la Renta.
- b).- Impuesto al Valor Agregado.
- c).- Impuesto sobre las Erogaciones por Remunera -
ción al Trabajo Personal Prestado bajo la Di -
rección y Dependencia de un Patrón.
- d).- Impuesto especial sobre Producción y Servi -
cios.
- e).- Impuesto sobre adquisición de Inmuebles.
- f).- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- g).- Impuesto sobre tenencias o uso de vehículos.
- h).- Impuesto sobre Servicios Expresamente recha -
zados de Interés Público por Ley, en los que
intervengan Empresas Concesionarias de Bie -
nes del Dominio Directo de la Nación.
- i).- Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao
y otras Bienes.
- j).- Impuestos al Comercio Exterior (importación
y exportación).

Por último señalare otros dos tipos de contribu -
ciones que son los "Derachos" y las "Aportaciones de Seguri -
dad Social".

3.- DIVERSOS SISTEMAS DE TRATAMIENTO A EXTRANJEROS.

La internación y estancia del extranjero al país, es tan reguladas por la Ley General de Población y su Reglamento, - para estos efectos los extranjeros pueden ingresar legalmente en el territorio mexicano estableciéndose diversas calidades migratorias que son:

- | | |
|-------------------|--|
| No Inmigrantes .- | Los extranjeros que ingresan legal y temporalmente al país. |
| Inmigrantes .- | Los extranjeros que ingresan legalmente al país, con el propósito de radicar en él, en tanto adquieran la calidad de inmigrados. |
| Inmigrados .- | Los extranjeros que adquieran derechos de residencia definitiva después de haber ingresado en el país como inmigrantes. |

Las características de los no inmigrantes son las siguientes. (5) .

(5).- Art. 42, Ley General de Población, Rodolfo Bravo Caro, - Guía del Extranjero, Décima Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1984.

- a).- **TURISTAS.**- "Con fines de recreo o salud, para actividades artísticas, culturales o deportivas no remuneradas ni lucrativas, con temporalidad máxima de seis meses improrrogables".
- b).- **TRANSMIGRANTES.**- "En el tránsito hacia otro país y que podrá permanecer en territorio nacional hasta por treinta días".
- c).- **VISITANTES.**- "Para dedicarse al ejercicio de alguna actividad lucrativa o no, siempre que sea lícita y honesta, con autorización para permanecer en el país hasta por seis meses, prorrogables por una sola vez por igual temporalidad, excepto si durante su estancia vive de sus recursos traídos del extranjero, de las rentas que éstos produzcan o de cualquier ingreso proveniente del exterior, o para actividades científicas, técnicas, artísticas, deportivas o similares, en que podrán concederse dos prórrogas más".
- d).- **CONSEJERO.**- "Para asistir a asambleas o sesiones de Consejo de Administración de Empresas o para presentarle asesoría y realizar temporalmente -

funciones propias de sus facultades. Esta autorización será hasta seis meses improrrogables, con permiso de entradas y salidas múltiples, y la estancia dentro del país en cada ocasión sólo podrá ser hasta de treinta días improrrogables".

e).- ASILADO POLITICO.-"Para proteger su libertad o su vida de persecuciones políticas en su país de origen, por un plazo discrecional, y con posibilidad de obtener otra característica migratoria".

f).- ESTUDIANTE.-"Para iniciar, completar o perfeccionar estudios en planteles educativos o instituciones oficiales o particulares incorporadas o con autorización oficial, con prórrogas anuales y con autorización para permanecer en el país sólo el tiempo que duren sus estudios y el que sea necesario para obtener la documentación final escolar respectiva, pudiendo ausentarse del país, cada año, hasta por 120 días totales".

g).- VISITANTE DISTINGUIDO.-"En casos especiales, de manera excepcional, podrán otorgarse permisos -

de cortesía para internarse y residir en el -- país hasta por seis meses, a investigadores, -- científicos o humanistas de prestigio interna -- cional, periodistas o a otras personas prominen -- tes".

h).- VISITANTES LOCALES.-"Las autoridades de migra -- ción podrán autorizar a los extranjeros a que -- visiten puertos marítimos o ciudades fronteri -- zas sin que su permanencia exceda de tres días".

i).- VISITANTE PROVISIONAL.-"Se autoriza hasta por -- 30 días el desembarco provisional de extranje -- ros que lleguen a puertos de mar o aeropuertos -- con servicio internacional cuya documentación -- carezca de algún requisito secundario. En estos -- casos deberá constituir depósito o fianza que -- garantice su regreso al país de procedencia, de -- su nacionalidad o de su origen, si no cumplen -- el requisito en el plazo concedido".

Las características de los inmigrantes son las si -- guientes: (6) .

(6).- Idem, Art. 48 .

- A).- RENTISTA.-"Para vivir de sus recursos traídos - del extranjero, de los intereses que le produce la inversión de su capital en certificados, - títulos y bonos del Estado o de las instituciones nacionales de crédito u otras que determine la Secretaría de Gobernación o de cualquier ingreso permanente que proceda del exterior. etc".

- B).- INVERSIONISTA.-"Para invertir su capital en la - industria, de conformidad con las leyes nacionales, y siempre que la inversión contribuya al - desarrollo económico y social del país".

- C).- PROFESIONAL.-"Para ejercer una profesión sólo - en casos excepcionales y previo registro del título ante la Secretaría de Educación Pública".

- D).- CARGOS DE CONFIANZA.-"Para asumir cargos de dirección u otros de absoluta confianza en empresas o instituciones establecidas en la Republica, siempre que a juicio de la Secretaría de Goubernación no haya duplicidad de cargos y que el servicio de que se trate amerite la internación".

- E).- CIENTIFICO.-"Para dirigir o realizar investiga-

ciones científicas, para difundir sus conocimientos científicos, preparar investigadores o realizar trabajos docentes, cuando estas actividades sean realizadas en interés del desarrollo nacional".

F).- TECNICO.-"Para realizar investigación aplicada dentro de la producción o desempeñar funciones técnicas o especializadas que no puedan ser presentadas, a juicio de la Secretaría de Gobernación por residentes en el país".

G).- FAMILIARES.-"Para vivir bajo la dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo inmigrante, inmigrado o mexicano en línea recta sin límite de grado o transversal hasta el segundo".

4.- COMPETENCIA DE LOS ESTADOS PARA GRAVAR A EXTRANJEROS.

En el orden fiscal mexicano, y de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución, se puede observar que existen tres sujetos activos, la Federación, las Entidades Federales y los Municipios.

Ahora bien, de acuerdo con la estructura Político-Administrativa del estado mexicano, observo indispensable detallar - en breve como se constituyen los tres sujetos activos de referencia.

1.- Federación.- Es la unión de las diversas entidades territoriales que componen la república mexicana, y mediante convenios se someten a la autoridad de un poder soberano, para todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad.

A este respecto el artículo 40 de nuestra Carta Magna proclama :

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en-

una Federación establecida según los principios de esta Ley fundamental".

2.- Entidades Federativas.- Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo, en lo que toca a su régimen interior, o sea lo relativo al manejo de sus respectivos problemas locales.

Sobre este particular el artículo 41 Constitucional estatuye lo siguiente:

"El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión, en los casos de la competencia de estos y por los de los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso po-

drón contravenir las estipulaciones -
del Pacto Federal".

3.- Municipios.- Es la célula de la organización del-
estado mexicano al servir de base para la división territorial y
para las estructuras políticas y administrativas de las Entida-
des Federativas.

El artículo 115 Constitucional en lo conducente seña-
la que:

"Los estados adoptarán, para su régimen
interior, la forma de gobierno repúbli-
cano, representativo, popular, teniendo
como base de su división territorial y-
de su organización política y adminis--
trativa el municipio libre, conforme a-
las bases siguientes".

I.- "Cada Municipio será administrado -

por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el gobierno del estado".

II.- "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalan las legislaturas de los Estados, y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales". y,

III.- "Los municipios serán investidos de personalidad jurídica para todos los efectos legales".

5.- LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

El maestro Ernesto Flores Zevala indica que la -

doble Tributación Internacional ocurre, cuando dos estados soberanos gravan la misma fuente. Esto sucede por ejemplo, cuando una persona que obtiene rentas de fuentes ubicadas en México se encuentra domiciliada en el extranjero.

También puede haber doble imposición tratándose de sociedades que tienen ramificaciones en diversos países, pues si cada uno de ellos grava el total de las rentas percibidas por dicha sociedad, habrá tantos impuestos acumulados como países hayan establecido el gravamen.

En términos generales puede decirse que el problema de la doble imposición por parte de los estados soberanos, se deriva de que cada estado tiene derecho para gravar a las personas que dependen de él por razón de su nacionalidad, domicilio o residencia; en estos casos el estado grava a esas personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes; esto es lo que se llama sujeción personal. Al mismo tiempo tienen dere -

cho para gravar las rentas creadas y los bienes situados en su territorio sin tener en cuenta las calidades de las personas que las perciban o posean, es decir, sin tener en cuenta la nacionalidad del causante, o su domicilio, etc., esto es lo que se llama sujeción real.

Tratándose de la sujeción personal, la doble imposición se presenta.

1º.- Doble nacionalidad del sujeto. Si una persona o empresa es nacional de dos países, en virtud de la aplicación de las reglas sobre la nacionalidad de cada uno de ellos, y cada país reclama su derecho de gravar a sus nacionales, esa persona estará sometida a una doble imposición.

2º.- Domicilio del sujeto en dos países a la vez. En la misma situación del caso anterior, si cada estado pretende gravar a los que están domiciliados en él.

3º.- Residencia del causante en dos países a la vez.-

La misma situación del caso anterior, si cada país pretende gravar a los residentes en él.

4º.- Domicilio o Residencia de un país distinto al de la nacionalidad. Si el primer país sigue, para gravar, el criterio del domicilio y el segundo el de la nacionalidad, habrá doble imposición .

5º.- Domicilio en un país y Residencia en otro. Si un país sigue el criterio del domicilio y el otro el de la residencia, habrá doble tributación.

La doble imposición en estos casos se deriva de las siguientes causas.

a).- Diferencia del principio. Esto sucede cuando los estados no siguen el mismo principio de sujeción.

b).- Diferencia de interpretación. Cuando dos o más estados que siguen nominalmente el mismo criterio, dan a éste —

distinta interpretación. Estos casos son mas frecuentes cuando la imposición se funda en el domicilio o la residencia, que -- cuando se funda en la nacionalidad.

c).- Diferencia de aplicación o sea la doble imposición que se presenta cuando las administraciones de dos estados aprecian de modo diferente una misma situación de hecho, o cuando ciertas prácticas de las dos legislaciones, especialmente las relativas a la fecha del nacimiento o expiración de la obligación fiscal, no están en armonía como puede suceder, por ejemplo: en caso de cambio de domicilio o de nacionalidad.

Tratándose de sujeción real hay doble imposición cuando dos estados consideran simultaneamente una misma renta como originada en su territorio.

La doble imposición puede presentarse con relación en todas las rentas con excepción de la propiedad inmueble.

Entre las rentas, las derivadas del capital y las

comerciales e industriales son las que más se presentan a la doble imposición.

Puede haber doble imposición originada por la - - coexistencia de los dos principios de sujeción personal y real - cuando un contribuyente que posee fuente de rentas en el extranjero, resulta dueñor de una suma más elevada que la que hubiera debido pagar si la fuente de su renta se encuentra en el país en que él personalmente es gravable, y cuando esta sobrecarga no - proviene exclusivamente de diferencias en el valor del impuesto - en su país y en el extranjero". (7).

Quizá he abusado con esta cita tan extensa, pero - he querido poner de relieve la problemática de la doble tributación internacional para los países y a sus nacionales que intervienen en las transacciones que forman parte del comercio exterior. Problemas que día con día tienden a incrementarse, debido a la absoluta interdependencia existente entre las naciones en -

(7).- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, 10a. Edición.- Ed. Porrúa, S.A.- México 1976.- Páginas 307 e 313.

vías de desarrollo, exportadoras de materias primas o insumos básicos y los países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología.

En esencia, la doble tributación internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial. Desde luego cada país en ejercicio de su potestad tributaria como nación independiente, puede gravar en la forma que más convenga a sus intereses, las transacciones internacionales en las que sus subditos intervengan; pero tal actitud, aunque de manera inmediata satisfaga propósitos recaudatorios, a la postre encarece y desalienta el comercio exterior. (8).

Cuando por ejemplo, las operaciones de compraventa, transferencia de tecnología y financiamiento, efectuadas de un país a otro, van a implicar un doble pago de impuestos a la exportación o importación, sobre la renta, al valor agregado y so-

(8).- Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal.- 2a. Edición.- enero de 1985.- Editorial Themis.- México, D.F. Pág. 211.

bre capital, al margen de utilidad razonable que debe guardar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión y en algunos casos se vuelve inexistente. (9) .

Las hipótesis o los supuestos que deben presentarse en la práctica fiscal y mercantil para que tenga lugar la doble tributación internacional son las siguientes: (10) .

1.-"Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, compraventa de mercancías, -- préstamos con intereses, transferencia de -- tecnología incluyendo activos intangibles como las patentes y marcas, prestación de servicios profesionales, etc."

2.-"La operación debe celebrarse entre personas físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos estados diferentes".

(9).- Idem ob. citada Pág. 212 .

(10).- Ibidem Pág. 213 .

- 3.-"Debe existir un flujo de bienes y servicios de una nación a otra".
- 4.-"Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción, deben - - constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones".
- 5.-"Ambas naciones deben empeñarse en mantener incólume sus respectivas potestades recaudatorias sin hacer ningún tipo de concesiones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional".
- 6.-"Un mismo acto u operación celebrada entre - sujetos pertenecientes a distintos países y por ende, colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de --

origen o residencia de los sujetos” .

El maestro Hugo B. Murgafn, sostiene que las hipóte --
sis de la doble tributación internacional recaen en los siguien --
tes casos: (11) .

- 1.- Incidencia de dos o más soberanías.
- 2.- Identidad o similitud de impuestos.
- 3.- Identidad de sujetos gravados.
- 4.- Identidad de período impositivo, y
- 5.- Acumulación de la carga tributaria.

Este es, a grandes rasgos el contexto dentro del cual --
se desanvuelve la problemática de la doble tributación interna --
cional, y en el cual se puede observar que los principales efec --
tos negativos son, el encarecimiento de bienes y servicios de --
origen extranjero pero de consumo necesario, elevación del cos --
to de los empréstitos y del flujo en general de capitales del ex --
terior, obstaculización del suministro de conocimientos tecnoló --

(11).- Hugo B. Murgafn, Tesis para Evitar la Doble Tributación --
en el campo Internacional en Materia del Impuesto sobre --
la Renta, basada en la teoría de la Fuente del Ingreso --
Gravable, S.H.C.P.- México 1956.- Página 7 .

gicos indispensables para el desarrollo industrial, dificultades para el acceso a los mercados internacionales de comercio, de capital y de tecnología, trayendo esto como consecuencia el desahucio de la importación y exportación de bienes y servicios que a la larga pueden reflejar un volumen considerable de impuestos y divisas.

6.- LA DOBLE TRIBUTACION INTERNA.

Se afirma que el problema de la doble imposición real condicional, surge de la carencia de reglas específicas, ya que con frecuencia sucede que dos o mas sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable, o bien un solo sujeto activo impone dos o mas gravámenes sobre idéntico ingreso.

El problema de la doble imposición se puede presentar bajo los siguientes aspectos (12).

(12).- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, Décima Séptima Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1976. Pág. 307.

a).-"Cuando una misma entidad impositiva (federación, estado o municipio), - establecen dos o mas gravámenes sobre una misma fuente de impuesto".

b).-"Cuando concurren en una misma fuente dos estados soberanos".

c).-"Cuando en los estados federales gravan la misma fuente la federación y los estados que la integran".

d).-"Cuando concurren en el gravamen los estados miembros de la federación y los municipios que los integran".

La causa de fondo de la doble tributación se encuentra en la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal del sujeto activo en efecto si por un lado se tiene que la fracción XXIX del ar

título 73 Constitucional, indica una serie de fuentes de riqueza que sólo pueden ser gravadas por la federación y que por ende es tán vedadas a la potestad hacendaria de los estados y municipios, sin embargo por el otro lado la fracción VII de ese mismo ordena miento indica que la federación puede decretar contribuciones so bre fuentes distintas de las que menciona la fracción XXIX las - que, al no estar prohibidas a los fiscos estatales y municipales se convierten en campo propicio para la doble tributación (13).

Estoy de acuerdo con el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaino en el sentido de que para poder entender con exactitud cuándo - existe y cuándo no existe doble tributación, se deba aclarar en- qué consisten la fuente y el objeto de los tributos y consecuen- temente en qué se diferencian.

La fuente del tributo según el licenciado Margain - Manautou, "es la actividad económica gravada por el legislador".

(13).- Adolfo Arrijo Vizcaino, Derecho Fiscal, Segunda Edición- Enero de 1965.- Ed. Themis, México, D.F. Página 202.

"En cambio por objeto de un tributo, es el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia Contribución, o sea, el ingreso, la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente, que sirven de base para el -- cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo, ejemplo: el objeto del impuesto sobre la renta está constituido por la utilidad anual percibida por el sujeto pasivo"(14).

"De tal manera que la distinción de ambos conceptos es clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución o comercialización y consumo. Por el contrario el objeto constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador fiscal. Lo anterior da origen a una relación de genero a especie entre la fuente y el objeto".(15) ,

Con base en lo anterior no estoy de acuerdo que el maestro Ernesto Flores Zavala, al hablar de los casos en los que

(14).- Ob. Cit. Pág. 202

(15).- Idem, Pág. 203 .

se puede presentar la doble tributación, señala la fuente del tributo en lugar del objeto del tributo ya que como lo señala el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino, al precisar los casos o hipótesis de doble tributación, invariablemente van a presentarse en relación al objeto, ya que una misma fuente al poseer diversas etapas o facetas puede estar gravada por varios tributos a la vez; como ejemplo para un mayor entendimiento de lo expresado en este párrafo dará el mismo que da el licenciado Adolfo Arrijo o sea el de la energía eléctrica, esta se grava con un impuesto a la producción y con otro impuesto al consumo y sin embargo, no hay inconstitucionalidad en ninguno de ellos, por cuanto que el mismo objeto no está gravado con más de un impuesto por la misma entidad. El impuesto a la producción grava la generación de energía eléctrica y el impuesto al consumo grava la adquisición, el consumo que se hace de la energía. (16).

En cambio, cuando se afecta repetidamente el objeto de los créditos fiscales, se cae en la doble tributación en vir

(16).- Ibidem. Página 203 y 204.

tud de que lo que se esta gravando es el mismo ingreso, utilidad o rendimiento del sujeto pasivo.

"De ahí que en un regimen jurídico como el nuestro, la doble tributación es un acto de injusticia ya que obliga al ciudadano a sacrificarse más allá del límite de su capacidad contributaria, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo y sobre las mismas percepciones, al sostenimiento de tres entidades públicas distintas"(17) .

En tales condiciones, la doble tributación pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los tres sujetos activos y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en la misma hipótesis normativa, por eso considero que la doble tributación es inconstitucional al romper con cualquier principio de-

(17).- Ibidem, Pág. 204 .

Justicia y equidad, ya que va más allá de la capacidad económica de la ciudadanía, constituyendo simultáneamente un obstáculo para el desarrollo económico del país, toda vez que desalientan -- las fuerzas productivas, ocasionando que los causantes afectados por esta situación no reporten adecuadamente o con exactitud el ingreso, la utilidad o rendimiento constituido por la actividad-- anual percibida por el sujeto pasivo.

CAPITULO IV

LA DOCTRINA EN CUANTO AL CONTRIBUYENTE EXTRANJERO

1.- AUTORES EXTRANJEROS

A).- BENVENUTO GRIZIOTTI .

El Lic. Griziotti, indica los cuatro postulados fundamentales de la imposición que según Adam Smith debe considerar - el principio jurídico a todos los sistemas de legislación tributaria es decir:

- 1).- El postulado de la igualdad.
- 2).- El de la certeza.
- 3).- El de la comodidad del pago, y
- 4).- El de la economía de la percepción.

El principio de la igualdad, consiste en que todos - los ciudadanos deben ser iguales ante la ley, principio establecido en todas las Constituciones, a partir de las de fines del - siglo XVIII .

Es erróneo concebir que un sistema tributario choque contra el principio de la igualdad cuando se excluye de la contribución a algunas categorías de contribuyentes o a una parte del territorio nacional por falta de capacidad contributiva, o cuando se aplica el impuesto progresivo en lugar de una tarifa proporcional.

Este principio, primordialmente refleja la capacidad contributiva de los individuos, ya que hay impuestos que no pueden aplicarse donde no hay capacidad contributiva. En todo caso, es fundamental, que los contribuyentes que se hallen en las mismas circunstancias de la capacidad contributiva se sometan a un idéntico régimen tributario.

Por consiguiente, el postulado de la igualdad expresa cuatro reglas :

- 1).- Los sujetos a la soberanía fiscal deben ser sometidos a las cargas públicas proporcionalmente a

su capacidad contributiva y a paridad de capacidad deben corresponder iguales tributos.

- 2).- Las exenciones y atenuaciones de gravamen deben establecerse por la ley.
- 3).- No se deben conceder privilegios fiscales.
- 4).- No debe darse lugar a doble imposición ni a excesos fiscales (1) .

EL PRINCIPIO DE LA CERTEZA.

Afirma Adam Smith que el impuesto que todo individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, modo y suma a pagar deben ser establecidos de un modo claro y preciso.

Este postulado hace relación al sujeto y objeto de gravamen; la forma, el método de estimación de la base de gravamen, el tiempo del pago y de la parte técnica de la hacienda.

(1).- Benvenuto Griziotti, Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Segunda Edición, Instituto Editorial Reos, Centro de Enseñanza y Publicaciones, S.A., Madrid — 1956, Páginas 176 a 181 .

En el método de determinación de la base de gravamen se aplican los sistemas reales y los personales; los primeros -- observan y describen directamente la riqueza sin el concurso del contribuyente, como en el caso del catastro; los métodos personales, conducen al conocimiento de la riqueza imponible a través de la declaración del contribuyente controlada por los organos de la hacienda (2).

EL PRINCIPIO DE LA COMODIDAD DEL PAGO.

Este principio consiste en que todo impuesto debe percibirse en el tiempo y modo que, en cuanto se pueda presumir, - cause la menor incomodidad al contribuyente.

"Los impuestos, indirectos corresponden más espontáneamente a esta regla, porque los contribuyentes pagan el impuesto comprando voluntariamente las mercancías gravadas a medida de su capacidad económica y contributiva; en cambio, los impuestos directos se reclaman uno o más años después de haberse manifestado

(2).- Idem. Páginas 181 a 184 .

la capacidad contributiva, cuando la situación económica del contribuyente puede haber cambiado, así se tiene entonces que los impuestos indirectos son distribuidos en el precio de las mercancías en cantidades insensibles para el contribuyente". (3) .

EL PRINCIPIO DE LA ECONOMIA DE LA PERCEPCION.

"Todo impuesto debe establecerse de tal manera que se tome de manos del pueblo la menor suma posible, a más de la que entre en el tesoro del estado". (4) .

La imposición sobre ciudadanos y extranjeros, antes de referirme a lo que al respecto señala el lic. Criziotti, considere de suma importancia señalar los cuatro postulados fundamentales de la imposición que Adam Smith considera como el principio jurídico a todos los sistemas de legislación tributaria, ya que no hay que olvidar que el punto principal de este trabajo es sobre el contribuyente extranjero.

(3).- Ibidem, Pág. 184 .

(4).- Ibidem, Pág. 185 .

Así pues el Lic. Griziotti, dice que "Los extranjeros - en la evolución del derecho público y del estado se encuentran - en condiciones diversas por lo que respecta a la subordinación a la soberanía financiera del estado". (5) .

"Es decir que cuando extranjero significaba enemigo, - no existía límite al derecho fiscal, que podía llegar a la con - fiscación de los bienes o a la imposición exclusiva de los - - - extranjeros; en algunas situaciones que se dan en la historia de los pueblos, a saber, en el momento de consolidarse o debilitar - se la vida nacional, puede ocurrir que los extranjeros sean con - siderados como elementos no deseables y por ello sometidos a una tributación más fuerte". (6) .

"En el estado moderno, en general, el extranjero del - derecho financiero no es considerado por esta calidad de modo - - - diverso al ciudadano, cuando uno y otro se encuentran en la mis - ma circunstancia objetiva de capacidad contributiva". (7) .

(5).- Ibidem. Pág. 278

(6).- Ibidem. Pág. 279

(7).- Ibidem. Pág. 279

B).- DR. GUILLERMO AHUMADA .

Creo conveniente y apropiado señalar en este inciso lo que el Dr. Guillermo Ahumada denota con respecto al principio de la universalidad en el impuesto, ya que el desarrollo del tema que vengo exponiendo atañe principalmente al extranjero con respecto al pago de las contribuciones en el territorio nacional.

"Las consecuencias del principio de universalidad es que, tanto los nacionales como los extranjeros están obligados al impuesto. Con respecto a estos últimos, el grado de adhesión al territorio juega un papel muy importante (igualmente para los nacionales ausentes), y la forma de gravarlos depende de las manifestaciones de su capacidad contributiva, sea por los impuestos directos, sea por los impuestos indirectos al consumo (8).

Para poder entender con más amplitud el principio de universalidad el Dr. Guillermo Ahumada, clasifica en cuatro categorías tanto a los contribuyentes nacionales como a los con

(8).- Dr. Guillermo Ahumada, Tratado de Finanzas Públicas, Editorial, Assandri, Córdoba, R.A. 1948.- Vol. 1, Pág. 244 .

tribuyentes extranjeros y al respecto señala que los contribuyentes nacionales se clasifican en :

- a).- Nacionales residentes que obtienen sus rentas del país;
- b).- Nacionales residentes, pero que obtienen sus rentas del extranjero;
- c).- Nacionales residentes en el extranjero, con rentas del país de origen, y;
- d).- Nacionales residentes en el extranjero con rentas del país de residencia. (9).

Si se observa estas cuatro categorías, se ve que lo más importante es la residencia, en virtud de que con ésta, el estado puede con más precisión obtener la contribución de las personas y consecuentemente no abarca la jurisdicción de otra autoridad y así se evita la doble tributación .

(9).- Idem. Pág. 245.

Por lo que toca a la clasificación de los contribuyentes extranjeros el Dr. Guillermo Ahumada, dice que las cuatro categorías son semejantes a las de los nacionales:

- a).- Extranjeros residentes en una forma prolongada - en el país y con rentas en el país de residencia.
- b).- Extranjeros residentes en el país, pero con rentas del país de origen.
- c).- Extranjeros no residentes en el país, pero obteniendo sus rentas en el país, y
- d).- Extranjeros de paso en el país.

"El problema de las dobles imposiciones, se presenta toda vez que, una renta o un individuo sean taxados simultáneamente en el lugar de residencia, en el lugar donde se producen, o según la nacionalidad del contribuyente. Si simultáneamente las distintas jurisdicciones fiscales actúan en la forma indicada puede darse el caso de una verdadera confiscación tributaria". (10).

(10).- Ibidem, Página 245.

Es necesario ahondar un poco más en la teoría de la doble imposición y para ello el Dr. Guillermo Ahumada indica que — para resolver las dobles imposiciones por autoridades distintas — se han elaborado los siguientes principios:

- a).- "El principio de la ciudadanía, la obligación — tributaria de los particulares es para con el — país del nacimiento. La partida del nacimiento es el estatus jurídico que gobierna sus obligaciones fiscales. Tal tesis difícilmente podría ser aceptada por países de inmigración creciente, en los que el extranjero forma su familia, sus riquezas — y goza de la protección que el estado organiza — para todos sus ciudadanos".

- b).- "En sustitución de este principio, se ideó el de — la residencia, según el cual el particular puede — ser gravado allí donde se encuentra de peso. — El extremo de esta tesis solo es aplicable para —

los impuestos a los consumos".

c).-"El principio del domicilio, lugar y asiento de la familia y los negocios, más justo que los anteriores, porque existe la presunción de la simultánea ubicación de sus bienes, presenta el inconveniente de que el domicilio puede ser localizado en un sitio determinado y tener el particular sus bienes en otras jurisdicciones que no renunciarían a gravarlo, según sus beneficios".

d).-"Por ello, el principio del emplazamiento de los bienes es el que prácticamente se aplica por las distintas jurisdicciones y por el valor emplazado; tanto en materia de sucesiones como de sociedades".

e).-"El principio del interés económico, según el cual el particular puede ser tasado por autoridades concurrentes en la medida de sus intereses económicos bajo la jurisdicción de cada una de -

ellas. Este principio supondría la repartición de los montos recaudados entre las distintas jurisdicciones fiscales de los impuestos a la propiedad, renta, negocios, etc., especialmente en favor de aquella jurisdicción donde podrá domiciliarse el particular y en la que su participación compensatoria en las cargas fiscales se anula por no existir impuestos a los consumos o ser en realidad muy bajos. La teoría está en principio, es de difícil realización práctica, por los inconvenientes que traería el proceso de repartición. La solución es todavía mucho más difícil para los bienes incorporeales, valores de sociedades".(11) .

C).- MARIO PUGLIESE .

Una de las cualidades del sujeto pasivo, no indiferentes al derecho tributario es sin duda la de la nacionalidad, el

(11).- Ibidem, Pág. 249 .

Licenciado Pugliese, dice que la nacionalidad también puede de -
terminar algunos gravámenes a cargo exclusivamente de estranje-
ros y como ejemplo da, el del impuesto por permisos de inmigra -
ción o la exención a los extranjeros de algunos tributos que pe-
sen sólo sobre los nacionales, notese que ésta característica -
únicamente está constituyendo presupuestos personales para el na
cimiento de la obligación tributaria.

"Aún cuando a las personas morales no se apliquen to -
das las peculiaridades que afectan a las personas físicas, pue -
den ellas dividirse en personas morales nacionales y extranjeras.
Las segundas naturalmente, no pagan las contribuciones fijadas -
únicamente para las personas morales nacionales, pero están suje -
tas en cambio al pago de otro tributo especial, como por ejemplo
el impuesto sobre el capital de las sociedades extranjeras". (12).

El domicilio y la residencia del sujeto pasivo tienen
importancia particular, ya que con ellos se puede determinar cu
les de los órganos financieros territoriales es competente en el

(12).- Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, Se -
gunda Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1976, Pág. 180 .

procedimiento de calificación que les está encomendado.

"Sólo los órganos en cuya jurisdicción el contribuyente esté domiciliado o en el que se encuentren sus bienes imponibles, pueden desarrollar validamente los procedimientos que conducen a la calificación del impuesto. Además para producir efectos legales, todas las notificaciones relativas a esos procedimientos deben de hacerse en el domicilio del contribuyente, única forma en que éste puede quedar legalmente enterado de ellos"-
(13) .

"La noción de domicilio fiscal es importante y significativa para el derecho tributario, ya que tiene relieve solo por cuanto a la determinación de la competencia de las oficinas financieras para la calificación de los tributos de carácter personal"(14) .

El Lic. Pugliese distingue las siguientes clases de -
sujetos pasivos:

(13).- Idem. Pág. 153

(14).- Ibidem. Pág. 155 .

- A).- Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa (contribuyente deudor del tributo o el sucesor del contribuyente por causa de muerte o "inter vivos").
- B).- Sujeto pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria (partes con-- trayentes de actos o convenios; socios y partici-- pantes de sociedades comerciales, coherederos).
- C).- Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabili-- dad substitutiva.
- D).- Sujeto por deuda ajena con responsabilidad soli-- daria (funcionarios, magistrados, procuradores,-- notarios, etc.) .
- E).- Sujeto pasivo por deuda ajena, con responsabili-- dad objetiva (terceros propietarios de inmue-- bles) . (15) .

(15).- Ibidem, Pág. 215 .

2.- AUTORES NACIONALES .

A).- Ernesto Flores Zavala, señala la importancia que tiene la nacionalidad en las relaciones tributarias. Es uno de los factores en los que se basa la sujeción personal, es decir, el derecho del estado para gravar a un sujeto cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta. Sin embargo, la obligación de pagar impuestos, es en principio, igual para nacionales y extranjeros, los primeros están obligados principalmente por su nacionalidad y secundariamente por los otros conceptos de sujeción: domicilio, origen de la renta, etc., los segundos en virtud del domicilio, o porque se realizan en la República los actos gravados, o en ella tienen estos actos, sus efectos jurídicos o económicos, o tienen sus capitales o porque en la misma se encuentran las fuentes de la renta.

Existen sin embargo, ciertos impuestos especiales que se causan por los extranjeros. El artículo 1º de la Ley de Impuestos de Migración de 29 de diciembre de 1973, publicado en el diario oficial del 31 del mismo mes y año, dice: "La presen--

te ley tiene por objeto fijar los impuestos y derechos que deberán pagar los extranjeros no inmigrantes, inmigrantes o inmigrados, de conformidad con lo previsto en los capítulos II, III y V de la Ley General de Población".

Hay casos de desgravamiento para extranjeros, por ejemplo cuando se exceptúa de impuesto a las naciones extranjeras en caso de reciprocidad y cuando se exceptúa a los representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras de los impuestos personales y aduanales, también en caso de reciprocidad.

Así mismo, el autor que me ocupa, indica que el principio de legalidad según la Suprema Corte de Justicia es el que establece el artículo 31 Constitucional en su fracción IV al expresar que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y esta además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma - -

abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la constitución del estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo, que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del estado y a la autoridad no le quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de ob-

servancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y este reconocido por el artículo 14, constitucional. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendan justificárseles. (16).

El maestro Ernesto Flores Zavala, en el capítulo de la doble tributación internacional y la legislación mexicana, dice lo siguiente :

"Que los extranjeros domiciliados en México están protegidos contra la doble imposición por la autorización para deducir del impuesto que los corresponda pagar en México, el impues -

(16).- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Décima Séptima Edición, Ed. Porrúa, S.A.- México, - 1976, Páginas 78 a 80 .

to que hayan pagado en el extranjero por el mismo concepto, con las limitaciones que la propia legislación mexicana les marca en sus respectivas leyes y decretos".

Por otra parte, indica que, "los extranjeros domiciliados en México, estaban sujetos al Impuesto sobre la Renta, -- cualquiera que fuera el origen de su renta. Para este efecto, se seguía en 1976, el criterio del domicilio del sujeto para justificar el derecho a gravar. De acuerdo con este criterio del domicilio, si un extranjero residente en México, percibía ingresos derivados de inversiones en sociedades extranjeras, éstos estarían gravados a pesar de que el origen de la renta se encontrara en el extranjero".

"Tratándose de sueldos, la ley exime de impuestos los sueldos de los agentes consulares extranjeros, empleados de las embajadas, negociaciones, etc. en caso de reciprocidad, pero si ésta no existe, tales sueldos si estarán gravados y resultará entonces que el sueldo de un empleado de un país extranjero, que --

evidentemente tiene su origen en el país que le paga, es gravado en México por razón del domicilio del empleado*.

Los criterios que el estado mexicano sigue para gravar a los extranjeros residentes en el extranjero son los siguientes:

- 1.- El criterio del lugar de la celebración del acto, pero en este caso, como estos actos pueden tener efectos en el extranjero, es posible que el país en el que esos efectos se produzcan, los grave y se realice la doble tributación.
- 2.- El criterio del lugar en que el acto produce sus efectos, pues puede observarse que se gravan actos realizados en el extranjero cuando tienen efectos en México, también en este caso puede recaer la doble imposición porque es posible que estén gravados en el país de su celebración.
- 3.- El criterio del origen de las rentas en el código

fiscal de 1966, no existe una disposición similar a lo comentado, pero en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 señalaba que son causantes del impuesto, los residentes en el extranjero, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. Este es el criterio del origen de la renta, si el extranjero reside en el extranjero, se le grava en México cuando aquí tenga su origen la renta, este criterio aparece claramente por primera vez en México en la primera Ley del Impuesto sobre la Renta que fue el decreto de 20 de julio de 1921, que estableció un impuesto federal Extraordinario y pagadero por una sola vez sobre los ingresos o ganancias particulares.

Existen también tres métodos principales de repartición de beneficios de empresas con sucursales en diversos países:

1º.- Método de contabilidad separada; las sucursales-
establecidas en un país se consideran como empre-
sas independientes y los beneficios deben resul-
tar de una contabilidad propia de la sucursal o
sucursales ubicadas en el país, sin tomar en con-
sideración los resultados de las operaciones e-
fectuadas en el extranjero.

2º.- Método de repartición fraccionaria, se considera
la empresa como un todo y los beneficios de cada
sucursal o sucursales ubicadas en el país son -
fracciones del todo, por lo que deben determinar-
se los beneficios totales y, luego fijar la par-
te que corresponde a cada sucursal según coefi-
cientes de repartición que pueden ser fijos o va-
riables; los coeficientes fijos se establecen -
por una sola vez y en definitiva y en forma co-
mún a todas las empresas, según la naturaleza de
cada operación.

La compra, la fabricación o la venta de mercan -

cias, representan un porcentaje invariable del beneficio total, en la segunda forma, la terminación del beneficio que corresponde a cada sucursal, se efectúa aplicando al beneficio global la misma relación que existe entre ciertos elementos propios de la sucursal y el total de esos elementos, tal como figuran en el balance general de la empresa; los elementos básicos son, según el caso, el capital fijo, el circulante, el giro mercantil, las nóminas de pagos, etc..

- 3.- Método de coeficientes sobre el giro mercantil, - este se parece al primero porque para la imposición de cada sucursal, el fisco solo toma en cuenta las operaciones de esta, y se parece al segundo, por su caracter presunto y proporcional. En este método se aplica a los ingresos brutos de cada sucursal, cierto coeficiente tomado de una tabla preestablecida o determinada por comparación individual.

El maestro Flores Zavala, basándose en la Ley del Im --
puesto sobre la Renta de 1980, apunta que la legislación mexicana
na no establece en forma expresa, cual es el sistema o procedi --
miento que debe seguirse para gravar a las empresas extranjeras--
con domicilio en el extranjero, pero que obtengan rentas en el --
país, pero sin embargo concluye que el procedimiento que debe --
seguirse, es el de considerar a las sucursales de tales empresas
como establecimientos independientes.

Por otra parte señala, que ni la ley, ni el reglamento
imponen la obligación a las empresas extranjeras de declarar los
ingresos o utilidades totales para determinar la parte que en --
ellos representan los percibidos en el país, lo que revela, es --
que no fue la intención del legislador tomar en cuenta estos da--
tos y, por lo mismo están descartados los métodos de repartición
y coeficientes.

Por lo expuesto, concluye que las sucursales de empre--
sas extranjeras, deben ser considerados como empresas autónomas--
para los efectos del impuesto sobre la renta, por lo que resulta

que la sujeción en el estado mexicano en materia de este impuesto, esta vinculada a tres factores:

- 1.- La Nacionalidad .
- 2.- El domicilio. y;
- 3.- El lugar de origen de la renta (17).

B).- SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA.

Considero de vital importancia, señalar lo que el licenciado Sergio Francisco de la Garza, expone respecto al domicilio fiscal, ya que el tema que en este trabajo se ha venido desarrollando abarca los aspectos fundamentales del derecho tributario para los extranjeros.

"El domicilio de los sujetos pasivos (personas físicas o morales), de la relación tributaria, tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones de dicho sujeto pasivo, así co-

(17).- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, los Impuestos, Vigésima Quinta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1984.- Páginas 354 a 361 .

mo para determinar por conducto de que autoridad puede establecerse la relación de carácter formal". (18).

Ahora bien, el domicilio de los contribuyentes que residen permanentemente en el extranjero, el Código Fiscal de la Federación de 1976 en su artículo 15 fracción IV establecía que tratándose de personas físicas o morales, residentes en el extranjero, sin distinguir si se trata de mexicanos o de extranjeros, cuando dichas personas realicen actividades gravadas en el país a través de un representante, se considera como su domicilio fiscal precisamente el de su representante; a mayor abundamiento de lo antes indicado, me referiré a lo que el reglamento del registro federal de causantes en 1976 establecía como domicilio fiscal, "los contribuyentes que tengan su domicilio permanente fuera del país, como en los casos de quienes perciben intereses, dividendos, regalías, presten servicios o asistencia técnica, permitan la explotación de métodos industriales a personas o empresas mexicanas o en cualquier otro en que exista en forma habitual la obligación de pagar impuestos federales, para-

(18).- Sergio F. de la Garza.- Derecho Financiero Mexicano.- 7a. Edición.- Ed. Porrúa, S.A.- México 1976, Pág. 537 .

los efectos del registro, se tendrá como domicilio de los causantes. . . el del retenedor" (artículo 10).

Por lo que se ha visto hasta ahora se estima que para los mexicanos ya sean personas físicas o morales, que tienen su residencia permanente en el extranjero, y que son causantes del impuesto sobre la renta, se les deben de aplicar las mismas reglas que para los contribuyentes en el país, aún cuando no existan expresas referencias a este caso ni en el Código Fiscal de la Federación, ni en el Reglamento del Registro Federal de Contribuyentes, así como tampoco en la propia Ley de la Materia. (19).

Por lo que toca a la nacionalidad el licenciado Sergio F. de la Garza, indica que puede ser considerada por tributos que gravan exclusivamente a extranjeros, y como ejemplo menciona la Ley del Impuesto sobre Migración.

Por otra parte, señala que no debe de confundirse la -

(19).- Idem.- Página 540 .

racionalidad como elemento configurativo del hecho imponible, -
con la nacionalidad como momento de vinculación del mismo hecho-
imponible, con el sujeto activo.

"La nacionalidad, por ejemplo, además de ser una -
cualidad personal del contribuyente que es tomada en cuenta para
la configuración del hecho imponible en los impuestos de migra -
ción, puede servir también para vincular el hecho imponible con-
el sujeto activo, porque indica la conexión del hecho imponible-
con un determinado sujeto activo. Lo mismo sucede con el domici-
lio y con la residencia".

Los ejemplos de momentos de vinculación en el dere-
cho positivo mexicano los toma tanto del Código Fiscal de la Fe-
deración como de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en-
1976, así, se tiene que el Código Fiscal de referencia disponía-
en su artículo 13 "que el sujeto pasivo de un crédito fiscal es-
la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo
con las leyes, esta obligada al pago de una prestación determin-
ada al fisco federal", aunque ésta disposición desapareció en el
nuevo Código Fiscal de la Federación, la situación no ha cambia-
do.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de referencia, disponía en su artículo 3º "que son sujetos pasivos los extranjeros-residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país". Sin embargo cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente puede deducir del impuesto que le corresponda pagar en México, el impuesto que haya pagado en el país en donde se originó el ingreso. Las exenciones concedidas en países extranjeros en el impuesto sobre la renta, excepto las que correspondan a ingresos derivados de imposición de capital, se consideran como impuestos cubiertos por el contribuyente en el país extranjero, para los efectos de este crédito.

"Esta disposición es aplicable también para las personas físicas y las morales de nacionalidad mexicana, ya sean residentes en México o en el extranjero, por lo que se refiere a las rentas que perciben de fuentes de ingresos radicadas en el extranjero"(20) .

(20).-- Ibidem, Pág. 523, 527 y 528 .

Por lo que toca a la fuente de riqueza, la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera causante de ese impuesto a los extranjeros residentes en el extranjero cuando su ingreso proceda de fuente de riqueza situada en México y las personas morales extranjeras establecidas fuera del país, cuando sus ingresos provengan de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.

C).- JORGE AURELIO CARRILLO .

En el capítulo de condición de los extranjeros en el derecho internacional, el Licenciado Jorge A. Carrillo, menciona que el derecho interno de extranjería puede rebasar el ámbito del derecho de extranjería internacional. Este es el caso, cuando los estados confieren a los extranjeros ciertos derechos adicionales a los que le otorga del derecho internacional público.

Por el contrario, el derecho interno de extranjería no ha de ser nunca inferior al mínimo prescrito por el derecho internacional.

"La mayor parte de las normas del derecho internacional de extranjería son de carácter meramente particular y se hayan generalmente en tratados bilaterales. Existen principios de derecho internacional común, cuya existencia dan por supuesto - distintos tratados. Este derecho ha sido reconocido también por el Tribunal permanente de justicia internacional y por las comisiones internacionales de reclamaciones".

El licenciado Jorge Aurelio Carrillo, divide el derecho de extranjería, en tres secciones:

- 1.- Admisión de extranjeros;
- 2.- Situación de extranjeros en el país, y;
- 3.- Expulsión de los mismos.

"Con respecto a la admisión de los extranjeros, el derecho internacional común establece que un estado no puede cerrarse arbitrariamente hacia el exterior, pero los estados pueden someter su entrada a determinadas condiciones, impidiendo a-

ciertos extranjeros el acceso a su territorio por motivos razo-
bles".

"La situación de los extranjeros en el país, la doctri-
na ha elaborado, con bastante cuidado un conjunto de principios -
que se suponen deben ser respetados por los estados que formen -
la comunidad jurídica internacional".

"El derecho internacional, impone a los estados que -
concedan a los extranjeros un mínimo de derechos, el cual ha si-
do conocido por la doctrina como la esfera jurídica inviolable -
del extranjero".

Por cuanto a la capacidad jurídica de los extranjeros-
en primer lugar dice el licenciado Jorge A. Carrillo, "que todo-
extranjero ha de ser considerado como titular de derechos y - -
obligaciones. El derecho internacional no obliga, sin embargo, a
que se le autorice la adquisición de todos los derechos privados
bastará que se le permita adquirir los derechos privados esen- -
ciales que son imprescindibles para la naturaleza físico-espiri-

tual del hombre".

"Por otra parte, si bien es cierto que el extranjero - está sometido a la supremacía del estado de residencia, no lo es ta a la totalidad de su poder público, ya que el estado de residencia tiene la obligación de respetar el vínculo de fidelidad - del extranjero para con su estado patrio".

"El derecho internacional impone, además el deber de - conceder a los extranjeros aquellos derechos de libertad que se- gún la concepción común de los pueblos civilizados son imprescin- dibles para una existencia humana digna de tal nombre, ni tampo- co se les puede impedir el ejercicio de una determinada religión".

"El derecho común de extranjería no impone el deber de autorizar a los extranjeros el ejercicio de una profesión, sin - embargo, la mayor parte de los tratados de comercio contienen - disposiciones acerca de la situación de los extranjeros en cuan- to a sus actividades profesionales o mercantiles en los territo- rios de los países signatarios".

"Por lo que toca a la expulsión de los extranjeros el licenciado Jorge A. Carrillo, señala que aunque se admite comunemente que los extranjeros no tienen un derecho incondicional a la residencia, el derecho internacional prohíbe a los estados disponer y llevar a cabo a su arbitrio la expulsión de extranjeros, -- por consiguiente, la expulsión de un extranjero sólo es lícita en derecho internacional si hay motivos suficientes para ello".

Sin embargo, el artículo 33 de la Constitución Política, no se apega a estos principios de derecho internacional.

Finalmente apunta el licenciado Jorge A. Carrillo que el derecho internacional no concede al extranjero expulsado un recurso jurídico contra la expulsión. (21).

D).- JOSE LUIS SIQUEIROS.

(21).- Lic. Jorge Aurelio Carrillo, Apuntes de Derecho Internacional Privado.- Universidad Iberoamericana, México 1965.- -- Páginas 83 a 94 .

El tratamiento fiscal que observa el licenciado José-Luis Siqueiros a la inversión extranjera, "es el que el sistema-fiscal mexicano hace una distinción entre sociedades mexicanas y- extranjeras, otorgando a las primeras un tratamiento más benigno- y la concesión de ciertos beneficios que no concede a las segun- das. Sin embargo por lo que toca a las sociedades subsidiarias me- xicanas (es decir, cuando la totalidad de su capital social, me- nos cuatro acciones, es propiedad de una sociedad extranjera domi- ciliada fuera del país), la ley considera a dichas subsidiarias - como sociedades nacionales, por ello su tratamiento fiscal será - exactamente igual al que recibe una compañía organizada conforma- a las leyes del país y en la que todos los accionistas sean de na- cionalidad mexicana".

"La tendencia de los inversionistas extranjeros ha si- do, la de evitar la actuación directa de sociedades extranjeras - a través del establecimiento de agencias o sucursales en este - - país, prefiriendo canalizar dichas inversiones en sociedades cong- tituidas de acuerdo con las leyes mexicanas".

También subraya el licenciado José Luis Siqueiros que

los ordenamientos que en forma específica reglamentan el tratamiento fiscal de la inversión extranjera son el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ahora Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero esta legislación impositiva mexicana, deja a las sociedades extranjeras en una franca desventaja ante las nacionales, como ya ha quedado explicado con anterioridad, para ser mas claro, dando los siguientes ejemplos:

- a).- Las sociedades extranjeras no podrán deducir de sus utilidades ninguna cantidad por concepto de reinversión.
- b).- Consecuencia directa de lo anterior, es que las utilidades obtenidas en México, independientemente de que se paguen efectivamente como dividendos causan el impuesto sobre rendimientos de capital.
- c).- Están excluidas de los beneficios que otorga la Ley de Fomento a Industrias Nuevas y Necesarias.

Cabe señalar en estos momentos que la legislación mexicana obliga a los extranjeros a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que tales medidas sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población.

También es oportuno señalar lo que establece el artículo 5° de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, con respecto a la condición jurídica en el país de las personas morales:

"Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyen conforme a las leyes de la república y tienen en ella su domicilio legal" .

Aquí, la ley no define cuales son las sociedades extranjeras; sin embargo, a contrario sensu deben considerarse como tales aquellas legalmente constituidas fuera del territorio nacional.

"Por otra parte, de la lectura del artículo 27 Constitucional, de la Ley Orgánica y Reglamento de la fracción I de dicho artículo 27 Constitucional y del capítulo IV de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, pueden desponderse las bases que de terminan la condición jurídica de las sociedades extranjeras en la república. No pueden adquirir el dominio de las tierras, aguas y sus acciones, ni obtener concesiones para la explotación de minas, aguas y combustibles minerales en la república, salvo en los casos en que expresamente lo determinen las leyes".

"También están impedidas las sociedades extranjeras pa ra obtener concesiones relativas a la constitución o explotación de vías generales de comunicación, de aprovechamiento de recursos forestales, de pesca, de energía eléctrica y en general, del re gimen de concesiones administrativas" . (22) .

E).- DR. CARLOS ARELLANO GARCIA.

"La condición jurídica de los extranjeros estará inte-

(22).- José Luis Siqueiros, Síntesis del Derecho Internacional - Privado, 2a. Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1971- Páginas 53 a 60 .

grada por los diversos derechos y obligaciones imputables en un Estado a las personas físicas y morales que no tienen el carácter de nacionales".

"La expresión "condición jurídica de los extranjeros", alude a la esfera jurídica de las personas físicas o morales no nacionales en un estado determinado. Dicha esfera jurídica se conformará de derechos subjetivos y deberes subjetivos derivados de normas jurídicas internas, internacionales o de ambos. No se concibe la condición jurídica de los extranjeros sin una referencia, aunque sea hipotética, al sistema jurídico nacional de un país dado".

"La condición jurídica de los extranjeros está íntimamente relacionada con la vigencia espacial de las normas jurídicas".

"La condición jurídica de los extranjeros no sólo interesa al derecho internacional privado, interesa en grado muy re-

levante al derecho internación público, en virtud de que los -
estados, como miembros de la comunidad internacional, tienen de-
rechos y obligaciones derivados de la aplicación de las normas -
jurídicas de un estado determinado a personas físicas o morales".

"La doctrina es unánime al establecer que la condición-
jurídica de los extranjeros esta sujeta doblemente al derecho in-
terno de los estados y las normas del derecho internacional".

"Los estados están en posibilidad de estatuir en su de-
recho interno, sobre la condición jurídica de los extranjeros, y -
al hacerlo, no tiene más límite que la no afectación de un míni -
mo de derechos que el derecho internacional consagra a favor de -
los extranjeros. Si se atenta contra este límite, surgirá la res-
ponsabilidad internacional por infracción a las reglas del de-
recho de gente obligatorias para los estados como sujetos de la -
comunidad internacional. Tal responsabilidad será exigida por el -
estado del cual es nacional el extranjero cuyo mínimo de dere- -
chos no fue respetado. Al lado de la responsabilidad internacio -
nal emergerá la responsabilidad interna, el estado responderá -

ante sus propios tribunales de la infracción a los derechos de extranjero, consagrados por el derecho interno o consagrados por el derecho internacional. Por ende, el conocimiento de la condición jurídica de los extranjeros en un estado determinado obliga a acudir a diversas clases de fuentes internacionales e internas".

"El análisis de ambos tipos de fuentes permitirá respecto de un país determinado, tomar noticia al detalle del auténtico status jurídico que corresponde a las personas físicas o morales no nacionales".

"Si a un extranjero se le afecta su esfera jurídica integridad por normas jurídicas emanadas del derecho interno y del derecho internacional, existen procedimientos de derecho interno para restaurarle a la situación anterior a la infracción y existen procedimientos de derecho internacional que pueden orientarse hacia el mismo objetivo. Por tanto, a manera de resumen podemos dejar señalado que la condición jurídica de extranjeros es de derecho interno e internacional en su fuente y es derecho interno e internacional en sus sanciones".

Respecto al mínimo de derechos internacionales reconocidos para los extranjeros el Dr. Carlos Arellano García indica lo siguiente:

"El problema estriba en determinar el quantum de ese mínimo, o sea, en precisar que derechos son considerados como integrantes del mínimo tan unánimemente aceptado".

La determinación de ese mínimo de derechos requerirá el conocimiento de las opiniones doctrinales vertidas en relación con tal tema, el análisis de las convenciones internacionales bilaterales y multilaterales, y la referencia a la jurisprudencia internacional que a través del fallo a cuestiones litigiosas que se han sometido a los organismos internacionales. La solución definitiva del problema consiste en precisar el mínimo de derechos establecidos por el derecho internacional y obligatorio para los estados, en concepto del maestro, no se ha hallado todavía esa precisión, aunque acepta un considerable avance obtenido a base de multiplicación de esfuerzos. En el porvenir es de desearse que la organización de las Naciones Unidas, en el desempeño -

de su cometido, promueva la determinación más precisa de los de re chos de los extranjeros, sin detrimento de la posibilidad de desarrollo de las naciones débiles y sin que tales derechos se utilicen como pretexto favorable a tendencias hegomonicas.

El de re cho co m u n internacional prescribe la obligación de que los estados reconozcan a los extranjeros un cierto mínimo de derechos. Pero el maestro al igual que yo nos preguntamos ¿Cuál es ese mínimo? ¿Ha de ser superior? ¿igual? o inferior al mínimo de derechos que han de asegurarse a los nacionales? . La respuesta correcta es que el mínimo de derechos no ha de establecerse por comparación con los derechos de los nacionales. En un estado cuyas instituciones jurídicas y sociales están bien desarrolladas, es posible que el mínimo de derechos a favor de los extranjeros se satisfaga aunque los extranjeros estén en una evidente situación de inferioridad en comparación con los nacionales. En un estado de gobierno autocrático, es factible que el mínimo de derechos de que deben gozar los extranjeros sólo se satisfaga si a éstos se les otorgan más dere-

chos que a los nacionales. En una tercera hipótesis, bien pudiera suceder que sólo el trato igualitario a nacionales y extranjeros en un país determinado llenara el mínimo requerido.

El maestro sustenta el criterio de que doctrinalmente es más interesante y fructífero que los autores, en lugar de hacer una comparación de derechos entre nacionales y extranjeros, hagan el intento de enlistar los derechos que han de configurar el mínimo de derechos a favor de los extranjeros. De esta manera más pronto podría llegarse al establecimiento de normas internacionales, contenidas en convenciones internacionales, aplicables al mayor número de tratados, que especificarían el mínimo de derechos de extranjeros a respetar por la legislación interna.

En el sentir de los pueblos civilizados, los derechos que dimanar de esta idea pueden reducirse a cinco grupos:

- 1).- Todo extranjero ha de ser reconocido como sujeto de derecho.

- 2).- Los derechos privados adquiridos por los extranjeros han de respetarse en principio.
- 3).- Han de considerarse a los extranjeros los derechos esenciales relativos a la libertad.
- 4).- Han de quedar abiertos al extranjero los procedimientos judiciales.
- 5).- Los extranjeros han de ser protegidos contra delitos que amenacen su vida, libertad, propiedad y honor . (23) .

(23).- Dr. Carlos Arellano García, Derecho Internacional Privado, Tercera Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1979, Páginas - 279, 281 y 288 .

CAPITULO V

LA CONDICION JURIDICA FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES .

1.- CONVENCION DE LA HABANA DE 1928 .

"Los gobiernos de las Repúblicas representadas en la -
VI conferencia internacional americana celebrada en la ciudad de -
la Habana, República de Cuba, el año de 1928.

Han resuelto celebrar una convención, con el fin de -
determinar la condición de los extranjeros en sus respectivos te-
rritorios, y a este efecto nombraron plenipotenciarios a los seño-
ras que representan a los siguientes países:

Perú, Uruguay, Panamá, Ecuador, México (Julio García -
Fernando González Roa, Salvador Urbina, Aquiles Elorduy), El Sal-
vador, Guatemala, Costa Rica, Chile, Brasil, Argentina, Paraguay,
Haití, República Dominicana, Estados Unidos de América y Cuba.

Condición de los Extranjeros .

Artículo 1º.- "Los estados tienen el derecho de establecer, por medio de leyes, las condiciones de entrada y residencia de los extranjeros en sus territorios".

Artículo 2º.- "Los extranjeros están sujetos, tanto como los nacionales, a la jurisdicción y leyes locales, observando las limitaciones estipuladas en las convenciones y tratados".

Artículo 3º.- "Los extranjeros no pueden ser obligados al servicio militar; pero los domiciliados, a menos que prefieran salir del país, podrán ser compelidos, en las mismas condiciones que los nacionales al servicio de policía, bomberos o milicia, para la protección de la localidad de sus domicilios, contra catástrofes naturales o peligros que no provengan de guerra".

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

Artículo 5°.-"Los estados deben de reconocer a los extranjeros domiciliados o transeuntes en su territorio todas las garantías individuales, que reconocen a favor de sus propios nacionales y el goce de los derechos civiles esenciales, sin perjuicio, en cuanto concierne a los extranjeros, de las prescripciones legales relativas a la extensión y modalidades del ejercicio de dichos derechos y garantías".

Artículo 6°.-"Los estados pueden, por motivo de ordeno de seguridad pública, expulsar al extranjero domiciliado, residente o simple

mente de paso por su territorio".

Los estados están obligados a recibir a los nacionales que expulsados del extranjero, se dirijan a su territorio.

Artículo 7º.-"El extranjero no debe inmiscuirse en las actividades políticas privativas de los ciudadanos del país en que se encuentren; si lo hiciere, quedará sujeto a las sanciones previstas en la legislación local".

Artículo 8º.-"La presente convención no afecta los compromisos adquiridos anteriormente por las partes contratantes, en virtud de acuerdos internacionales".

Artículo 9º.-"La presente convención, después de firmada, será sometida a las ratificaciones de los estados signatarios".

El gobierno de Cuba queda encargado de enviar copias -

certificadas, auténticas a los gobiernos, para el referido fin de la certificación.

Este convenio quedará abierto a la adhesión de los estados no signatarios.

Se firma la presente convención en español, francés y portugués, el 20 de febrero de 1928, en la ciudad de la Habana.

Reserva de la delegación de los Estados Unidos de América.

Los Estados Unidos de América, firman la presente convención haciendo expresa reserva al artículo 3º de la misma, que se refiere al servicio militar de los extranjeros en caso de guerra.

Fue aprobada la presente convención por la Cámara de Senadores de México, el 2 de diciembre de 1930, con las siguientes reservas.

1.- El gobierno mexicano, declara que interpreta el -

principio consignado en el artículo 5° de la convención de sujetar a las limitaciones del ejercicio de los derechos civiles esenciales de los extranjeros, como aplicable también a la capacidad civil de los extranjeros para adquirir bienes en el territorio nacional.

- 2.- El gobierno mexicano hace la reserva de que lo que concierne al derecho de expulsión de los extranjeros, instituido por el artículo 6° de la convención; dicho derecho será siempre ejercido por México en la forma y con la extensión establecida por su ley constitucional.

El 20 de febrero de 1931 ratifica el Presidente Pascual Ortiz Rubio, el 25 de marzo de 1931 fue depositada en los archivos de la Unión Pan-Americana, de Washington, el instrumento de ratificación para que surta los efectos del canje de estilo.

El 3 de julio de 1931 en el Palacio Nacional de México

se mandó imprimir, publicar, circular, para que se le diera el --
debido cumplimiento. (1) .

2.- TRATADOS DE COMERCIO.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexica-
nos en su artículo 133 establece que todos los tratados interna -
cionales que están de acuerdo con la misma, celebrados y que se -
celebraron por el Presidente de la República y que hayan sido apro-
vechados por el Senado, tienen el carácter de ley Suprema de toda
la Unión.

"La mayor parte de los tratados internacionales en ma-
teria financiera, tienen como materia la relativa a la doble tri-
butación" (2) .

Dicho lo anterior a continuación procederé a dar una -
breve interpretación de los artículos que se refieren a aspectos-
fiscales del tratado de Montevideo, ya que este invoca el aspecto
fiscal, sólo como factor regulador en la equidad de su aplicación

(1).- Rafael de Pina, Estudio Legal de los Extranjeros, Segunda -
Edición, Ediciones Botes-México 1959, páginas 207 a 209.

(2).- Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano,-
Séptima Edición, Ed. Porrúa, S.A. México 1976, Pág. 41.

sin intervenir en los sistemas tributarios internos de cada país en particular.

Este aspecto considero, que constituye un punto de vital importancia para la operación del propio tratado, por ello — citaré los artículos referentes al aspecto fiscal del mismo y toda vez que el tema principal de este trabajo es en relación al — tributo que aportan las operaciones extranjeras a nuestro país.

Ahora bien, ya entrando en materia con respecto al tratado de Montevideo, dire en principio que este se firmó en la capital de Uruguay en febrero de 1960 y constituye en sí una zona — de libre comercio e instituye la asociación Latino Americana de — libre comercio. (ALALC) .

Asimismo, se puede observar al leer el contexto del — tratado que la preocupación en sí, es la aplicación de los co — rrientes de comercio entre los países de América Latina acompañada a la no reducción del volumen de comercio con el resto del mun — do, con el fin de no interferir con los objetivos del Gatt.

Por último el bosquejo general que hago del tratado - que se analiza, dice que en la fecha antes señalada los países que suscribieron dicho documento fueron: Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú y Uruguay. Quedando dos conceptos primordiales del tratado o sea el que se refiere a la liberación del comercio y a la complementación económica. El primer, incluye lo que - propiamente corresponde a una zona de libre comercio; el segundo, trata las medidas tendientes a asegurar el mayor éxito de la integración, mediante la formación y desarrollo de actividades que se complementan.

Los aspectos fiscales del Tratado.

Es conveniente señalar que los participantes quedan en libertad, para establecer o mantener en vigor los sistemas y métodos tributarios que más se ajusten a sus intereses particulares.

Los artículos que en seguida enumeraré, considero pertinente dar una breve explicación a mi manera de entender de los - mismos, sin transcribirlos, ya que esto provocaría que el tratado-

que estoy presentando en esta ocasión se haría muy voluminoso, por ello me limito a citar a pie de página el libro en el cual las personas que se interesen por ampliar sus conocimientos sobre este tratado, encontrarían todos y cada uno de los artículos que lo integran así como los protocolos del propio Tratado. (3) .

Artículo 3º, este precepto se refiere a la eliminación de gravámenes y restricciones considerando a la zona como un conjunto establecido. El programa de liberación gradual, se llevará a efecto sobre los derechos aduaneros y otros recargos de efectos equivalentes, que en una u otra forma afecten a las importaciones.

La liberación de los gravámenes a que se refiere este artículo no sólo debe alcanzar la reducción y eliminación de los aranceles, sino también a todas las restricciones a la importación tales como; depósitos previos, control de cambios, controles de importación.

La liberación de estas restricciones se deberá efectuar bajo una base equitativa en el período de doce años previsto

(3).- Tratado de Montevideo y Manual de Divulgación, Comité Intersecretarial Mexicano de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio.- Banco de México, S.A., 1964 .

para el perfeccionamiento de la zona.

Los artículos 4º primer párrafo, inciso a), 5º y 6º, - se refieren a las listas nacionales de importación, que cada parte contratante deberá elaborar incluyendo anualmente los artículos liberalizados sujetos a intercambio con especificación a la cuantía de las concesiones otorgadas, así como conceder las partes contratantes anualmente, reducciones de gravámenes equivalentes por lo menos al 8% de la medida ponderada de los gravámenes vigentes para terceros países. Es decir, cada país signatario elaborará dicha - lista en la cual se incluirá anualmente una relación de los artículos liberados, o sea a los que se han otorgado reducciones, asimismo, se registrarán los compromisos individuales de cada parte contratante, en tal forma, que la medida ponderada de los derechos - aplicables a ellos, sea un 8% menor anual a la medida ponderada de los productos no originarios de la zona.

Los artículos 4º segundo párrafo inciso b), 7º y 8º- se refieren a la elaboración de una lista común de importación - - que registrará los productos que en el término de 12 años debe -

rán encontrarse absolutamente liberalizados, o sea se deberán encontrar totalmente libres de gravámenes y de otras restricciones y por ende gozarán de libre circulación en el interior de la zona.

Los artículos incorporados a las listas comunes, deberán participar por lo menos en los siguientes porcentajes en relación al valor global del comercio establecido entre las partes contratantes; 25% en el curso de los tres primeros años; 50% en el curso del segundo trienio, 75% en el curso del tercer trienio y lo esencial de ese comercio en el curso del cuarto trienio.

Los artículos incluidos en la lista común tienen el carácter de irreversibilidad; es decir, que una vez incluido en la misma no podrán ser retirados mediante gestión alguna.

Los artículos 10, 11, 12 y 13 básicamente se refieren al principio de reciprocidad; en otras palabras la aplicación del concepto de reciprocidad se refiere a la equidad en la liberación de los productos al momento de su negociación, en la inteligencia de que si dicha equidad no fuera confirmada posteriormente por el-

desarrollo del comercio, las partes interesadas, intentarán ajustar su reciprocidad de conformidad con los artículos 11 y 12 ya que éstos establecen, complementariamente, que si el equilibrio - en lo que se refiere a la reciprocidad, no es confirmado por las corrientes comerciales, las partes afectadas procurarán realizar negociaciones complementarias que acelerando el programa de liberación subsanen las diferencias que incidan en alguno de los participantes, alcanzando mediante ello la reciprocidad a que se refieren los artículos aludidos.

Los artículos 21 y 22, se complementan recíprocamente: el primero exige un tratamiento similar tanto para los productos nacionales como para los productos de importación en lo referente a su tributación interna; el segundo por su parte, en términos generales, obedece a dos propósitos:

- a).- Intenta evitar que las ventajas obtenidas mediante reducciones arancelarias, se anulen por modificaciones en los impuestos internos incidentes en los artículos de importación; y

b).- Impedir que la aplicación de impuestos internos sobre determinados artículos producidos en el territorio de una parte contratante afecte desventajosamente al producto de importación.

El artículo 24, las medidas adoptadas por causa de un desequilibrio prolongado de la balanza de pagos de una parte contratante, podrán ser extendidas, con carácter transitorio y no discriminatorio, al comercio interzonal de productos incorporados al programa de liberación. Estas medidas sólo podrán ser aplicables si son previamente aprobadas por las partes contratantes intentando en todo caso que dichas restricciones no afecten a los productos de liberación.

Artículo 26, las normas comprendidas en este precepto no son en cierta forma complementarias de los artículos anteriores, ni mucho menos el ejercicio de los puntos existentes en este artículo no viola en consecuencia los principios contenidos en el artículo 8º, en resumen, existe, en primera instancia, y cuando ello hubiera tenido una permanencia de más de un año, la-

posibilidad de cancelar las restricciones que se hubieran establecido sobre la importación de determinados artículos.

Los artículos 28 y 29 al espíritu de estas disposiciones consiste en permitir dentro del lapso invocado para la liberación total, el ejercicio de medidas conducentes a limitar las importaciones de productos agropecuarios. Tales restricciones sólo se podrán aplicar a aquellos productos que sean de importancia considerable para la economía de un país; los incisos a) y b) del artículo 28 indican la medida en la cual es posible limitar la expansión del comercio agropecuario. El primer inciso se refiere a aquéllas restricciones cuantitativas directas: permisos previos, contingentes, etc., que permitan impedir el flujo de importaciones cuando estas sobrepasen el déficit de producción interna. El segundo inciso se refiere al método dinámico del sistema tributario que permite equiparar los precios internos con los productos de importación.

Por otra parte el artículo 29 prevé que entre los medios acordados de expansión comercial, en lo que se refiere a productos agropecuarios, se incluyan negociaciones tendientes a cu-

brir el déficit doméstico ya señalado. Así las concesiones que un país otorgue a la importación de productos agropecuarios, serán acordadas por la efectiva reducción de gravámenes y no por acuerdos particulares de compraventa.

Artículo 32, este artículo complementa en cierta forma las disposiciones que establecen en su parte final el artículo 10. Se fundamenta en el principio de que aquellos países con un menor desarrollo relativo gozaran de un tratamiento preferencial dentro del régimen específico prevaliente en la zona.

Consecuentemente el país en dicha situación, no se encontrará en la obligación de otorgar compensaciones en este sentido. No obstante; aquellas medidas adoptadas en favor de otro menor desarrollo relativo, tendrán una duración previamente establecida implicando esto que no serán terminantes o indefinidas en el tiempo; la duración del lapso concedido, la determinará una conferencia de las partes contratantes.

Por último, el artículo 52 proscriba el otorgamiento -

de subsidios a la exportación de cualquier índole que violen las condiciones normales de competencia dentro de la zona, intentando aquellas prácticas gubernamentales que tienden a obtener un incremento de sus exportaciones con fundamento en un sistema competitivo, que viole la mecánica normal de competencia; o sea, que trata de evitar el empleo, por un participante de prácticas competitivas ventajosas atentatorias al espíritu del tratado.

3.- TRATADO CONSTITUTIVO DE LA ALADI .

El Comité Ejecutivo Permanente de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) considerando que era necesaria su reestructuración, donde se reafirme el objetivo final del desarrollo económico y social de las partes contratantes, resolvió convocar mediante la resolución 410 a dos reuniones de carácter negociador y a una conferencia extraordinaria de alto nivel gubernamental.

La primera reunión negociadora, se llevó a cabo en-

Caracas, en marzo de 1980, en dicho evento se definieron los elementos que configuran la estructura y la funcionalidad del nuevo esquema de integración (objetivos, funciones, características y mecanismos).

La segunda se efectuó en Asunción, en mayo de 1980 teniendo por objeto, determinar los requisitos para institucionalizar el nuevo esquema. Para tal efecto, se analizaron los puntos referentes a revisión de compromisos derivados del programa de liberación; países de menor desarrollo; acciones de convergencia y cooperación con otras áreas y aspectos institucionales.

Dichas reuniones de carácter negociador adoptaron sus acuerdos, los cuales fueron elevados a la Conferencia extraordinaria de alto nivel gubernamental, celebrado en Acapulco, -- Gro., en junio de 1980, la cual adoptó las resoluciones necesarias para consolidar los acuerdos conducentes a la reestructuración, entre los que se destaca el proyecto de Nuevo Tratado Elevado a Consideración del Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores.

En la primera reunión de referencia se examinó el temario establecido por el artículo segundo de la Resolución 410 del Comité Ejecutivo Permanente, teniendo en cuenta el sentido de definir los elementos que configuren la estructura y la funcionalidad operativa del nuevo esquema de Integración Regional.

El objetivo final es el establecimiento a largo plazo, en forma gradual y progresiva del mercado común latinoamericano. Dicho objetivo empezará a cumplirse a partir de 1981, mediante el funcionamiento de una área de preferencia, compuesta por un margen zonal y por acuerdos multilaterales y de alcance parcial entre países y grupos de países.

Cada tres años se realizarán reuniones para examinar el funcionamiento del esquema y el proceso de convergencia de lo parcial hacia lo multilateral, así como para realizar los ajustes o modificaciones que sean convenientes. Asimismo, en dichas reuniones se promoverán acciones de mayor alcance integracionista.

El nuevo esquema de integración evolucionará - -
atendiendo a las realidades estructurales, económicas y sociales
de los países miembros y a las circunstancias coyunturales - →
de la economía internacional.

El nuevo esquema de integración tendrá como funciones
básicas la promoción y regulación del comercio recíproco, la
complementación económica y el desarrollo de las acciones de - -
cooperación económica que coadyuven a la ampliación de los mercados.

Por lo que toca a la segunda reunión en comento, -
esta examinó el artículo tercero de la resolución 410 del comité
ejecutivo Permanente, en el sentido de determinar los requisitos
para institucionalizar el nuevo esquema de integración regional.

Por acuerdo de las delegaciones las tareas de la -
reunión se iniciaron con exposiciones generales y posteriormente
se constituyeron dos grupos de trabajo. El primero, analizó el -
punto I de la agenda relativa a la revisión de los compromisos -

derivados del programa de liberación del tratado de Montevideo, - y de las concesiones otorgadas en listas nacionales, listas de - ventajas no extensivas y acuerdos de complementación. El segundo - consideró los puntos: II "Países de menor desarrollo económico re - lativo", III "Acciones de convergencia y cooperación con otros - países y áreas de integración económica de América Latina"; IV. - "Cooperación con otras áreas de integración económica"; y V "As - pectos institucionales". El punto VI "dimensión normativa del - nuevo esquema", fue examinado por la comisión de coordinación pa - ra cada punto de la agenda se presentaron aportes de las partes - contratantes para facilitar el debate, los cuales fueron consoli - dados para su exámen por la comisión de coordinación y el lena - rio.

Con lo anteriormente expuesto, se observa claramente la creación de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), de acuerdo con lo señalado en el programa de tareas y negociacio - nes por cumplir conforme a lo dispuesto en la resolución - - - - 370(XVIII), del comité ejecutivo permanente de la (ALALC).

CAPITULO VI

EL DERECHO VIGENTE MEXICANO

1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

En la Constitución encontramos perfectamente delimitada, la competencia de las autoridades, así como los derechos fundamentales del ser humano.

Tomando en consideración el tema que se ha venido desarrollando a lo largo de este trabajo, consistente en la "situación jurídica de los contribuyentes extranjeros", a continuación mencionaré los principios jurídicos que establece dicha Carta Magna en materia de impuestos.

Consecuentemente, se observa que la rama del derecho fiscal no es absoluta, sino que se encuentra limitada por la Constitución. (1) .

(1).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Cámara de Diputados, LI Legislatura, México 1982.

Ahora bien, los principios que en materia tributaria se encuentran consignados en la Constitución; "representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerá de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente juicio de amparo y evitar así que le sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la ley suprema consagra". (2).

A).- Artículo 31 fracción IV, consigna el principio de legalidad ya que dice que se debe "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este principio constituye un vínculo indispensable en virtud del cual el estado se encuentra facultado a exigir al particular el pago de una contraprestación ya sea en dinero o -

(2).- Arrijo Vizcaino Adolfo.- Derecho Fiscal.- Segunda Edición Ed. Themis, 1985.- México.- Página 179.

en especie. Asimismo, el ser miembro del pueblo mexicano obliganta a los nacionales como a los extranjeros a colaborar para los gastos públicos, a fin de cooperar al sostenimiento y desarrollo de las instituciones estatales, de los servicios y de las obras que contribuyan al desenvolvimiento material y espiritual de los habitantes de la república, por lo que se encuentra que la materia impositiva tendrá que ubicarse siempre dentro de un marco legal; debiéndose consignar el objeto, sujeto, base y tasa, para evitar que quede al arbitrio de las autoridades la determinación del monto de la contribución.

Dicho lo anterior considero adecuado señalar la tesis que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto y que el Lic. Sergio Francisco de la Garza cita en su obra ya mencionada. (3).

"Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene

(3).- Ob. Cit. Pág. 528 .

derecho a recabar los tributos legitimamente creados sin que ello pueda conceptuar como violatorio del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo "de las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la federación, de los estados y de los municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto cuando están domiciliados en la República Mexicana".

B).- Artículo 13, consigna el principio de generalidad (igualdad humana), que dice: "nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales".

Con este principio se observa que las leyes se aplican a toda persona sin excepción, pero lo cual no significa que todas deberán pagar impuestos, ya que el pago del impuesto no es unifor

me sino general, es decir que al situarse dentro de los supuestos— de esta norma, todas las personas (físicas y morales), que tengan — capacidad contributiva deberán pagar el impuesto.

Por expresa mandato Constitucional, hoy en México, no se — permite el goce de fueros, es decir, de determinados privilegios o— prerrogativas para una clase social o personas determinadas, ya que, en virtud del principio de igualdad todos están sometidos a las — mismas leyes generales; la Constitución sólo hace salvedad del fue— ro de guerra: "lo que obliga a conservar la práctica de que los mi— litares sean juzgados por militares y conforme a las leyes especia— les, es la naturaleza misma de la institución del ejército".

C).— Artículo 31 fracción IV, también este artículo ya tras— crito es el principio de legalidad, emerce los principios de propor— cionalidad y equidad, ya que éstos son los pilares en que se basa el sistema tributario; en el principio de proporcionalidad, tenemos que todas las leyes tributarias deberán establecer un ellas tasas progre— sivas que gravan al contribuyente en función de su capacidad - - —

económica, es decir, que se deberá afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos obtenidos del individuo, conociéndose debidamente la fuente de riqueza del país, para que quede razonablemente distribuida la carga fiscal; el principio de equidad, es el tratamiento igualitario de los sujetos pasivos frente al mismo tributo.

"Mientras la proporcionalidad según el Lic. Arrijo Vizcaino, persigue la implantación de justicia en todo el sistema tributario nacional, la equidad aplica la justicia a casos concretos" (4) .

D).- El principio de obligatoriedad también se consagra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, ya transcrito con anterioridad, esta obligación de pagar impuestos no es un simple deber, sino una obligación pública que al dejar de cumplir traería como consecuencia serias sanciones para los contribuyentes evasores de dicha carga tributaria; también el artículo 33 de nuestra Carta Magna, guarda este principio de obligatorie

(4).- Ob. Cit. Pág. 191 .

dad ya que como los extranjeros gozan de los mismos derechos que los mexicanos, también están obligados a cumplir puntualmente con los deberes que las leyes determinan.

E).- El artículo 73 fracción VII, consagra el principio de destino y de anualidad que a la letra dice: "El Congreso tiene facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto". Este principio indica que el dinero que se recaude se utilizará para costear los servicios; es función legislativa la expedición de la Ley de Ingresos. La vida misma del estado requiere que su administración realice gastos, pero las autoridades no pueden disponer libremente del dinero que recauden, sino que la Carga Magna obliga a la creación de un presupuesto de egresos (gastos) que anualmente aprueba la Cámara de Diputados y que año con año reúne todos los fines específicos a que se destinarán los impuestos; como se puede observar las leyes tributarias en principio tendrán una vigencia anual, ya que deberán consignarse en la Ley de Ingresos de la Federación, sin embargo los impuestos que no sean expresamente-

abrogados por dicha ley seguirán en vigor.

F).- El artículo 14 Constitucional, consagra varios principios como son el de irretroactividad de la ley, el de formalidades esenciales de procedimiento, y el de la exacta aplicación de la ley, ya que a la letra dice: "a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. . . nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas -- con anterioridad al hecho". El principio de irretroactividad de la ley, también es aplicable en materia fiscal, de tal suerte que ninguna ley fiscal tendrá efecto retroactivo; una ley tiene efecto retroactivo cuando se aplica a situaciones, hechos o actos que tuvieron lugar con anterioridad al momento en que se entró en vigor. La retroactividad se prohíbe cuando perjudica, -- es decir, lesiona o viola los derechos de una persona, por lo -- que, a la inversa, si la beneficia puede aplicarse.

Ningún habitante, permanente o transitorio de la República (nacional o extranjero), puede ser privado de la vida, de la libertad, de la propiedad o posesiones y de todos y cada uno de sus derechos, tanto los establecidos por la Constitución como los otorgados en las demás leyes, decretos y reglamentos. El principio de formalidades esenciales de procedimiento, es en virtud de que todo juicio o proceso, deberá hacerse conforme a los principios y formalidades consignadas en las leyes; y el principio de la exacta aplicación de la ley, es el que se deberá proceder conforme a la letra de la ley, la interpretación jurídica o los principios generales de derecho.

G).- El artículo 16 consagra el principio de audiencia, - que a la letra dice: "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". Este principio, da el derecho de ser oídos y vencidos mediante juicio.

Visto lo anterior, es pertinente señalar los preceptos constitucionales que establecen las prohibiciones de los extranjeros, para saber en que área o terrenos de la vida social económica y política, pueden los extranjeros intervenir.

El artículo 1º, consagra el principio de igualdad entre nacionales y extranjeros, ya que a la letra dice: "En los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece". Pero por lógica existen excepciones a este principio según la materia legal en la que se trate de internar al extranjero.

EN MATERIA POLITICA.

El artículo 33, dice: "Los extranjeros no podrán de ninguna manera, inmiscuirse en los asuntos políticos del País. .".

Artículo 34.-"Los extranjeros no podrán adquirir la condición de mexicanos, porque deben de tener esa calidad".

Artículo 35, los extranjeros no podrán votar en las -
elecciones populares.

Artículo 8º, Los extranjeros no tienen derecho a peti-
ción en esta materia, ni a asociarse para tomar parte en estos - -
asuntos.

EN MATERIA CIVIL.

Artículo 33.- El derecho de los extranjeros de habitar
en el país, ya sea en forma temporal o definitiva, se encuentra con-
dicionado a la posición del ejecutivo de la unión.

Artículo 130.- Los extranjeros no pueden ejercer el mi-
nisterio de ningún culto.

EN MATERIA LABORAL.

Artículo 32.- Los mexicanos serán preferidos a los ex-
tranjeros, en igualdad de circunstancias para toda clase de conce-
siones y para todos los empleos, cargos o comisiones del gobierno -
en que no sea indispensable la calidad de ciudadano"; a manera de -
ejemplo se puede citar los siguientes cargos:

- Puestos públicos de elección popular.
- Puestos públicos por nombramiento.

- Miembro de la Suprema Corte de Justicia.
- Procurador General de la República.
- Miembro del ejército, armada, policía, capitanes, -
pilotos, etc.

EN MATERIA DE INVERSION.

Artículo 27 fracción I, los extranjeros no podrán adquirir el dominio directo sobre las tierras y aguas ubicadas en una faja de cien kilómetros a lo largo de las fronteras y de cincuenta kilómetros en las playas.

Artículo 32.- "Los mexicanos serán preferidos a los extranjeros, en igualdad de circunstancias para toda clase de concesiones".

EN MATERIA DE CONDICION JURIDICA DEL EXTRANJERO.

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad.
fracción XVI; Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, inmigración e inmigración y salubridad general de la República.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION .

Preceptúa en su artículo 1º que: Las personas físicas - y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas: las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Antes de analizar el ordenamiento que me ocupa, es preciso señalar que se entiende por impuesto partiendo de su fuente legal, que es precisamente el Código Fiscal de la Federación que define en su artículo 2º fracción I: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo", (o sea aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los derechos).

Se observa que la definición que se hace del concepto de impuesto, es un tanto cuanto a la ligera ya que se limita a establecer cuando nace la obligación de pagarlo, lo que no -- constituye una definición en sí. Al respecto el Código Fiscal de la Federación anterior en su artículo 2º, establecía una definición a mi manera de ver un poco más atinada. "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

El Código Fiscal establece que un sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes esté obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

El artículo 5º se refiere a la interpretación y -- aplicación de disposiciones fiscales. "las disposiciones fiscales que establecen carga a los particulares y las que señalan -- excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta".

Cuando se habla de la aplicación de una norma fiscal en forma estricta, significa que a la misma habrá que otorgarle el sentido mismo de lo que contiene, sin restringirlo en modo alguno, o bien sin extender su significado. En este precepto se establece además la supletoriedad del derecho federal común, esto es, el Código Civil para el Distrito Federal y el Código Federal de Procedimientos Civiles, cuando no exista una disposición fiscal expresa.

El artículo 9º .- habla de la residencia en territorio nacional tanto para las personas físicas como para las morales, y es uno de los criterios de atribución con que cuenta el legislador para considerar a determinadas personas como posibles sujetos pasivos de una obligación tributaria. Esto es, que dentro de la norma que contiene la hipótesis de cuya realización depende el nacimiento de una obligación tributaria, pueden seguirse diversos criterios mediante los cuales se relaciona al sujeto pasivo con dicha norma; en el caso concreto de la residencia, ésta constituye muchas veces uno de los criterios por los que a una persona se le atribuye un hecho imponible, o sea, una norma que contiene una situación jurídica.

La residencia es un concepto jurídico distinto del domicilio, ya que aquélla es uno de los requisitos indispensables para que se conforme este último.

El artículo 10, se refiere al domicilio fiscal, éste es de gran trascendencia en el ámbito jurídico fiscal, ya que constituye el lugar donde la persona tenga el asiento principal de sus negocios; para las personas morales, en términos generales tendrán su domicilio en el lugar donde se encuentra su administración.

De lo anterior se desprende que en materia fiscal, el concepto de domicilio adquiere especial importancia, en virtud de que las autoridades cuentan con la efectividad de sus facultades de fiscalización, con el objeto de constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos.

Por otra parte los particulares necesitan contar con la seguridad de que será precisamente en un lugar y no en otro donde conserven la documentación que compruebe el cumplimiento

miento de las obligaciones fiscales, de modo tal que no quede al arbitrio de la autoridad el lugar donde pretenda ejercer la facultad antes mencionada; esto es, que tanto los particulares como las autoridades fiscales cuenten con los beneficios de la certeza y seguridad jurídica que deben regir las relaciones jurídico-tributarias.

Lo anteriormente analizado se encuentra establecido en el título I capítulo Único que habla de las disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación.

3.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .

Esta ley está en vigor desde el 1° de enero de 1965 y ha sufrido constantes modificaciones las últimas que afectan el tema en cuestión ocurrieron el 31 de diciembre de 1975; es la principal fuente de recursos económicos que tiene el estado mexicano para el gasto público.

Los extranjeros personas físicas o morales residentes, deben presentar las mismas declaraciones que presentan los

contribuyentes mexicanos a grosso modo para las personas morales, impuesto de las sociedades mercantiles, pagos provisionales mensuales y la anual; para las personas físicas, el pago provisional es cuatrimestral y anual.

Los extranjeros residentes en el extranjero enteran al fisco los impuestos a su cargo por los ingresos que obtienen procedentes de México, por medio de los retenedores en el país.

Esta ley en su totalidad consagra el impuesto clave en el sistema fiscal federal en cuanto a la recaudación; toda vez que por una parte orienta al contribuyente para el cumplimiento de sus aportaciones, así como también pretende en lo más mínimo controlar la evasión fiscal, siendo esta un factor desfavorable para los intereses que busca el estado como una nación en desarrollo.

En términos generales se puede decir que están afectos al pago del impuesto todos los ingresos ya sea que se perciban en dinero, en especie o en crédito tanto por las personas -

físicas como por las morales (jurídicas o colectivas), a excepción de aquéllos ingresos que la ley expresamente exime de la obligación del pago del impuesto.

Los autores distinguen varias clases de rentas.

La Renta bruta: se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta; como ejemplo: el impuesto sobre la renta que deben pagar los causantes moneros, - personas físicas con actividades empresariales o el impuesto que pagan dichas personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mexicano.

La Renta Neta: resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. A este tipo de renta se aproxima a la utilidad fiscal de impuesto de las sociedades mercantiles.

La Renta Libre: es la que queda al contribuyente -

después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella. A esta renta se aproxima al resultado fiscal del impuesto de las sociedades mercantiles.

La Renta Legal: resulta de deducir de los ingresos totales solo aquéllos que la ley autoriza. Esta renta legal puede coincidir con las otras rentas mencionadas, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

"También se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, con el objeto de realizar un postulado de la política fiscal consiste en gravar más fuertemente aquéllas de estas. Son rentas fundadas las que proceden del trabajo". (1).

(1).- Sergio Francisco de la Garza.- Derecho Financiero Mexicano-Sexta Edición, Ed. Porrúa, S.A.- México 1975.- Páginas 390- a 392.

Los elementos que determinan si un extranjero es contribuyente de este impuesto son la residencia o la fuerza de riqueza.

Por lo que toca a la residencia y tratándose de personas morales, tendrán residencia en el territorio nacional cuando la administración principal del negocio se encuentra establecida en el país. Tratándose de personas físicas, tendrán su residencia en México, cuando haya establecido en él su casa habitación, - salvo que permanezca fuera de él, en el año de calendario, por más de 123 días naturales consecutivos o no (Art. 9º del C.F.F.).

Por lo que toca a la fuerza de riqueza, es el lugar en donde se genera o se obtiene el ingreso que resultara gravado con este impuesto.

Los obligados al pago del impuesto sobre la renta, - son las personas físicas y las personas morales cuando se presentan los siguientes casos :

Los residentes en México, respecto a todos sus ingresos

ses cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza.

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento y, los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

El régimen fiscal de las sociedades mercantiles se encuentra en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Título VII a partir de 1967 y éstas acumularán todos sus ingresos ya sean en efectivo, en especie o en crédito que perciban en el ejercicio fiscal. Por otra parte la ley no considera ingresos los que obtenga el contribuyente por: aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación y con motivo de la revaluación de bienes de sus activos fijos y de su capital.

Las sociedades mercantiles residentes en el extranjero

ro que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a dichos establecimientos. Pero la ley no considera ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la sociedad o de otro establecimiento de ésta.

Las principales obligaciones de las sociedades mercantiles en relación con este impuesto son las siguientes:

- a).- Inscribirse en el registro federal de contribuyentes.
- b).- Llevar su contabilidad de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables.
- c).- Expedir documentos o comprobantes en relación con la actividad que desarrollen.
- d).- Conservar la documentación fiscal por un plazo mínimo de cinco años.
- e).- Practicar estados de posición financiera (balance y estados de pérdidas y ganancias).
- f).- Presentar declaraciones tanto provisionales como del ejercicio; las provisionales, se presentarán mensualmente dentro de los 7 días siguientes y si el séptimo no es hábil se recorre y, - la del ejercicio dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo.

- g).- Consolidar sus resultados en una sola base, si se realizan diversas actividades.
- h).- Presentar los avisos y manifestaciones que previene la ley.

El regimen fiscal para las personas físicas extranjeras residentes en el país, que realicen actividades empresaria - les en el mismo, estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta conforme a lo que establece el capítulo VI del título IV;- y para 1987 título VII capítulo IV, de la ley de la materia.

Si los extranjeros residentes en México obtienen - - otros ingresos como sueldos, honorarios, arrendamientos, enajena ción de bienes, adquisición de bienes, dividendos, intereses y - otros; deberán aplicar las disposiciones que para cada caso espe cífico determina el capítulo correspondiente del título IV de la ley.

Por último cabe enumerar los tipos de ingresos que - obtienen los residentes en el extranjero, provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional y consecuentemente - estarán obligados al pago del impuesto que nos ocupa conforme a - lo previsto por la propia ley, en el título V.

- 1.- Los salarios
- 2.- Los honorarios
- 3.- Otorgar el uso o goce temporal del inmueble
- 4.- Otorgar el uso o goce temporal del mueble
- 5.- Enajenación de bienes inmuebles
- 6.- Enajenación de acciones o partes sociales
- 7.- Los dividendos
- 8.- Los intereses
- 9.- Arrendamiento financiero
- 10.- Las regalías
- 11.- Construcción, instalación mantenimiento, montaje -
e inspección.
- 12.- Obtención de premios
- 13.- En espectáculos públicos.

4.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para poder entender con más claridad lo que significa impuesto al valor agregado partiré primeramente de las definiciones tanto de valor como de agregado, dadas por la Real Academia de la Lengua Española.

Valor.-"Es la calidad de las cosas por las que se da cierta suma de dinero o algo equivalente".

Agregado.-"Al conjunto de cosas formando un cuerpo,-
añadido".(1) .

De las definiciones anteriores puedo concluir que el concepto del impuesto al valor agregado, es un gravamen que corresponde al incremento del valor que se agrega a los bienes y servicios al pasar por las diferentes etapas de producción y comercialización (productor, distribuidor, mayorista, detallista, etc.); sin producir efectos acumulativos, es decir no importa cuantas etapas lleve la producción o comercialización de un producto ya que siempre se cobrará la tasa del 6%, 15% y 20% según sea el producto y sobre el valor del bien.

Este impuesto puede afirmar con toda seguridad que provoca un alto rendimiento fiscal, debido al número tan elevado de contribuyentes.

Ahora bien, enumeraré que actos o actividades gravala Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(1).- Diccionario Enciclopédico la Fuente, Ed. Ramos Sopena, S.A., Barcelona, 1935.- Páginas 43 y 1355 .

- a).- Enajenación de bienes.
- b).- Prestación de servicios independientes.
- c).- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- d).- Importación de bienes o servicios.

Dicho lo anterior, surge la pregunta ¿quienes están obligados al pago del impuesto al valor agregado?

Son las personas físicas (naturales) y las personas-morales (colectivas o jurídicas), que en territorio nacional realicen los actos o actividades gravados por dicha ley.

En este impuesto, el contribuyente al gozar del derecho al acreditamiento, el impuesto jamás influirá en el costo del producto, toda vez que acredita en contra del impuesto a pagar, - el monto del que a su vez se le trasladó, cuando fue adquirente - de lo que revendió o transformó.

Ya se vio el objeto del impuesto al valor agregado - cuando enlisté los actos o actividades gravadas por dicha ley, - consecuentemente tendría que ver el sujeto de este impuesto y como se clasifica, así como la base del mismo

a).- Sujeto activo.- Es quien cobra el impuesto o sea el estado.

b).- Sujeto pasivo.- Es quien paga el impuesto o sea el contribuyente; en este sujeto pasivo se encuentran las personas físicas, las personas morales, la unidad económica que realice el acto o actividad gravada, incluyendo a las entidades gubernamentales tanto la Federación, los Estados y Municipios, cuando los efectúen y no correspondan a sus funciones de derecho público; así como los organismos descentralizados, instituciones y asociaciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas.

La base del impuesto al valor agregado es el monto en dinero sobre el cual se calcula el impuesto. En este caso la base es el valor total de los actos o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que lo adicione, como son intereses, otras contribuciones, penas convencionales, etc.

Antes de pasar a ver las diferentes tasas de impuesto, considero conveniente mencionar los diferentes tipos de impuesto al valor agregado:

a).- "Tipo consumidor.- permite a la empresa recuperar la cantidad total del impuesto pagado en bienes de capital, en el momento de la inversión; dentro de este tipo de impuesto el pasivo

de impuesto por el período es calculado deduciendo el impuesto al valor agregado pagado de todas las compras, incluyendo las de los bienes de capital, del total del impuesto al valor agregado, debido a las ventas de ese período. Este es el más favorable de los demás tipos que verá dado que en la formación del capital resulta un impuesto igual a las utilidades derivadas de la mano de obra y capital".

b).-"Tipo ingreso nacional.- Requiere que el impuesto al valor agregado pagado en bienes de capital, deberá amortizarse en el mismo período en que se hace la depreciación. Este tipo de impuesto al valor agregado deriva de designación de que la base gravable se aproximaría al ingreso nacional neto".

c).-"Tipo de producción nacional bruta.- debido a que la base gravable del impuesto se aproxima al producto nacional bruto del sector privado, no permite la recuperación del impuesto pagado en la compra de bienes de capital".

Por otra parte hay tres tipos de métodos para calcular el impuesto al valor agregado.

1.-"El método de facturas.- se suma el impuesto al -

valor agregado de todas las facturas de ventas y se les resta el impuesto de las facturas de compras".

2.-"El método de adición.- Se suma todo aquello que se le va a agregar valor incluyendo la utilidad", /

3.-"El método de la renta.- Sustraer el total de ventas con el total de compras".

Por último verá como se calcula este impuesto con las diferentes tasas.

El impuesto al valor agregado se calcula aplicando el valor de los actos o actividades gravadas como ya se dijo con anterioridad la tasa general del 15% o las específicas del 0%, 5% o 20%

La tasa del 5%, se aplica en todo el territorio nacional al valor de la enajenación e importación de:

- "Productos destinados a la alimentación, excepto bebidas distintas de leche; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extracto de sabores que al diluirse permiten obtener refrescos y jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan-

en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos y aquellos bienes que les sean aplicables las tasas del 0% y del 20% ".

- "Medicina de patente, también se aplicará la tasa del 5% a los actos o actividades que se realicen por residentes en las franjas fronterizas de 20 Kms. paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica, en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, siempre que la entrega materia de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas".

No obstante que existe una tasa preferencial para estas franjas y zonas hay actos o actividades por las que se pagará la tasa del 15% o del 20% como por ejemplo las que se señalan a continuación:

La enajenación o importación de aquellos bienes cuya enajenación se grave con el impuesto especial sobre producción y servicios; combustibles líquidos o gaseosos, aceites, grasas y lubricantes derivados del petróleo, así como los productos de la petroquímica básica; vehículos sujetos a matrícula o registro mexicano e inmuebles.

"Así como la prestación parcial en las franjas o zonas de los servicios independientes; el transporte aéreo; servicios telefónicos, de energía eléctrica y los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto de la radiodifusión general; los prestados por instituciones de crédito y de seguros así como a los usuarios de tarjetas de crédito por la cantidad que ellos paguen por la apertura de crédito y por la prorroga para su ejercicio; los panteones, los de establecimientos de vehículos; y los personales independientes y los prestados por agentes aduanales y de bienes inmuebles; y también el uso o goce temporal de inmuebles".

La tasa del 0%, es un mecanismo que permite al contribuyente recuperar el impuesto al valor agregado que le ha sido trasladado o que pagó en la importación de bienes o servicios necesarios para la realización de sus operaciones.

Esta tasa del 0% se aplica a los valores a que se refiere la ley cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

- "En la enajenación de: animales y vegetales que no están industrializados, carne en estado natural, leche y sus derivados y huevos cualquiera que sea su presentación, harina de -

maíz de trigo y de nixtamal, pan y tortillas de maíz y de trigo, -
aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal, pastas alimenticias para sopa, excluyendo las onlatadas, café, sal común, azúcar, mascabado, piloncillo; agua no gaseosa ni compuesta, hielo.-
ixtle, palma y lechuguilla, tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de arugas; motocultores para superficies reducidas, arados", etc.

- "La prestación de los servicios independientes o sea los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias; los de molinera y trituración de maíz o de trigo y los de pasteurización de leche".

- "El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo destinado a la agricultura, ganadería o pesca".

- "La exportación de bienes o servicios en los términos de la ley".

La tasa del 20% se aplicará a los valores que señala la ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

- "La enajenación e importación de: caviar, salmón ahumado, angulas y champaña; televisores para imagen a color con -

pantalla de más de 75 centímetros; motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor; armas de fuego y sus accesorios; rines de magnesio y techos movibles para vehículos y; aeronaves, excepto aviones fumigadores".

- "La prestación de los siguientes servicios independientes; los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga para su ejercicio; los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general; los de instalación de techos movibles para vehículos; los que permiten la práctica del golf, la equitación, el polo, el automovilismo deportivo o las actividades deportivas náuticas, incluyendo las cuotas de membresía y las demás contraprestaciones que se tengan que erogar para la práctica de esas actividades y el mantenimiento de los animales y equipo necesario; la cuota de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares de acceso restringido".

- "El uso o goce de los siguientes bienes: motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor; equipos cinematográficos o de videograbación, así como las

cintas, películas o discos para dichos equipos".

5.- LEY PARA PROMOVER LA INVERSIÓN MEXICANA Y REGULAR LA INVERSIÓN
EXTRANJERA .

Como su nombre lo indica el objeto de esta ley es pro
mover la inversión mexicana y regular la inversión extranjera para
estimular un desarrollo justo y equilibrado y consolidar la inde -
pendencia económica del país. (artículo 1º) .

Por inversión extranjera, según el régimen andino se
entiende: (1) .

"A los aportes provenientes del exterior de propiedad
de personas naturales o empresas extranjeras, al capital de una em
presa en monedas libremente convertibles, plantas industriales, ma
quinaria o equipo con derecho a la reexportación de su valor y a -
la transferencia de utilidades al exterior".

La inversión extranjera también se puede definir des-
de el punto de vista de los sujetos. (2) .

-
- (1).- Lic. Siqueiros José Luis.- Memoria del Primer Simposio sobre-
Arbitraje Mercantil Internacional.- IMCE.- 1a. Ed. México - -
1974.- Página 35 .
- (2).- Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inver-
sión Extranjera.- Gobierno de México 1973.- Art. 2º, Rodolfo-
Bravo Caro.- Guía del Extranjero.- Ed. Porrúa, S.A.- México.-
D.F. 1984.

"Se considera como inversión extranjera, la que se realicen por:

- I.- Personas morales extranjeras
- II.- Personas físicas extranjeras
- III.- Unidades económicas extranjeras sin personalidad jurídica, y
- IV.- Empresas mexicanas en las que participe mayoritariamente capital extranjero o en las que los extranjeros tengan por cualquier título, la facultad de determinar el manejo de la empresa".

Tomando en cuenta lo señalado por el legislador en el último párrafo del artículo 2º de la ley que se analiza, que a la letra dice: "Se sujeta a las disposiciones de esta ley, la inversión extranjera que se realice en el capital de las empresas, en la adquisición de los bienes y en las operaciones a que la propiedad se refiere", podemos concluir firmemente que no se define lo que es inversión extranjera, pero dicho artículo 2º de la ley delimita el ámbito personal de la inversión extranjera, o sea que señala a quienes por sus actos realizan inversión extranjera.

La clasificación de la inversión según el derecho es: pública y privada; directa o indirecta, en cambio en el aspecto económico es bruta o neta, pero a mí me interesa la clasificación-

del derecho. Por lo que diré que la inversión pública es la realizada por el gobierno, la inversión privada es realizada por los particulares, por un lado y por el otro en la inversión directa, - el inversionista se convierte en dueño o socio de la empresa mexicana, en tanto que en la inversión indirecta, no adquiere una participación o un control en la empresa nacional de que se trate.(3).

El inversionista extranjero, es aquel que destina bienes-propiedades, propiedades o derechos con el fin de obtener un beneficio, ingreso o utilidad participando o invirtiendo en: (4).

- 1.- El capital de las empresas mexicanas.
- 2.- La adquisición del capital o de los activos fijos de una empresa.
- 3.- La adquisición de la administración de una empresa o la facultad de determinar su manejo.
- 4.- La instalación de un nuevo establecimiento.
- 5.- Nuevos campos de actividad económica.
- 6.- Nuevas líneas de productos.

En el artículo 5º de esta ley se puede ver la equiparación de los inmigrados con los inversionistas nacionales, salvo las excepciones siguientes:

-
- (3).- Ricardo Méndez Silva.- El Regimen Jurídico de la Inversión Extranjera en México.- Instituto de Investigaciones Jurídicas.- México 1969.- UNAM.- Página 13 .
 - (4).- Idem.- Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera.- Artículos 5º, 8º y 12.

a).- Los inmigrantes que en razón de su actividad se encuentran vinculados a centros de decisión económica del extranjero.

b).- Que no se trate de inversiones en áreas geográficas, donde no se permiten a extranjeros la adquisición de propiedades inmuebles.

c).- Que no sea el caso de actividades reservadas en forma exclusiva a mexicanos o sociedades mexicanas con cláusulas de exclusión de extranjeros o de actividades que sean materia de regularización específica.

En base a todo lo anteriormente dicho, con respecto al grado de participación de los extranjeros en una compañía y - tomando en cuenta lo dispuesto por la decisión 24 del Pacto Andino, las empresas pueden ser de tres tipos : (5) .

Empresa Nacional

Empresa Mixta, y

Empresa Extranjera .

a). - Empresa Nacional.- Es aquella constituida en-

(5).- Regimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, Comisión del Acuerdo de Cartagena, 31 de diciembre de 1970, Instituto Mexicano de Comercio Exterior, Primera Edición.- México 1974.

el país receptor de la inversión y cuyo capital pertenece en más del 80% a inversionistas nacionales y cuando esa proporción se refleje, también en la dirección técnica, financiera, administrativa y comercial de la empresa.

b).- Empresa Mixta.- Constituida en el país receptor tiene un capital que pertenece a inversionistas nacionales en una proporción que fluctúa entre el 51% y el 80% .

c).- Empresa Extranjera.- Los inversionistas extranjeros tienen un porcentaje superior al 51% y por lo tanto, su participación se refleja en la dirección de la empresa.

Ahora bien, el sistema propio de México, define por:

(6).

I).- Empresa extranjera.- Es aquella persona moral - constituida fuera del país y cuyo domicilio no se encuentra en el territorio nacional.

II).- Empresa mexicana con participación extranjera - total o mayoritaria.- Es en la que el capital foráneo participa -

(6).- Lic. Siqueiros José Luis.- Memoria del Primer Simposio sobre Arbitraje Mercantil Internacional.- IMCE.- Primera Edición.- México 1974.- Página 58 .

en forma total o mayoritaria, o en las que siendo minoritario, - tiene la facultad de determinar su manejo.

III).- Empresa mexicana con participación extranjera minoritaria.- Es cuando la última no puede rebasar una proporción superior al 49% del capital social y el manejo de la sociedad que da bajo el control de mexicanos.

IV.- Empresas mexicanas que excluyen totalmente la - participación extranjera.- Es aquella que por disposición expresa de sus estatutos, excluyen de su seno a personas extranjeras e incluso a sociedades mexicanas, con las características de tener -- participación extranjera mayoritaria o minoritaria.

La ley dispone prohibitivamente a la inversión extranjera, establecer empresas mexicanas en las que retengan el control mediante la colocación de acciones entre el público, reteniendo - una minoría controladora, salvo las excepciones que otorgue el go-bierno federal.

Con respecto a la facultad de la comisión nacional - de inversiones extranjeras, de resolver sobre el aumento o dismi-nución de porcentaje en que pueda participar el inversionista ex

tranjero, tendrá las siguientes atribuciones: (7)

a).- Resolver sobre el aumento o disminución del porcentaje en el que podrá participar la inversión extranjera, en las diversas áreas geográficas o de actividad económica del país, cuando no existan disposiciones legales o reglamentarias que elijan un porcentaje determinado y fijar las condiciones conforme a las cuales se recibirá dicha inversión.

b).- Resolver sobre los porcentajes y condiciones conforme a los cuales se recibirá la inversión extranjera en aquellos casos concretos que por las circunstancias particulares que en ellos concurren, ameriten un tratamiento especial.

En esta regla general que señala lo siguiente: la participación de la inversión extranjera en los órganos de la administración de empresas nacionales, no podrá exceder de su participación en el capital. (8). Se aprecia que la intención de la legislación es muy clara; limita la participación de la inversión extranjera.

(7).- Ley para Promover la Inversión Mexicana y Resolver la Inversión Extranjera, Gobierno de México 1973.- Art. 12.

(8).- Idem.- Art. 8º

El artículo 8º de la ley que analizo señala que - - también deberán someterse a autorización, los actos por medio de los cuales la administración de una empresa recaiga en inversionistas extranjeros, o por los que la inversión extranjera tenga - por cualquier título, la facultad de determinar el manejo de la - empresa. Se debe de entender que se someterá a autorización - - también, la designación de administrador mexicano y no puesto por inversionistas extranjeros, para ver si por ese medio los extranjeros pueden obtener o pueda en ellos recaer la administración de la misma.

Sin embargo no se requiere autorización para los inversionistas extranjeros que nombren un representante común. - - Tampoco requerirán de dicha autorización las empresas constituidas con anterioridad a la Ley de Inversiones Extranjeras que en este inciso estubo, deseen ratificar o sustituir a sus representantes ante los órganos de administración de la empresa.

De lo anterior se puede constatar que las funciones - de la comisión, no van encaminadas a estorbar o a señalar quien - sí y quien no puede administrar una empresa, sino a defender los

intereses de los inversionistas mexicanos, primero impidiendo -
que sean empleados, y segundo que sean siervos.

Para finalizar este punto, diré en base a los crit
erios de la comisión nacional de inversiones extranjeras, que so-
lo funcionará para los casos en que entró en vigor la ley en co-
mento en adelante, en base al artículo 14 Constitucional, toda -
vez que establece "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en -
perjuicio de persona alguna". Consecuentemente la proporción que
guardaban las sociedades antes de la entrada en vigor de dicha -
ley y los administradores de las mismas no tienen necesidad de -
solicitar o de obtener autorizaciones.

Para este estudio, es importante mencionar que el -
estado se reserva de manera exclusiva las siguientes activida- -
des.

- a).- Petróleos y los demás hidrocarburos.
- b).- Petroquímica básica.
- c).- Explotación de minerales radioactivos y genera-
ción de energía nuclear.
- d).- Minería en los casos a que se refiere la ley -
de la materia.
- e).- Electricidad.
- f).- Ferrocarriles.

g).- Comunicaciones telegráficas y radiotelegráficas.

h).- Las demás que fijen las leyes específicas.

Las siguientes actividades están reservadas de manera exclusiva a mexicanos, sociedades mexicanas con cláusulas de exclusión de extranjeros.

1.- Radio y Televisión .

2.- Transporte automotor urbano, interurbano y en carreteras federales .

3.- Transporte aéreo y marítimos nacionales.

4.- Explotación forestal.

5.- Distribución de gas .

6.- Las demás que fijen las leyes específicas o las disposiciones reglamentarias que expida el ejecutivo federal.

Por último y con respecto al estudio tan breve que se hizo a dicha ley dire quienes son los que deberán inscribirse en el registro nacional de inversiones extranjeras.

I.- Las personas físicas o morales extranjeras que realicen inversiones reguladas por esta ley en estudio.

II.- Las sociedades mexicanas en que participen las personas físicas o morales extranjeras en el capital de dichas sociedades.

III.- Los fideicomisos en que participen extranjeros y cuyo objeto sea la realización de actos regulados por esta ley en estudio.

IV.- Los títulos representativos de capital que - sean propiedad de extranjeros o estén dados en garantía a favor de éstos y sus transmisiones, y

V.- las resoluciones que dicte la comisión.

6.- LEY DE EXTRANJERIA Y NATURALIZACION .

Antes de entrar al análisis del ordenamiento indicado, es conveniente recordar que en este trabajo ya se vio en forma genérica al concepto de extranjero (Capítulo II, inciso 1) .

Del artículo 2º al 5º se especifica quienes son extranjeros tanto personas físicas como personas morales; en base a lo dispuesto en el artículo 2º son personas físicas extranjeras:

I.- "Los nacidos fuera del territorio nacional, que sean súbditos de gobierno extranjeros y que no se hayan naturalizado en México".

II.-"Los hijos de padres extranjeros o de madre extranjera y padre desconocido, nacidos en el territorio nacional, hasta llegar a la edad en que conforme a la ley de la nacionalidad del padre o de la madre, respectivamente, fuesen mayores, - transcurrido el año siguiente a esa edad, sin que ellos manifiesten ante la autoridad política del lugar de su residencia que siguen la nacionalidad de sus padres, serán considerados mexicanos".

III.-"Los ausentes de la república sin licencia ni comisión del gobierno, ni por causa de estudios, de interés público, de establecimiento de comercio o industria, o de ejercicio de una profesión, que dejaren pasar diez años sin permiso para prorrogar su ausencia. Este permiso no excederá de cinco años cada vez que se solicite; necesitándose, después de concedido el primero, justas y calificadas causas para obtener cualquier otro".

IV.-"Las mexicanas que contrajeren matrimonio con extranjero, conservando su carácter de extranjeras aún durante su viudez. Disuelto el matrimonio, la mexicana de origen puede recuperar su nacionalidad, siempre que además de establecer su

residencia en la república, manifieste ante el juez del estado civil de su domicilio, su resolución de recobrar esa nacionalidad."

"La mexicana que no adquiera por el matrimonio la nacionalidad de su marido, según la ley del país de éste, conservará la suya."

"El cambio de nacionalidad del marido, posterior al matrimonio importa el cambio de la misma nacionalidad en la mujer e hijos menores sujetos a la patria potestad, con tal que residan en el país de la naturalización, del marido o padre respectivamente, salvo la excepción establecida en el inciso anterior de esta fracción."

V.-"Los mexicanos que se naturalicen en otros países."

VI.-"Los que sirvieron oficialmente a gobiernos extranjeros en cualquier empleo político, administrativo, judicial militar o diplomático, sin licencia de congreso."

VII.-"Los que acepten condecoraciones, títulos o funciones extranjeras sin previa licencia del congreso federal, exceptuándose los títulos literarios, científicos y humanitarios que pueden aceptarse libremente."

Se puede deducir que el legislador en lo señalado anteriormente, abarca o quico abarcar todos los elementos en los cuales una persona física puede considerarse como extranjera en materia civil para la legislación mexicana .

Artículo 3º .-"Para el efecto de determinar el lugar de nacimiento, en los casos de los artículos anteriores, se declara que los buques nacionales, sin distinción alguna, son parte del territorio nacional, y que los que nazcan a bordo de ellos, se considerarán como nacidos dentro de la República".

Artículo 4º .-"En virtud del derecho de extra territorialidad de que gozan los agentes diplomáticos, tampoco se podrán reputar nunca como nacidos fuera del país, para los efectos de esta ley, los hijos de los ministros y empleados de las legaciones de la República".

Artículo 5º .-"La nacionalidad de las personas o entidades morales, se regula por la ley que autoriza su formación; en consecuencia, todas las que se constituyan conforme a las leyes de la República, serán mexicanas, siempre que además tengan en ella su domicilio legal".

Las personas morales extranjeras gozan en México de los derechos que les conceden las leyes del país de su domicilio siempre que éstos no sean contrarios a las leyes de la nación.

A contrario sensu, dire que las personas morales — extranjeras son aquellas creadas o constituidas conforme a las leyes de otros países que no sea México.

El Capítulo IV de la Ley de Nacionalidad y naturalización, se refiere a los derechos y obligaciones de los extranjeros en los siguientes términos.

En materia civil el artículo 30 se refiere al goce dentro de la República de los derechos civiles que competen a los mexicanos y de las garantías otorgadas en la sección I del Título I de la Constitución.

El artículo 32 indica que solo las leyes federales pueden modificar y restringir los derechos civiles de que gozan los extranjeros, por el principio de reciprocidad internacional, y para que así queden sujetos en la República a las mismas incapacidades que las leyes de su país impongan a los mexicanos que residan en él, en consecuencia, las disposiciones de los Co-

digos civil y de procedimientos del distrito, sobre esta materia tienen el carácter de federales y serán obligatorias en toda la unión.

Por lo que toca al domicilio el artículo 33 preceptúa que los extranjeros, sin perder su nacionalidad, pueden domiciliarse en la República para todos los efectos legales. La adquisición, cambio o pérdida del domicilio se rigen por las leyes de México.

En materia fiscal el artículo 35 establece la obligación para los extranjeros de pagar contribuciones ordinarias correspondientes.

De los preceptos analizados se desprendan las áreas dentro de las cuales los extranjeros no pueden intervenir y las obligaciones que tienen que cumplir en general para la legislación mexicana.

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

- PRIMERA.- Desde que, en la época independiente México, la ley sobre extranjería sigue una tendencia de no discriminación a extranjeros y propicia su igualdad con mexicanos.
- SEGUNDA.- El concepto constitucional de extranjero utiliza el criterio de exclusión, ya que son extranjeros los que no poseen las calidades establecidas en el artículo 30 de la Constitución Magna.
- TERCERA.- En principio, debe partirse de la base de que el extranjero queda sumetido a la jurisdicción y legislación del -- país en el que se hallan.
- CUARTA.- En cuanto a su condición jurídica, los extranjeros están- regidos, tanto por normas jurídicas internacionales, como por normas jurídicas del país, en el que se hayan internado o en el que pretendan deducir sus derechos.
- QUINTA.- El mínimo de derechos reconocidos a los extranjeros, no -- debe de estar en ningún momento por debajo de un cierto -- nivel de civilización.
- SEXTA.- Todo hombre, llámese nacional o extranjero, debe gozar de todos los derechos y libertades fundamentales inherentes- a su calidad humana, siempre y cuando su actuar no lesione las normas sociales que rigen a una nación.

SEPTIMA.- Aunque haya una actividad benigna en la legislación reguladora de la condición jurídica de los extranjeros, al extranjero no se le conceden todos los derechos que corresponden a los nacionales.

OCTAVA.- Siendo que los extranjeros pueden obtener ingresos en el país, están obligados a pagar los correspondientes tributos, cuando sus ingresos están considerados por la legislación como generadores de créditos fiscales.

NOVENA.- Conforme a nuestro régimen constitucional es facultad del Congreso de la Unión, legislar en toda la República en materia de condición jurídica del extranjero.

DECIMA.- El extranjero, en el aspecto tributario, puede sufrir las consecuencias de la doble tributación, situación que, por ser inequitativa, debe tratar de resolverse.

DECIMA PRIMERA.- Entre los medios empleados para combatir la doble tributación está: la deducción a la exención.

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

- 1.- Ahumada Guillermo.- Tratado de Finanzas Públicas, Volúmen - 1, Ed. Assandri, Córdoba, S.A. 1948 .
- 2.- Arellano García Carlos.- Derecho Internacional Privado, tercera Edición, Ed. Porrúa, S.A.- México, 1979 .
- 3.- Armienta Gonzalo.- El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Texto Universitario, S.A., Ed. Porrúa, S.A., México - 1979.
- 4.- Arrijoa Vizcaino Aulfo.- Derecho Fiscal, Segunda Edición,- Ed. Themis, México 1976.
- 5.- Carrillo Jorge Aurelio, Apuntes de Derecho Internacional - Privado, Universidad Iberoamericana, México 1965.
- 6.- Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Décima Séptima y Vigésima Quinta Ediciones, Ed. Porrúa, S.A., México 1976 y 1984 respectivamente.
- 7.- Garza Sergio F. de la.- Derecho Financiero Mexicano, Sexta- y Séptima Edición, Ed. Porrúa, México 1975 y 1976 respectivamente.
- 8.- Garza Sergio F. de la .- Derecho Financiero, Volumen- I, Ed. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de -- Monterrey.
- 9.- Benvenuto Griziotti.- Principio de Políticas, Derecho y -- Ciencia de la Hacienda, Segunda Edición, Madrid 1958.
- 10.- Jaimes Avila Carlos.- La Condición Jurídica del Extranjero- México 1955.

- 11.- Margain Hugo B.- Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta basada en la teoría de la Fuente de Ingreso Gravable, - - - S.H.C.P., México 1956.
- 12.- Méndez Silva Ricardo.- Régimen Jurídico de la Inversión Extranjera en México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, - U.N.A.M., México 1969.
- 13.- Pérez Nieto Leobardo.- Derecho Internacional Privado.- Tercera Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios.
- 14.- Pina Rafael de.- Estudio Legal de los Extranjeros, Segunda Edición, Ed. Botas, México 1959.
- 15.- Pina Rafael de.- Diccionario de Derecho.- Segunda Edición, - Ed. Porrúa, S.A., México 1970.
- 16.- Pugliese Mario.- Instituciones de Derecho Financiero, Segunda Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1976.
- 17.- Sierra Manuel J.- Tratado de Derecho Internacional Público, - Tercera Edición, México 1959.
- 18.- Siqueiros José Luis.- Síntesis del Derecho Internacional Privado, Segunda Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M., México 1971.
- 19.- Siqueiros José Luis.- Memorias del Primer Simposium sobre Arbitraje Mercantil Internacional, I.M.C.E., Primera Edición, - México 1974.
- 20.- Diccionario Jurídico Mexicano, Tomos IV y VI, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., México 1983, Primera Edición.

- 21.- Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y - sobre Marcas, patentes, licencias y regalías, comisión del - acuerdo de Cartagena, 31 de diciembre de 1970, Instituto Me- xicano de Comercio Exterior, IMCE, Primera Edición, México - 1974.
- 22.- Tratado de Montevideo y Manual de Divulgación.- Comité Inter- nacional Mexicano de la Asociación Latinoamericana de Libre- Comercio ALAC, Banco de México 1964.
- 23.- Diccionario Enciclopédico la Fuente.- Ed. Ramon Sopena, S.A. Barcelona, 1935.
- 24.- Tratado de la Asociación Latinoamericana de Integración, Re- vista Comercio Exterior, Ed. Incomex, México 1980.
- 25.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Cáma- ra de Diputados, LI Legislatura, México 1982.
- 26.- Código Fiscal de la Federación, Compendio Tributario, Editó- rial INCAFI, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, Méxi- co 1987.
- 27.- Ley del Impuesto sobre la Renta, Compendio Tributario Editó- rial INCAFI, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, Méxi- co 1987.
- 28.- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Compendio Tributario, Ed. INCAFI, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, México -- 1987.
- 29.- Rodolfo Bravo Caro.- Ley de Extranjería y Naturalización, - Guía del Extranjero, Décima Edición, Ed. Porrúa, S.A. México 1984.

- 30.- Rodolfo Bravo Caro.- Ley General de Población, Guía del Extranjero, Décima Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1984.
- 31.- Rodolfo Bravo Caro.- Ley para Promover la Inversión Mexicana - y Regular la Inversión Extranjera, Guía del Extranjero, Décima Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1984.
- 32.- Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.- Ed. Porrúa, S.A., México 1982.