



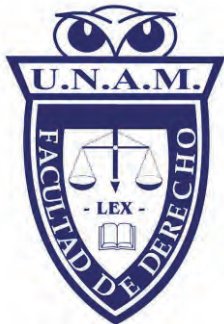
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**ANALISIS DE LA REGULACION EN LA LEY DEL I.S.R. DE
PRESTADORES DE SERVICIOS PROFESIONALES
INDEPENDIENTES A PARTIR DEL ACUERDO PARA EVITAR LA
DOBLE IMPOSICION MEXICO - CHINA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
FABIOLA KARINA CORONEL HERNANDEZ



ASESOR: DRA MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CD. UNIVERCITARIA D.F.

2009



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

Introducción	1
--------------------	---

Capítulo I La Potestad Tributaria

1.1 La potestad Tributaria	5
1.2 Limitaciones al Poder Tributario.....	10
1.3 Fuentes de Ingresos del Estado	16
1.3.1 Fuentes de Ingresos No Fiscales.....	19
1.3.2 Fuentes de Ingresos Fiscales	22
1.4 Las Contribuciones como Fuentes de Ingresos del Estado	22
1.4.1 Derechos.....	24
1.4.2 Contribuciones de Mejoras.....	26
1.4.3 Aportaciones de Seguridad Social	29
1.4.4 Impuestos.....	30
1.4.4.1 Clasificación de los Impuestos	34
1.4.4.1.1 Impuestos Directos.....	37
1.4.4.1.2 Impuestos Indirectos	38
1.4.4.1.3 Impuestos Federales	39
1.5 Elementos de los Impuestos	41
1.6 La relación jurídico tributaria	43
1.6.1 El hecho generador.....	45
1.6.2 El hecho imponible.....	45

Capítulo II El Impuesto Sobre la Renta en México

2.1 Origen	47
2.2 Sujetos obligados.....	51
2.2.1 Elementos vinculantes en I.S.R.	52
2.3 Objeto del impuesto	55
2.4 Determinación base del impuesto	62
2.5 Tasa y Tarifa	65
2.6 Época de pago.....	66
2.7 Regímenes fiscales para prestadores de servicios.....	67
2.7.1 Asalariado	70
2.7.2 Asimilable a asalariado	72
2.7.3 Prestación de servicios profesionales	75
2.7.3.1 Procedimiento para el cálculo del impuesto	83
2.7.3.2 Época de pago	86
2.7.3.3 Exenciones.....	88

Capítulo III El Impuesto Sobre el Ingreso Individual (Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas) en China

3.1 Origen	95
3.2 Sujetos obligados.....	98
3.2.1 Elementos vinculantes del Impuesto Sobre el Ingreso Individual.....	100
3.3 Objeto del impuesto	103

3.4	Determinación base del impuesto	104
3.5	Tasa y tarifa	106
3.6	Época de pago	108
3.7	Regímenes fiscales para prestadores de servicios	109
3.7.1	Ingreso por jornal o salario	111
3.7.2	Ingresos por servicios personales	113
3.7.2.1	Procedimiento para el cálculo del impuesto	115
3.7.2.2	Época de pago	118
3.7.2.3	Exenciones	119

Capítulo IV Regulación de los Servicios Personales Independientes a la luz del Acuerdo México China

4.1	Acuerdo para Evitar la Doble Imposición	120
4.1.1	Antecedentes	121
4.1.2	Estructura	122
4.1.3	Procedimiento para su aprobación	129
4.1.4	Efectos jurídico fiscales	131
4.1.4.1	Regulación para el pago de los impuestos de los servicios personales independientes	133
4.1.4.2	Eliminación de la doble imposición	134
4.1.4.3	El principio de No Discriminación	136
4.2	Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados de Estudio, Títulos y Grados Académicos	138
4.2.1	Estructura	140
4.2.2	Avances en su aprobación	142
4.2.3	Efectos fiscales	144
4.2.3.1	En China	145
4.2.3.2	En México	147
4.3	Esquema comparativo de la regulación de prestadores de servicios personales México China	149
4.3.1	Efectos jurídicos	151
4.3.2	Efectos en la recaudación	151
4.4	Propuestas para la correcta instrumentación del Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos	154
	Conclusiones	157
	Bibliografía	163

Introducción

China es un país que en los últimos años ha avanzado a pasos agigantados, hasta convertirse en una potencia mundial. Ha llamado la atención este rápido crecimiento porque tradicionalmente era un mercado muy cerrado. Con la adhesión de China a la OMC se marcó un parteaguas en su historia.

Varios analistas del mundo consideraron que con su reciente apertura se abrirían muchas oportunidades para diferentes áreas, principalmente para el comercio de mercaderías, y las inversiones, con lo cual también se generarán oportunidades para diferentes profesiones, tales como la abogacía.

Sin embargo este panorama de grandes oportunidades ¿qué tan real es? ¿Cuáles son los mecanismos mediante los que se podrán aprovechar? México ha tenido un acercamiento con China en particular desde el sexenio pasado, sin embargo los acuerdos que ha celebrado con aquel país ¿qué tan benéficos han resultado para nosotros? Estas son las preguntas que me llevaron a analizar este tema.

En particular esta tesis se centra en identificar si en los prestadores de servicios profesionales, existe la posibilidad de apertura del mercado laboral mediante la firma del Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos. Lo que va de la mano con el régimen fiscal que se les dará a partir del Acuerdo para Evitar la Doble Tributación México-China, por tanto mi hipótesis de trabajo es que no existen beneficios reales ni fiscales, ni académicos para los mexicanos que profesionalmente pretendan desempeñarse en China.

De este modo tenemos que en el primer capítulo tratamos temas fundamentales como la potestad tributaria, sus límites, las fuentes de ingresos del Estado, para llegar a las contribuciones y por supuesto dentro de estas, a los impuestos, su clasificación, sus elementos, y el hecho generador y el hecho imponible. Esto con el

objetivo de introducirnos en el tema de los impuestos y de este modo poder entender más adelante el I.S.R.

En el capítulo dos analizamos el Impuesto Sobre la Renta, desde sus orígenes, los elementos que vinculan a los sujetos obligados. También se analizaron los demás elementos como su objeto, la base, la tasa y tarifa, y la época de pago. Todo esto de manera muy general, así en este mismo capítulo nos enfocamos a los prestadores de servicios, analizando los regímenes existentes, es decir, el asalariado, el asimilable y en especial el prestador de servicios profesionales. Esto con el fin de comprender el régimen del prestador de servicios, sus características, y sus rasgos esenciales, para poder posteriormente hacer un comparativo con el régimen para prestadores de servicios de China.

En el tercer capítulo se analizó el impuesto Sobre el Ingreso Individual (Impuesto Sobre la Renta) de China, casi del mismo modo que el I.S.R. mexicano se analizó el de China, comenzando por su origen, los sujetos obligados, los elementos que lo vinculan, así como el resto de sus características, para poner particular énfasis en los regímenes para prestadores de servicios, y dentro de estos en los prestadores de servicios personales, e identificar como se calcula el impuesto, cuál es la época de pago, y quienes se encuentran exentos del pago. Por lo que dentro de este capítulo se identificó que el impuesto chino no tiene una regulación tan específica como el mexicano, sin embargo algunos de sus elementos son parecidos, tales como la época de pago, el momento en que un ingreso es gravado. Así se identificó el carácter socialista de este país ya que hacen reducciones en el pago o exenciones del impuesto que en México no se contemplan.

Por último en el capítulo cuarto se analizan dos documentos, por un lado el Acuerdo para evitar la Doble Imposición y por el otro el Acuerdo que se encuentra en negociaciones para el Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos. El objetivo de este capítulo es que podamos constatar la efectividad de este último y ver cuales podrían ser las repercusiones de su firma, ya que creemos

que en la práctica con la firma de ambos se pueden generar beneficios para México, en la recaudación, y en el ámbito laboral para los prestadores de servicios profesionales, sin embargo no es así, por lo que realizaremos propuestas para añadir al texto del Acuerdo de Reconocimiento, y de este modo que los Acuerdos para Evitar la Doble Tributación y Evitar la Evasión Fiscal y el de Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos sean realmente complementarios y se obtengan resultados en concreto en beneficio de los mexicanos y no solo de los chinos.

CAPITULO I

LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 La Potestad Tributaria

En principio debo señalar que entre los diversos doctrinarios no existe una homogeneidad respecto del concepto de potestad tributaria, sin embargo podemos encontrar claramente elementos comunes.

Este problema se presenta incluso desde la terminología ya que algunos autores hablan de supremacía tributaria, poder tributario, poder de imposición poder fiscal entre otros.

Respecto de esta cuestión se puede indicar que existen varias teorías, pero generalmente las diversas terminologías se deben a que para algunos autores la facultad de crear impuestos radica en la soberanía del Estado y otros autores difieren y consideran que dicha facultad reside en el poder de imperio. Esta discusión en la actualidad es vigente, debido a que el proceso de globalización ha dado lugar a una evolución respecto del concepto soberanía, así como del poder de imperio de un Estado, dando como resultado que no existan límites claros respecto de ambos conceptos, al respecto basta mencionar como ejemplo a la Unión Europea que cuenta con instituciones supranacionales que detentan amplios poderes.

Sin embargo y a pesar de estas diferencias nos encontramos con que en esencia se refieren a la misma facultad. Así que para efectos de esta investigación adoptaremos el término potestad tributaria.

De este modo encontramos que la potestad tributaria para el Dr. Giuliani Fonrouge es “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”¹

¹ Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 5ª ed., Ed. Desalma, Argentina, 1993, p.296.

Por su parte el maestro De la Garza señala que es “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”²

Mientras que para el Dr. Belisario Villegas es “la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos.”³

De lo antes expuesto se desprende que el poder tributario es una facultad propia del Estado para crear contribuciones, imponerlas y exigir las a los particulares, que se encuentren dentro de su jurisdicción para poder sufragar su actividad.

Ahora bien, el momento en que el Estado ejerce el poder tributario no es como podría llegar a pensarse cuando hace efectivas las contribuciones, ya que en este caso actúa como un simple acreedor, sino que es cuando el Estado actúa con base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución.

Así tenemos que, la potestad tributaria es exclusiva del Estado y es ejercida por los tres Poderes, primordialmente por el Poder Legislativo ya que es este el encargado de expedir las leyes que determinan los hechos o situaciones que al actualizarse en la realidad generan la obligación del particular de contribuir al gasto público, así como señalar sus elementos. En segundo lugar tenemos al Poder Ejecutivo que en su carácter de Administración es el encargado de aplicar dichas leyes, así como establecer los medios adecuados para su debido cumplimiento. Por último tenemos al Poder Judicial cuya función es la de dirimir las controversias que se susciten ya sea entre el gobernado y el Ejecutivo en su carácter de Administrador Fiscal, o entre el gobernado y el Legislativo, así como resolver sobre la inconstitucionalidad o ilegalidad de la actuación de los tres Poderes.

² De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 2ª ed. Ed., Porrúa, México, 2003, p. 207.

³ Belisario Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8ª ed. Ed., Astrea.

De lo antes expuesto podemos fácilmente advertir que la potestad tributaria se vincula con las tres funciones del Estado, la legislativa, la administrativa y la judicial, y que son ejercidas por los tres Poderes de acuerdo con su competencia.⁴

Todo lo anterior es recogido y plasmado por nuestra Constitución que establece lo siguiente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad: ...
XXIX A Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación; y

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”.

⁴ Cfr. Lobato Rodríguez, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. Harla, México, 1983, p. 8.

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.

Artículo 104. Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal. Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.”

Por lo que ahora trataremos lo referente a las características de la potestad tributaria, tema en el cual sí existe un consenso entre los doctrinarios, los cuales manejan cuatro atributos:

1.- Es abstracto, ya que deriva del poder de imperio del Estado, lo cual le confiere el derecho de crear tributos.

2.- Es permanente, porque es inherente al Estado, deriva de su soberanía así que en tanto exista el Estado perdurará la potestad tributaria, por lo que solo puede extinguirse tal poder, cuando cese el Estado mismo.

3.- Es irrenunciable, ya que es esencial para la subsistencia del Estado, pues es la base para su funcionamiento, toda vez que con los ingresos que obtiene puede realizar su fin último que es el bien común.

4.- Es indelegable, porque es una facultad exclusiva del Estado, por ende ésta no puede ser cedida o delegada de ninguna forma.⁵

Esta potestad es indispensable para la subsistencia de un Estado, por lo que para su regulación y correcta instrumentación existen organismos que ejercen dicha

⁵ Cfr. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Op. Cit. Pp. 300 a 303

potestad cuyas facultades están establecidas en la ley, por lo que se ha hablado doctrinariamente que existen categorías de la facultad tributaria, hablándose de Poder Tributario Originario y Poder Tributario Delegado.

El poder tributario originario es justamente el que nace de la Constitución, es decir, que no se recibe de ningún agente externo. En cambio el poder tributario delegado se presenta cuando la entidad lo detenta porque le ha sido transmitido por una entidad que posee el poder originario.

Consideramos que el verdadero punto medular de este tema reside en si el Estado puede o no delegar su potestad tributaria. A nuestro modo de ver esto no es posible, ya que todo lo que conforma el Estado tiene poder originario. En este sentido coincidimos con el Dr. Giuliani quien expresa que solo se trata de una diferencia de magnitud, y no de categoría, siendo un poder amplio el que le pertenece al Estado y un poder restringido el que pertenece a las Entidades Federativas y Municipios.

Por último nos ocuparemos de diferenciar entre la potestad tributaria y la competencia tributaria.

Como anteriormente se menciona la potestad tributaria es la facultad del Estado de crear contribuciones, es decir, que establece que supuestos deben actualizarse para que un particular quede obligado al pago de estas contribuciones.

Esto nos hace pensar invariablemente que debe existir paralelamente al poder tributario una facultad de ejercitarlo en la realidad; esto es lo que se denomina competencia tributaria. Dicho con otras palabras la competencia es la facultad de recaudación. Tanto la potestad como la competencia pueden estar reunidas en un solo ente, pero esto no es forzoso, pudiendo darse el caso de que un ente tenga la competencia, pero no la potestad.

Es oportuno mencionar que la facultad de crear contribuciones es propia y exclusiva del Estado, que no puede ser delegado o cedido, en este caso lo que es cedido es la posibilidad, el derecho de hacerlo efectivo en la realidad.

De este modo tenemos que a las Entidades Federativas y municipios se les otorga la facultad de cobrar algunos impuestos, pero la percepción se realiza mediante convenios entre el Ejecutivo y las Entidades Federativas, conforme a lo establecido tanto en la Constitución como en la Ley de Coordinación Fiscal.

El maestro Flores Zavala por su parte le da el nombre de soberanía tributaria plena al poder que ejerce la Federación y los Estados y soberanía tributaria subordinada a la facultad de recaudar tributos que realizan los municipios.⁶

Diferimos en cuanto a la terminología que utiliza el maestro ya que para nosotros la soberanía tiene la característica de ser única y plena, por ello no se puede hablar de una soberanía subordinada, eso sería contradictorio con la propia naturaleza de la soberanía. En cuanto a los municipios, éstos al estar subordinados a un Estado no pueden detentar soberanía.

1.2 Limitaciones al Poder Tributario.

Como vimos anteriormente la Constitución faculta al poder legislativo para crear contribuciones que obligarán al particular a cooperar para el gasto público.

Es en la propia Constitución donde encontramos dicha obligación para el particular, pero a la vez también hallamos varias limitaciones al poder tributario, estas restricciones son tanto para el ámbito legislativo como para el ejecutivo.

La Constitución establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como

⁶ *Cfr.* Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, 34^a ed., Ed. Porrúa, México, 2004.

del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

En este artículo se encuentra la obligación para el particular de contribuir al gasto público, pero a la vez las limitaciones al poder tributario, la primera limitante es el principio de legalidad.

En palabras del maestro de la Garza el principio de legalidad significa que “la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley también debe establecer las exenciones.”⁷

Este principio le otorga seguridad jurídica al gobernado, de este modo siempre sabrá cómo cumplir con la obligación de contribuir, y cuáles son los supuestos de hecho que lo obligan, así como el objeto, la época de pago, etc., es decir, ningún elemento de las contribuciones debe dar lugar al ejercicio de la discrecionalidad por parte de la autoridad y ésta a su vez tiene el deber únicamente de aplicar dichas disposiciones. Este principio ha dado lugar a varias interpretaciones, las cuales coinciden en señalar lo antes mencionado:

Registro No. 174070
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Octubre de 2006
Página: 5
Tesis: P./J. 106/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.
El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

⁷ De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Op. Cit., p. 265.

exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Este principio tiene una excepción, la cual se encuentra en el artículo 131 párrafo segundo el cual establece:

“Artículo 131...

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Esta facultad que se le otorga al Ejecutivo como podemos observar únicamente puede ejercerla en casos excepcionales.

El segundo principio que encontramos en el artículo 31 es el de proporcionalidad y equidad. Existen algunos autores como Margain Manatou que los manejan de manera separada, mientras que para otros es uno mismo. Para nosotros se trata de un mismo principio que contiene dos elementos. Este principio forma parte de la llamada justicia tributaria.

La equidad para doctrinarios como Rodríguez Lobato es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, en este sentido nosotros coincidimos. Este elemento también ha sido objeto de varias interpretaciones. La Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto señala:

Registro No. 198403
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
V, Junio de 1997
Página: 43
Tesis: P./J. 41/97
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa, Constitucional

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Así para el cumplimiento de la equidad se debe a su vez respetar la capacidad contributiva del particular lo que nos lleva al siguiente elemento: la proporcionalidad.

La proporcionalidad se refiere a la capacidad contributiva de los ciudadanos debe ser tomada en cuenta para el cumplimiento de esa obligación, es decir, que el particular que más ingresos tenga es el que mayormente debe contribuir, y el que tenga menores ingresos debe contribuir en menor medida.

Lo anterior se recoge en la siguiente jurisprudencia:

Registro No. 184291
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Mayo de 2003
Página: 144
Tesis: P./J. 10/2003
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR
CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

En el caso de los accesorios de las contribuciones aquéllas deben cumplir a su vez con el principio de proporcionalidad y equidad.

Rodríguez Lobato señala además de los anteriores, otros principios tales como el de irretroactividad, de generalidad, de igualdad, de satisfacción de gastos públicos y el de garantía de audiencia. Continuando con su doctrina analizaremos ahora cada uno de ellos. Respecto al principio de irretroactividad como es bien sabido consiste en no dar efecto retroactivo a ninguna ley en perjuicio de las personas, esto es que está prohibido para cualquier autoridad aplicar una ley a situaciones que se generaron con anterioridad a la misma. Este principio se encuentra en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución, de acuerdo a la propia interpretación penal del mismo este efecto podrá aplicarse únicamente en caso de que beneficie al propio particular.

En cuanto al principio de generalidad este se funda en que la ley debe ser impersonal y abstracta, esto es que no este dirigida a nadie en particular, sino que deben ir dirigidas a todas las personas cuya situación se ajuste a la hipótesis normativa.

El principio de igualdad en palabras del lic. Rodríguez Lobato “significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.”⁸

El artículo 31, fracción IV de la Constitución señala que las contribuciones que haga el particular deben destinarse a cubrir el gasto público, esto es, que no pueden destinarse a otra cosa que no sea la satisfacción de las funciones y servicios públicos, para Rodríguez Lobato este es el principio de satisfacción de gastos públicos.

Prácticamente todos los impuestos tienen una aplicación general al gasto público,

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit. p. 45.

pero excepcionalmente algunos pueden tener aplicaciones especiales siempre y cuando éstas sean públicas y en beneficio de la colectividad.

Nos encontramos entonces con que la doctrina reconoce diferentes finalidades que los llevan a clasificar a los impuestos en tres tipos: los que tienen fines exclusivamente fiscales, los que tienen fines fiscales y extrafiscales y los de finalidad exclusivamente extrafiscal. Donde los primeros son los que tienen como objetivo fundamental la obtención de ingresos; los segundos además de la obtención de ingresos persiguen otros fines, tales como fomentar el desarrollo económico del país, así como en algunos casos busca reducir el consumo de productos dañinos para la salud, como en el caso del tabaco o alcohol, y a veces procura la protección de la industria nacional y por último los extrafiscales tienen un fin que no es fiscal, es decir, no pretende conseguir ingresos, sino que atiende a fines de carácter social, de protección, etc.⁹

De acuerdo con el maestro De la Garza los impuestos con fines extrafiscales debido a su propia naturaleza resultan violatorios del artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Por último debemos mencionar que la tutela de estos principios corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que corresponde a ella el escuchar a los particulares en defensa de sus intereses y derechos, éste es el principio de garantía de audiencia.

1.3 Fuentes de Ingresos del Estado

El Estado como fenómeno social ha sido creado para organizar y administrar a un grupo de personas que así lo han decidido en virtud de un pacto social mediante el cual ceden parte de sus derechos a un poder común cuya finalidad es la de dirigir sus acciones hacia el bienestar común. Para ello el Estado necesita recursos

⁹ Cfr. De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Op. Cit., pp. 287 a 291.

económicos para su subsistencia y además al realizar sus actividades éstas le suponen gastos, es por ello que una parte importante dentro de sus actividades es la obtención de dichos recursos, su administración y empleo, esto es conocido como la Actividad Financiera de un Estado. Para el Dr. Jarach “las necesidades públicas son simultáneas con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico.”¹⁰

De este modo surge lo que se conoce como Finanzas Públicas que no es otra cosa más que la actividad creada para la obtención, manejo y aplicación de dichos recursos, para lograr el bien común.

Los recursos que obtiene el Estado son conocidos en la doctrina como Ingresos Públicos, que para el Maestro Sánchez Gómez son: “la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado.”¹¹

El Estado obtiene dichos recursos por diversos medios, por diversas fuentes, ya sea mediante impuestos, encaje legal, empréstitos, etc. Cada una de estas fuentes evidentemente son diversas entre si, tienen distintas características y por ello tienen un régimen jurídico diferente.¹²

Para su estudio es conveniente aclarar que la doctrina hace varias clasificaciones; las cuales comprenden los ingresos:

- Ordinarios y Extraordinarios y a su vez los Ingresos Ordinarios son divididos en Ordinarios y Derivados,
- Por vías de derecho público y de derecho privado,
- Tributarios y no tributarios, y

¹⁰ Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2ª ed, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996, p. 41.

¹¹ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª ed., Ed. Porrúa, México 2003, p. 195.

¹² Cfr. Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario Parte Sustantiva, 3ª ed, Ed. ECASA, México, 1991, p. 9.

- Federales, estatales y municipales.

Las características de los ingresos ordinarios son que deben ser permanentes, periódicos, recurrentes y previsibles. Un ingreso de este tipo existirá hasta en tanto el Estado no decida otra cosa, por lo que su período de duración debe ser indefinido; son periódicos porque el Estado los obtiene de manera regular; son recurrentes porque el Estado se favorece de él y finalmente son previsibles ya que son conocidos de antemano. Por otro lado los ingresos extraordinarios se encuentran desprovistos de todas estas características, siendo su principal carácter la espontaneidad.

Ahora bien la división de los ingresos ordinarios en originarios y derivados atiende al lugar de donde provienen, esto es los ingresos ordinarios originarios provienen de la enajenación y explotación de los propios bienes del Estado, mientras que los ordinarios derivados son aquellos que el Estado obtiene al ejercer su poder de imperio sobre los gobernados.¹³

Esta clasificación de acuerdo con el Dr. Jarach coincide al menos parcialmente con la clasificación de los recursos en tributarios y no tributarios. Esto debido a que los ingresos que obtiene el Estado a través de la enajenación deben a su vez ser cubiertos por medio de tributos.¹⁴ Es por ello que sólo coincide de manera parcial.

Respecto de la clasificación de ingresos por vías de derecho público y privado, ésta se explica mediante el carácter que asume el Estado; esto es, que cuando el Estado actúa como soberano y ejerce coacción sobre los particulares para allegarse de recursos, sean éstos mediante impuestos, derechos, etc. y también contempla sus accesorios ya sean multas, recargos, etc., pero a la vez también contempla los aprovechamientos, empréstitos y bonos de deuda, mientras que en cuanto a los ingresos por vías de derecho privado esta únicamente contempla los ingresos que

¹³ Cfr. Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Op. Cit. pp. 10 y 11.

¹⁴ Cfr. Jarach, Dino, Finanzas públicas y Derecho Tributario, Op. Cit, p. 223.

obtiene el Estado como resultado de sus actividades empresariales; en el caso concreto de México podemos pensar en los recursos que obtiene mediante la paraestatal PEMEX.

Ahora bien, otra clasificación que la doctrina hace es dividir a los ingresos públicos en ingresos fiscales e ingresos no fiscales. Perteneciendo a los primeros todos aquellos recursos que obtiene al poner en ejercicio su poder de imperio estableciendo contribuciones a cargo de los particulares. Siendo los segundos aquellos que obtiene por medio de la explotación de sus recursos o por medio de empréstitos. Siendo ésta clasificación a la que nosotros nos acogeremos.

El Dr. Delgadillo Gutiérrez hace una subdivisión de los ingresos no fiscales y expone que éstos a su vez se componen de ingresos patrimoniales y crediticios, perteneciendo a los patrimoniales todos aquellos productos, aprovechamientos y accesorios, y a los crediticios los empréstitos.

Para México en la práctica la división a la que se atiende es justamente esta última, razón por la cual en este trabajo atenderemos a dicha clasificación.

1.3.1 Fuentes de Ingresos No Fiscales

Como anteriormente mencionamos estos ingresos son todos aquellos que se obtienen por medio de la explotación de los recursos del propio Estado. Dentro de estos ingresos nos encontramos las siguientes fuentes:

- Empréstitos; éstos son todos aquellos préstamos que recibe un Estado, pueden ser de diversas fuentes, así tenemos que hay préstamos de un Estado a otro, o de un Organismo Internacional, por instituciones privadas de crédito ya sea extranjera o nacional.
- Emisión de moneda; es considerada como un ingreso porque mediante ella se logra generar los elementos necesarios para el desarrollo de un país. La emisión de moneda debe ser proporcional a las reservas del país.

- Emisión de bonos de deuda pública; son instrumentos negociables que se colocan entre los inversionistas, se consideran ingresos, porque estos instrumentos los coloca a cambio de una cantidad en dinero, misma que de momento puede utilizar como mejor convenga, pero que al final tendrá que pagarlos con sus respectivos intereses.
- Amortización; esta consiste en el pago oportuno de las deudas que adquiere el Estado, al pagar puntualmente se evitan recargos, se considera ingreso, porque al disminuir la deuda y no pagar intereses por mora, aumenta la capacidad de crédito.
- Conversión de deuda pública; consiste en pagar anticipadamente los adeudos adquiridos, se puede considerar como ingreso, ya que al pagar anticipadamente se logra un ahorro de los intereses.
- Moratoria; es una ampliación del plazo pactado para el cumplimiento de las obligaciones contraídas, se considera ingreso porque el dinero que se iba a utilizar para pagar puede de momento ser empleado en otra cosa.
- Renegociación; es el replanteamiento total de la deuda, se considera ingreso porque pueden obtenerse circunstancias más favorables para el pago o incluso una reducción en el total de la deuda, lo cual libera recursos, para poder destinarlos a otro fin.
- Devaluaciones; es considerada como un ingreso, pero los beneficios que se supone conlleva, son superadas por los perjuicios que ocasiona. Se considera ingreso porque al abaratare la moneda, presupone que las mercancías serán más baratas pero sólo lo son para los extranjeros, por lo tanto hay una mayor exportación, sin embargo para los nacionales esto no lo ayuda mucho, ya que ellos ven disminuido su poder adquisitivo.
- Revaluaciones; son el incremento de la paridad cambiaria, es considerada como ingreso ya que al aumentar la paridad cambiaria, se fortalece el crédito público y la capacidad de endeudamiento, lo que genera altos márgenes de utilidad en el intercambio monetario.
- Productos; genera ingresos por el uso y aprovechamiento de bienes públicos.
- Expropiaciones; se presentan cuando el Estado desposee a determinadas

personas o grupo de personas de sus bienes patrimoniales, mediante una indemnización, para destinar dichos recursos a la satisfacción de una necesidad colectiva, se considera ingreso porque como se destinan a satisfacer necesidades públicas colectivas producirán ingresos por la prestación del servicio.

- Decomisos; es la pérdida de bienes utilizados en la comisión de un delito, o por no pagar los derechos respectivos en el caso de las importaciones. Generalmente estos bienes son subastados entre la población.
- Nacionalizaciones; es un acto unilateral mediante el cual el Estado determina que cierta actividad queda reservada para si, expropiando todos los bienes relativos a ésta. Generan ingresos porque el Estado será el que preste el servicio y por ende cobrará por el.
- Privatizaciones; también son actos jurídicos unilaterales, pero en esta caso es el Estado quien decide desprenderse de cierta empresa para cederla a un particular a cambio de un precio, quien será el encargado de prestar los servicios que con anterioridad hacía el Estado.

Todas estas fuentes de ingresos no fiscales o financieros, son actividades que el Estado realiza y que como se puede advertir derivan de la explotación de sus propios recursos, lo que le deja varios ingresos.

Conviene decir que a pesar de ser sus recursos, el Estado no puede realizar dichas actividades de manera arbitraria o discrecional, en especial en el caso de las expropiaciones o nacionalizaciones. Para poder realizarlas necesita cumplir con varios requisitos los cuales son diferentes atendiendo a lo que quiera hacer. Generalmente debe realizar estudios a corto, mediano y largo plazo de las consecuencias que conlleva la realización de alguna de las actividades antes mencionadas, también debe analizar el impacto inmediato o mediato que conlleva su realización sobre la población y sobre todo debe ajustarse a los supuestos en los que opera cada figura de acuerdo a lo que establezca la ley.

Quisiéramos concluir este apartado diciendo que bien planeadas, analizadas y realizadas estas actividades le podrían significar muchos beneficios al Estado, que bien canalizados se reflejarían en un mejor nivel de vida para todos.

1.3.2 Fuentes de Ingresos Fiscales

Como medio de financiamiento el Estado recurre a estos ingresos que son los más importantes ya que representan una de las más remunerativas fuentes de las que se vale el Estado para su financiamiento.

Estos ingresos sólo comprenden los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, ...”

Por lo que tenemos que la doctrina y la legislación coincide en esta clasificación.

Como hemos venido exponiendo este tipo de ingresos son los más importantes para el correcto funcionamiento del Estado, una adecuada reglamentación, y captación son elementos necesarios para poder incrementar la calidad de vida de la población.

1.4 Las Contribuciones como Fuentes de Ingresos del Estado

Como se ha venido exponiendo estos ingresos son los más importantes, y comprenden:

- Impuestos,
- Derechos,
- Aportaciones de Seguridad Social, y
- Contribuciones especiales o contribuciones de mejoras.

La obligación de cumplir con ellos deriva del artículo 31, fracción IV de la

Constitución que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público del la Federación, D.F., Estado o Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa.

Anteriormente vimos los principios que derivan de este precepto constitucional, es por ello que no ahondaremos en este tema de nuevo y baste decir que cada tipo de contribución deberá de cumplir con el principio de proporcionalidad, equidad, destino al gasto público, así como con el de legalidad, aunque cada uno con diferentes características.

También quisiéramos referir que las contribuciones tienen elementos comunes, como:

- Que son aportaciones pecuniarias, lo ideal es que sean en dinero, pero excepcionalmente se aceptan en especie.
- Algunas contribuciones como las especiales que detallaremos más adelante tienen un fin muy específico y por lo tanto sólo pueden destinarse a él, pero podemos decir que en general su destino es cubrir el gasto público.
- Corren siempre a cargo del sujeto pasivo.

En este orden de ideas tenemos entonces que los elementos comunes a las contribuciones son éstos últimos, pero aún más importante es el respeto a los principios constitucionales, mismos que deberán ser contemplados desde el momento en que los legisladores consideran crear o modificar alguna contribución.

Además de las contribuciones anteriores tenemos los aprovechamientos y accesorios de las mismas, esto se encuentra plasmado en el artículo 3º del C.F.F. que establece:

“Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de

este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.”

En este apartado participan todos aquellos ingresos que no encuadran dentro de los establecidos en el art. 2º del mismo ordenamiento, pero que tampoco son ingresos financieros porque derivan de las funciones del Estado con carácter de derecho público.

Respecto de los accesorios a pesar de que éstos sí suponen un ingreso para el Estado, no debemos dejar de ver que su naturaleza aunque no es espontánea su regularidad sí y por ello su carácter no debiera ser considerado como un ingreso, ya que adolece del carácter de permanencia.

1.4.1 Derechos

Éstos tienen casi las mismas características de un impuesto, las cuales se explicarán detalladamente más adelante, pero a grandes rasgos tenemos que deriva del poder de imperio del Estado, por ello son obligatorios, corren a cargo del sujeto pasivo ya sea persona física o jurídica, sin embargo su naturaleza es diferente, esta diferencia es muy específica, y consiste en que éstos son una contraprestación.

El doctrinario Rodríguez Lobato los define como: “las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”¹⁵ Esta definición es muy completa y específica, expresando claramente todos los elementos distintivos de un derecho, razón por la cual coincidimos plenamente con ella.

Para Jiménez González el derecho es: “una prestación patrimonial impuesta por el Estado mediante ley a título de tributo a cargo de los sujetos destinatarios de los

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit., p. 77.

servicios públicos en ella estatuidos, así como de los beneficiarios y usuarios de los bienes del dominio público de la Nación.”¹⁶

Este concepto es más pequeño que el anterior, sin embargo incluye los elementos básicos de un derecho y es igualmente específica, aunque más concreta.

En el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal se definen como:

”IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Ahora bien, en base a las definiciones previas podemos extraer los elementos del derecho, a saber:

- Una contraprestación en dinero, en el caso de los derechos, éstos siempre deben ser pagados con dinero.
- Es obligatorio, al ser originados por el poder de imperio del Estado, estos se vuelven obligatorios, y en su caso la coerción se manifiesta prácticamente inmediatamente. De este modo al no pagar el servicio, éste se suspende, por ejemplo.
- Derivan de la ley, ningún gravamen para el sujeto pasivo puede ser establecido de manera discrecional, así que para garantizar la seguridad jurídica del gobernado deben estar siempre establecidos en una ley.
- Tienen un destino específico, en el caso del derecho el sujeto pasivo espera de manera directa o inmediata recibir los beneficios del servicio por el que está pagando, éste es el destino del derecho.¹⁷

¹⁶ Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 9ª ed., Ed. Thomson, México 2004, p.84

¹⁷ *Cfr.* Quintana Valtierra, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, 4ª ed., Ed. Trillas, México,

- Son proporcionales y equitativos, en este caso corresponde a que el precio que debe sufragar el sujeto pasivo debe ser razonable e ir en correspondencia aproximada al costo del servicio.
- El servicio debe ser prestado únicamente por el Estado, ya que son contraprestaciones con las que el Estado busca sufragar los gastos correspondientes al sostenimiento de la prestación de dicho servicio.¹⁸

Podemos pues afirmar que un derecho es una contraprestación pecuniaria, obligatoria, establecida en la ley, a cargo del sujeto pasivo que se beneficie de manera directa por la prestación de un servicio inherente al Estado.

1.4.2 Contribuciones de Mejoras

Las contribuciones de mejoras también son conocidas como contribuciones especiales, sin embargo cabe aclarar que no son lo mismo, las contribuciones de mejoras se encuentran comprendidas dentro de las contribuciones especiales. De acuerdo con el Dr. Quintana existen tres tipos de contribuciones especiales; dos federales, las aportaciones de seguridad social y por gastos, y una local, las contribuciones de mejoras.¹⁹ Para entender mejor su naturaleza es conveniente que primero analicemos su definición y posteriormente sus elementos.

Para el Lic. Reyes Altamirano las contribuciones especiales las define como: “la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio específico, producido por la ejecución de una obra pública o el incremento en el gasto derivado de una actividad determinada o la prestación de servicios de seguridad social a grupos determinados.”²⁰

1999, p. 88.

¹⁸ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit. México, 1986, pp. 77 y 78.

¹⁹ Cfr. Quintana Valtierra, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Op. Cit., p. 90.

²⁰ Reyes Altamirano, Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. Universidad de Guadalajara, México, 2001, p. 89.

En palabras de Sánchez Gómez las contribuciones especiales son: “las prestaciones en dinero o en especie que con carácter general, obligatorio e impersonal establece mediante una ley el Poder Público, a cargo de personas físicas y morales que se benefician específicamente con alguna obra o servicio público, y que como consecuencia ese deber contributivo debe ser proporcional y equitativo, para que se justifique la razón de ser del gasto público de que se trate.”²¹

De acuerdo con el doctrinario Rodríguez Lobato las contribuciones especiales son: “la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.”²²

Respecto de las contribuciones de mejoras, estas son definidas por Quintana Valtierra como: “una prestación en dinero en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial, al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública.”²³

En el Código Fiscal están definidas en el artículo 2º, fracción III como:

“III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

En la actualidad en materia fiscal sólo se ha legislado respecto de esta especie de ingreso, no así de las contribuciones especiales en general, como se puede observar claramente de la transcripción previa del art. 2º fracción III.

Nosotros consideramos que la definición más adecuada es la que da el Dr.

²¹ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª ed., Ed. Porrúa, México, 2003, p. 284.

²² Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 84.

²³ Quintana Valtierra, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Op. Cit., p. 90.

Rodríguez Lobato, ya que expone de manera clara cuál es el objeto específico de esta contribución, así como el hecho que le da origen.

Ahora toca el turno de analizar sus características y elementos, los cuales son:

- Es una contraprestación en dinero.
- Son obligatorias, su pago al igual que todas las contribuciones tienen el carácter de la obligatoriedad, sólo que en este caso este carácter lo adquiere hasta que el servicio es prestado o hasta que la obra quede en servicio del particular.
- Derivan de una ley, esto se hace para otorgarle seguridad jurídica al gobernado, y cumplir con la garantía constitucional.
- Debe cubrirse sólo cuando hay un beneficio directo y especial derivado de la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provocado dicha actividad. A diferencia de los derechos las contribuciones son sufragadas por una colectividad o grupo de personas que se benefician con la obra o servicio.
- La obra o prestación de servicio debe realizarlo la administración activa o centralizada.
- Debe ser proporcional y equitativa, si bien debe cumplir con este elemento, también es verdad que ese grupo o pequeña colectividad no podría pagar el costo real de la obra o servicio, de este modo tenemos que la proporcionalidad y equidad en este caso se refieren a que el Estado debe cobrarles en razón del beneficio especial que reciben.

De todo lo anteriormente expuesto podemos entonces concluir que las aportaciones de mejoras, con todas aquellas contraprestaciones que están establecidas en la ley a cargo de los contribuyentes que se han visto beneficiados de manera directa por causa de la obra o prestación de servicio que les ha brindado el Estado.

1.4.3 Aportaciones de Seguridad Social

Siguiendo la metodología que hemos estado usando primero analizaremos las diferentes definiciones tanto doctrinarias como legales y posteriormente estudiaremos los elementos de esta contribución.

Sánchez Gómez las define como: “las contribuciones que fija el Poder Público en forma unilateral, con carácter general, obligatorio e impersonal a todas aquellas personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y que tienen como finalidad atender los servicios públicos específicos en el rubro de previsión social para los trabajadores, sus familiares o derechohabientes, tales como: asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, cesantía por edad avanzada, pensiones jubilatorias, hereditaria o de invalidez, derecho a la vivienda, así como diversas clases de prestaciones que tienden a elevar el nivel social, profesional, cultural y económico de dichos asegurados.”²⁴

Para Reyes Altamirano son aquellos “establecidos a favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar una financiación autónoma, que tiene su manifestación más importante en los destinados a fines de seguridad social.”²⁵

En el Código Fiscal se definen como:

“Art. 2º

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

²⁴ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Op. Cit. p. 294.

²⁵ Reyes Altamirano, Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, 2ª. ed., Ed. Universidad Guadalajara, México, 2001, p. 89.

Para nosotros es más adecuada la definición del doctrinario Sánchez Gómez, por ser la más clara y específica. A continuación veremos cuáles son sus elementos.

Sus elementos son:

- Es una prestación en dinero
- Derivan de una ley
- Son obligatorios
- Tienen un destino específico, esto es que deben destinarse a la previsión social, es decir, a la prestación de los servicios por concepto de previsión social.

De lo antes expuesto podemos aseverar que las aportaciones de seguridad social son las prestaciones pecuniarias, obligatorias, que establece la ley destinadas a la seguridad social, es decir a incrementar el nivel de vida de los trabajadores y sus beneficiarios respecto de su salud, vivienda, pensión, su nivel profesional y cultural.

1.4.4 Impuestos

Para la mejor comprensión de lo que son los impuestos es conveniente comenzar por su conceptualización, ya que son éstos quizás los más importantes dentro de los ingresos tributarios.

Para el Dr. Castrejón son: “las prestaciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público.”²⁶ Los elementos básicos de un impuesto están comprendidos en esta definición, ya que señala de manera muy precisa quienes están obligados al pago de éstos, además de señalar el destino de las mismas, así como su origen, que es la ley.

²⁶ Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, p. 186.

El Dr. Villegas los define como: “las prestaciones que el Estado exige en su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”²⁷

Esta definición es un poco más completa que la anterior, especificando que son prestaciones que el Estado puede requerir en ejercicio de su poder de imperio. Sin embargo esta definición no explica quienes están obligados a su pago, dando por sentado que corren a cargo de los particulares.

En palabras del Dr. Rodríguez Lobato, los impuestos son: “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”²⁸

Como es evidente esta definición es aún más completa que la anteriores, especificando la naturaleza de las prestaciones y nos explica que estas pueden ser en dinero o en especie, también recalca el carácter obligatorio de las mismas. Así mismo expresa que no existe un beneficio especial o directo para los sujetos pasivos.

Para el Dr. Delgadillo los impuestos son: “aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público.”²⁹ En esta definición podemos observar los mismos elementos que los anteriores doctrinarios señalan, pero además se agrega uno: el elemento de proporcionalidad y equidad.

Ahora bien, las anteriores fueron las definiciones doctrinarias, pero es hora de verla definición jurídica que se encuentra en el Código Fiscal, art. 2º fracción primera que a la letra establece:

²⁷ Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Op. Cit., p.67

²⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 61.

²⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3ª ed. Ed. Limusa, México, 1988, p. 64.

“Art. 2º

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben 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.”

Este artículo pretende ser una definición, pero por desgracia nuestros legisladores desatinadamente solo alcanzan a señalar que todo lo que no este comprendido en las siguientes fracciones es un impuesto, por lo tanto solo se puede hacer una interpretación a *contrario sensu*. Sin embargo sí señalan a cargo de quienes esta dicha contribución y otro elemento importante que también apuntan es el vínculo, ya que establece que están obligados los sujetos pasivos cuya situación jurídica o de hecho al actualizarse se encuadre en la hipótesis jurídica establecida.

Ahora bien, de todo lo que hemos descrito hasta ahora podemos realizar una síntesis de sus elementos, y éstos son:

- Son prestaciones; generalmente éstas son en dinero, sin embargo existen casos excepcionales donde pueden ser en especie, basta con que la prestación pueda ser económicamente valuable.
- Corren a cargo del sujeto pasivo, ya sea persona física o jurídica cuya situación de hecho al realizarse se ajuste a lo establecido en la ley. Jurídicamente esta obligación emana del artículo 31, f. IV de la Constitución que impone a los mexicanos su pago, sin embargo en la actualidad no sólo se constriñe a los nacionales ya que también los extranjeros que se hallen en el supuesto establecido en la ley, están igualmente obligados.
- Es el Estado quien las impone a través de su poder de imperio, este es el elemento fundamental de un impuesto, ya que de manera unilateral los impone, además de que es el único que puede exigirlos coactivamente, esto es que el poder de imperio tiene un doble aspecto, siendo el primero de ellos la capacidad de crear los impuestos y el segundo la capacidad que tiene para exigirlos.

- Deben estar establecidos en una ley, lo que no es otra cosa que el principio de legalidad, el cual le otorga como vimos anteriormente seguridad jurídica al gobernado, todo esto quiere decir que el Estado debe establecer los lineamientos para el cumplimiento de dicha obligación, previamente a su cumplimiento.
- Deben destinarse a cubrir el gasto público, si bien es cierto que el sujeto pasivo no espera de manera inmediata una contraprestación o beneficio derivada del cumplimiento de su obligación, sí debe tener un beneficio, aunque de manera no inmediata, ni de manera directa, así que entiende que el provecho que conlleva su cumplimiento lo remunerara pero de manera indirecta, ya que el objeto de las contribuciones es cubrir el gasto público, lo cual no es otra cosa que la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

Consideramos importante señalar que existen otros tipos de impuestos cuya finalidad no es precisamente la satisfacción de gastos públicos, estos impuestos son denominados como impuestos con fines extrafiscales, y sus objetivos son diversos, así tenemos que algunos buscan la protección de la industria nacional, o proteger la salud pública tratando de disminuir el consumo del tabaco o alcohol.

- La aportación debe ser proporcional y equitativa, este elemento claramente coincide con el principio que expusimos anteriormente, basta con decir que la proporcionalidad debe atender a la riqueza del sujeto pasivo, esto es que debe ir en proporción a su prosperidad económica. La equidad por otra parte atiende a que la ley se debe aplicar sin distingos a quienes se hallen en su supuesto en igualdad de circunstancias. En conclusión este doble elemento debe entenderse simplemente como el hecho de que el impuesto debe establecerse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo y a la vez aplicarse a todos aquellos que se encuentren en su supuesto.
- La obligatoriedad se refiere a que en el momento en que el sujeto pasivo realice un hecho que encuadre en el supuesto jurídico establecido en la ley,

éste queda obligado a cumplir con su pago, ya que al realizar este hecho se da nacimiento a la obligación fiscal.

Así la importancia que tienen los impuestos, es que son una herramienta fundamental de la que se vale el Estado para su mantenimiento y función, cuyo objetivo primordial es la satisfacción de las necesidades de la colectividad, quizás suene repetitivo, pero es real, lo que la mayoría de ciudadanos quiere es mejores servicios públicos, que se traduzcan en un mejor nivel de vida, luego entonces es importantísimo que cumplamos con nuestra parte y pagar los impuestos correspondientes.

1.4.4.1 Clasificación de los Impuestos

Debido a que los impuestos son muchos y cada uno tiene diferente naturaleza, para su mejor comprensión se han dividido en varias categorías.

Generalmente la doctrina los clasifica en:

- Impuestos Directos e indirectos,
- Reales y Personales,
- Objetivos y subjetivos,
- Específicos y Ad Valorem,
- Con fines fiscales y con fines extrafiscales,
- Alcabalatorios

Esta es la clasificación que más aceptación tiene, sin embargo hay algunos autores como Castrejón García agrega otras como:

- De derrama, fijos, proporcionales, progresivos y regresivos,
- Instantáneos y periódicos,
- Federales, del D.F. y Municipales, y
- De transferencia.

Los impuestos directos son aquellos en los que: “el legislador se propone alcanzar inmediatamente y desde luego, al verdadero contribuyente.”³⁰ Esto es que el sujeto pasivo es quien paga el impuesto, el ejemplo por excelencia de este tipo de impuestos es el Impuesto Sobre la Renta o por sus siglas I.S.R.

Los indirectos por otro lado son aquellos donde el “legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, esto es, el sujeto pasivo traslada el monto del gravamen a terceras personas que cargan con la contribución de su propio patrimonio.”³¹ En este caso es una persona quien genera la carga, pero no es la misma persona quien lo sufraga, sino que ésta a su vez lo traslada a otra quien será quien pague dicho impuesto. El ejemplo típico de este impuesto es el Impuesto al Valor Agregado o I.V.A. por sus siglas.

Los personales son “aquellos en los que se toma en cuenta la posición personal de los individuos que tienen el carácter de sujetos pasivos.”³² Como ejemplo de éstos tenemos el impuesto al predial.

Por otro lado los reales, son “aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto.”³³ Ejemplo de estos es el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, I.E.P.S.

Los objetivos son aquellos donde no esta claramente designado el sujeto pasivo, sino que sólo especifica la materia imponible. Al contrario los subjetivos son aquellos que sí designan al sujeto pasivo.

Específico, es aquel que “se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto *ad valorem* es el que se establece en función del bien gravado.”³⁴

³⁰ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Op. Cit., p. 252.

³¹ Idem.

³² Ibidem, p. 254.

³³ Ibidem, p. 255.

³⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit., p. 69

El impuesto con fines fiscales es aquel que se establece “para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos los ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc.”³⁵

Por último los alcabalatorios son “aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive dentro de una misma entidad.”³⁶ Existen varios tipos de estos impuestos, se dividen en : impuestos al tránsito, de circulación, de extracción, de introducción y diferenciales.

Toca el turno de analizar en que consiste la clasificación del doctrinario Castrejón, él define el impuesto de derrama como: “el que se distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponde de esa derrama”³⁷

El impuesto fijo “es aquel que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea ésta una persona o cosa.” Impuesto proporcional es aquel que “tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.” Es impuesto progresivo aquel que: “el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva.” El impuesto es instantáneo, “cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal.” Será periódico “cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal.”³⁸

³⁵ Idem.

³⁶ Idem.

³⁷ Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Op. Cit., p. 195.

³⁸ Idem.

Respecto de la división que hace en impuestos federales, del D.F., estatales y municipales, ésta atiende al sujeto activo, en este caso, se puede decir que esta división se basa en los gastos a va a sufragar el Estado, es decir si son gastos federales, o estatales o municipales.

Por último el impuesto de transferencia es “el que se establece para transmitir riqueza de los que poseen capital, hacia ciertos grupos o clases sociales a los que se desea favorecer concediéndoles beneficios.”³⁹

Estas clasificaciones se hacen para fines prácticos, tanto para la docencia, como para su estudio y aplicación.

Vale la pena mencionar en este punto que actualmente existe un Proyecto de Acuerdo para el Reconocimiento Mutuo de Certificados de Estudio, Títulos y Grados Académicos entre México y China, lo cual abriría el mercado de servicios profesionales entre ambos países dando nacimiento a diversas obligaciones fiscales para aquellos que se encuentren en dichos supuestos. También debemos indicar que ya existe un Acuerdo para Evitar la Doble Tributación entre estos países, mismo que contempla las prestaciones de servicios profesionales. Estos temas serán objeto de estudio más adelante.

1.4.4.1.1 Impuestos Directos

Esta clasificación se considera como tradicional, y es también una de las más aceptadas por la mayoría de los autores.

Siguiendo las ideas del Lic. Delgadillo Gutiérrez hay dos criterios para distinguirlos uno se basa en la repercusión del impuesto y el otro es de carácter administrativo.

Atendiendo al primer criterio tenemos entonces que los impuestos directos son aquellos en los que el sujeto que genera el impuesto es el mismo que lo debe pagar,

³⁹ Idem, p. 197.

es decir que en este caso el legislador lo que busca es que eliminar intermediarios para su pago. En este caso no existe la traslación a un tercero, por lo que el sujeto obligado y el sujeto pasivo recaen en la misma persona. El ejemplo por excelencia de este tipo de impuesto es el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.).⁴⁰

Para el Dr. Lobato el criterio administrativo es aquel que “grava situaciones normales periódicamente que tienen cierta permanencia por lo que se puede decir que son relativamente estables y pueden recaudarse mediante listas llamadas padrones de contribuyentes.”⁴¹

Esta clase de impuestos a su vez se dividen en: Personales; y Reales.

Los impuestos personales tienen como característica fundamental el hecho de que toman en cuenta la situación del sujeto pasivo, es decir, en principio recaen en el total de su capacidad contributiva, pero tomando en cuenta la situación particular del sujeto pasivo. De nuevo pensemos por ejemplo en el I.S.R.

Los impuestos reales no toman en consideración la situación del particular, sino que recaen directamente en la cosa objeto del gravamen, y no toman en cuenta la situación del sujeto pasivo dueño de la misma, por lo que se dice que sólo toman en cuenta una manifestación aislada de riqueza. Por ejemplo el Impuesto Predial.

1.4.4.1.2 Impuestos Indirectos

En este tipo de impuesto sí existe una traslación, es decir, que el sujeto pasivo quien esta obligado a pagarlo lo traslada a un tercero quien es el que realmente lo paga. En este caso las calidades de el sujeto pasivo y el sujeto que realmente lo paga no coinciden en uno mismo.

⁴⁰ *Cfr.* Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. Cit. p. 77.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit. p. 67.

Por su misma naturaleza este tipo de impuesto no puede ser recaudado mediante listas o padrones, ya que se perciben por hechos o situaciones accidentales, es decir carecen de cierta permanencia, por ello es imposible hacer listas.

Estos impuestos se dividen en: Impuestos sobre actos, e Impuestos sobre consumo. El impuesto sobre actos como su nombre lo indica recae en ciertas actividades, operaciones o acciones, que son parte del proceso económico. Un ejemplo de este tipo de impuestos lo encontramos en los Impuestos al Comercio Exterior.

El impuesto al consumo recae en la última parte del proceso económico que grava. Algunos de los impuestos sobre producción, se encuadran dentro de esta clasificación, ya que por la traslación vienen a gravar el consumo.

Esta clasificación es muy importante en nuestro país, aunque la mayoría de los doctrinarios coinciden en que es una clasificación más de tipo económico que jurídico, nosotros no abundaremos en esta discusión y sólo diremos que para efectos prácticos esta distinción es importante conocerla.

1.4.4.1.3 Impuestos Federales

En este tema debemos recordar que el Estado en ejercicio de la potestad tributaria es el que crea los impuestos, partiendo de esto, tenemos entonces que los impuestos federales son los que se crean para la nación, es decir, que son para el ámbito nacional, esto de conformidad con la propia Constitución.⁴²

Los impuestos Federales son contemplados por la Ley de Ingresos de la Federación, que anualmente se reforma y además contempla un aproximado de lo que se espera recaudar por cada impuesto, estos impuestos son: Sobre la Renta, al Valor Agregado, Empresarial de Tasa Única, Sobre Producción y Servicios, Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, a Automóviles Nuevos, a los Rendimientos Petroleros, al Comercio Exterior, y a los Depósitos en Efectivo, como sigue:

⁴² Cfr Sánchez Gómez, Narciso, Op. Cit, p.247.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009.

Capítulo I De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2009, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,916,395.4
I. Impuestos:	1,161,191.1
1. Impuesto sobre la renta.	596,053.9
2. Impuesto empresarial a tasa única.	55,408.4
3. Impuesto al valor agregado.	490,513.7
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	-59,627.5
a. Gasolinas, diesel para combustión automotriz.	-105,871.9
i). Artículo 2o.-A, fracción I.	-130,583.5
ii). Artículo 2o.-A, fracción II.	24,711.6
b. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	23,567.3
i). Bebidas alcohólicas.	6,351.1
ii). Cervezas y bebidas refrescantes.	17,216.2
c. Tabacos labrados.	21,370.0
d. Juegos y sorteos.	1,307.1
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	21,050.3
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,191.2
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	5,795.0
9. Impuestos al comercio exterior:	27,612.2
a. A la importación.	27,612.2
b. A la exportación.	0.0
10. Impuesto a los depósitos en efectivo.	7,511.5
11. Accesorios.	11,682.4

Los impuestos Federales que más ingresos generan son por excelencia el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, el primero con carácter de directo y el segundo con carácter de indirecto.

Debemos señalar que esta información incluye las reformas para el año 2008, por lo que ya no se contempla el Impuesto al Activo, y en su lugar se considera el

Impuesto Empresarial de Tasa Única. También se contempla el recientemente creado Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

Quisiéramos enfatizar que es gracias a estos impuestos que funciona el Estado, pero definitivamente es necesario planear una mejor estrategia fiscal, que sea eficaz y eficiente para la recaudación así como para la distribución, ya que las reformas que se han realizado últimamente siguen afectando a los particulares que ya de por sí venían efectuando sus contribuciones, es decir, que lo único que se ha hecho es seguir aumentando los impuestos para los contribuyentes en vez de ampliar la base de contribuyentes y facilitar el pago de impuestos, así como hacer más transparente su distribución, quizás con estas medidas la gente no trataría de evadir el pago.

1.5 Elementos de los Impuestos

Ahora bien todos los impuestos tienen ciertos elementos que son esenciales para que éstos sean jurídicamente válidos. Estos elementos son: los sujetos, el objeto, la base, la tasa o tarifa y época de pago. Los legisladores deben establecer dichos elementos para cada impuesto.

1. Sujeto.- Al tratarse de una obligación ésta conlleva a dos sujetos el activo y el pasivo.

- a) Sujeto activo.- Es el Estado ya que es él el acreedor del impuesto, es quien lo crea en su favor, y es el único facultado para ello. Este elemento nunca cambia, al contrario es permanente, por su propia naturaleza. Como bien sabemos existen tres niveles de gobierno; el Federal, el Estatal y el Municipal, éstos serán los sujetos activos, porque son ellos los que pueden crear (excepto por el Municipio), y tienen la facultad de exigir el pago de los impuestos.
- b) Sujeto pasivo.- Es toda persona física o moral, nacional o extranjera cuya obligación, de acuerdo con la legislación vigente, es la de aportar parte de su riqueza para cubrir el gasto público. El sujeto pasivo adquiere este carácter al

encuadrar su situación de hecho en el supuesto jurídico que prevé el impuesto, esto se conoce como el hecho generador, con el cual nace la obligación fiscal, y la relación jurídica entre el sujeto activo como acreedor y el pasivo. El sujeto pasivo es quien debe pagar el impuesto, sin embargo debemos señalar que en el caso de los impuestos indirectos el sujeto pasivo es quien traslada, retiene y entera el pago, pero que nunca realizó por sí el pago, en este caso, quien paga es el sujeto a quien se le trasladó el impuesto (el consumidor final).

2. Objeto.- Es el hecho o situación jurídica que genera el crédito fiscal, es decir que es sobre lo que recae el gravamen. Es toda aquella situación que al realizarse hace nacer el crédito fiscal.

3. Base.- Es el importe, cuantía o valor de las cosas sobre las que se determina el impuesto. Nos dice el Dr. Castrejón García que “la base es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.”⁴³

4. Tasa o Tarifa.- Dependiendo del impuesto puede ser que tenga tasa o tarifa, existen algunos impuestos que tienen ambos o ninguno.

a) La Tasa.- Es un porcentaje que se aplica a la base.

b) La Tarifa.- Es una lista o catálogo de precios que corresponden a un objeto tributario.

5. El pago.- Es la forma de extinguir cualquier obligación tributaria, existen varios elementos a contemplar dentro de este rubro:

a) Forma de pago.- Éste es generalmente en dinero, sin embargo también se contempla el pago en especie, aunque éste generalmente no es muy común.

b) Tiempo de pago.- Es la fecha o plazo señalado por la ley para realizar el pago del impuesto en cuestión. En el caso de que no se pague en el tiempo señalado, esto será causa de multas y recargos, es decir de los accesorios de los impuestos.

⁴³ Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Op. Cit, p. 199.

Básicamente estos son los elementos de los impuestos, sin embargo es importante señalar otro aspecto:

6. Las exenciones.- Son ciertos supuestos por los que una persona se encuentra liberada del pago del impuesto, ya sea por razones de equidad, de protección o para impulsar ciertas actividades.

1.6 La relación jurídico tributaria

Como mencionamos al principio de este capítulo el Estado en materia tributaria actúa en diversos sectores, ya sea creando nuevos tributos en su carácter legislativo o recaudando dichos impuestos en su carácter de administración, esto hace que la relación jurídico tributaria sea mucho mas compleja, y que no se límite únicamente a la obligación del gobernado de pagar y del Estado como ente receptor.

Pensemos por ejemplo cuando un gobernado tiene una orden de visita, en este caso su obligación es tolerar y sólo dejar que la autoridad realice su visita y poner a su disposición lo que ella necesite. Pero ahora pensemos en la obligación que tiene un particular de llevar su contabilidad, de expedir comprobantes de pago, presentar sus declaraciones, etc. en este caso su obligación es de hacer. Es por esta complejidad de relaciones que algunos doctrinarios consideran que la teoría de la relación jurídico tributaria ha quedado rebasada en la actualidad debido a la complejidad del tema. Sin embargo nosotros no consideramos que haya sido rebasada, y consideramos que aunque efectivamente hay diversos tipos de obligaciones fiscales, se pueden distinguir por su objeto, esto de acuerdo con la doctrina de el Dr. Rodríguez Lobato.

Como hemos visto hasta ahora, la obligación del contribuyente no es únicamente la de entregar una determinada cantidad de dinero al Estado, sino que además tiene otro tipo de obligaciones, aunque todas ellas sean de carácter fiscal, se deben distinguir para no generar confusiones, y se pueden distinguir claramente por su

objeto; así tenemos que existe la obligación de dar, y por el otro lado tenemos la obligación de hacer, no hacer y tolerar.

Toda obligación fiscal que consista en dar, se denomina obligación fiscal sustantiva, mientras que la obligación fiscal que consista en hacer, no hacer o tolerar, se le denomina obligación fiscal formal.⁴⁴ Debemos aclarar que por regla general tanto la doctrina como la legislación y la jurisprudencia no hacen distinción alguna y se refieren a estos dos tipos simplemente como obligación fiscal. A pesar de ello nosotros creemos conveniente hacer esta diferencia para evitar posibles confusiones.

Debemos aclarar que existen algunos doctrinarios que al hablar de la relación tributaria y de la obligación fiscal lo hacen indistintamente, siendo que en realidad son dos conceptos diferentes. Es por esta razón que primero vimos qué es la obligación fiscal, ahora podemos ver lo que es la relación jurídico tributaria.

Para el Dr. Sánchez Gómez la relación jurídico tributaria es “el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo.”⁴⁵

En palabras del Dr. Guiliani “la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.”⁴⁶

El Lic. Delgadillo Gutiérrez define a la relación jurídico tributaria como “el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”⁴⁷

⁴⁴ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit. p.109.

⁴⁵ Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Op. Cit. p.337

⁴⁶ Guiliani Fonrouge, Carlos, Op. Cit., pp. 428 y 429.

⁴⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. Cit. p.97.

De las anteriores definiciones podemos concluir que la relación jurídica tributaria es ese vínculo que une a los sujetos de la obligación fiscal sustantiva y formal, como consecuencia del ejercicio del poder tributario.

1.6.1 El hecho generador

Es común que el hecho generador sea también confundido con el hecho imponible, siendo que ambos son conceptos diferentes.

El hecho generador nos explica el Dr. Delgadillo es: “la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

Es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.”⁴⁸

Para el Dr. Rodríguez Lobato el hecho generador es “el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario.”⁴⁹

De ambos conceptos podemos concluir que el hecho generador es ese suceso que se realiza físicamente en el mundo real, el cual genera la obligación fiscal en general, por lo tanto este hecho es de carácter fáctico.

1.6.2 El hecho imponible

Continuando con la doctrina del Dr. Delgadillo, éste conceptúa al hecho imponible como: “la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo

⁴⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Idem. p.101.

⁴⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit. p.115.

tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales.

Es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria.”⁵⁰

Rodríguez Lobato se acoge a la definición de Sainz de Bujanda, quien define al hecho imponible como “el hecho o conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.⁵¹

De lo anterior concluimos claramente que el hecho imponible es un supuesto de hecho, dicho en palabras sencillas, es la descripción que hace el legislador de un hecho. Cuando este hecho se materializa es conocido como hecho generador, lo cual concreta la relación jurídica tributaria, generando una obligación tributaria.

Aunque ambos conceptos (hecho generador y hecho imponible) van siempre juntos en la relación jurídico tributaria, debemos comprender que son diferentes, ya que uno es la descripción y el otro es la materialización de dicha descripción, no debemos perderlos de vista, ya que son el origen de una obligación fiscal, es decir al momento de encontrarnos es ese supuesto, habrá nacido nuestra obligación.

Respecto del Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta entre México y China, éste contiene los elementos vinculantes para los residentes de ambos países, es decir los hechos imponibles, mismos que al realizarse físicamente darán lugar al hecho generador.

⁵⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. Cit. p.101.

⁵¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Ibidem.

CAPITULO II

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

2.1 Origen

Este impuesto ha ido evolucionando a través del tiempo hasta llegar al que conocemos actualmente, varias leyes que constituyen su antecedente, partiendo de la Constitución de 1917 tenemos los siguientes:

- “La Ley del Centenario del 20 de Julio de 1921. Se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. La Ley se dividía en cuatro capítulos denominados “Cédulas”: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria; 2) Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; 3) Del trabajo a sueldo o salario; 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos. No hubo cédulas para la agricultura ni para la ganadería.

- Ley del 21 de Febrero de 1924 y su reglamento. El 21 de Febrero de 1924 se promulgó la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Esta ley marcó el inicio del “sistema cedular” de gravamen que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años. En contraste con la Ley del Centenario, esta ley no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, para la determinación de la base gravable se permitía efectuar deducciones de los ingresos. Por eso esta Ley constituye en antecedente mas remoto del Impuesto Sobre la Renta ya que, además de que fue una Ley permanente, permitió gravar solamente la utilidad obtenida, que es la que produce el incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes; ese incremento es, propiamente, el signo de capacidad contributiva.

- Ley del 18 de marzo de 1925. Esta ley fue la que por primera vez se llamó “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Rigió dieciséis años durante los cuales sufrió varias modificaciones para adecuarse al crecimiento económico de México. Definió lo que debía entenderse por ingreso y por primera vez se le dio consideración al ingreso en crédito; sin embargo, se establecía que sólo procedía tomarlo en consideración cuando no existiera obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desapareció, porque era una redundancia que únicamente sirvió para evadir el oportuno cumplimiento de la Ley.
- Ley del Impuesto de la Renta Sobre el Superprovecho del 27 de Diciembre de 1939. Durante el período comprendido entre 1932 y 1948 aparecieron leyes complementarias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con diversos fines, los cuales podríamos sintetizar en la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época. La iniciativa de Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho decía: abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas.
- Ley del 31 de Diciembre de 1941 y su reglamento. La reforma fundamental que implica el proyecto es la supresión del Impuesto del Superprovecho. La razón de esta medida radica en el propósito firme del Gobierno Federal de no limitar las utilidades legítimas en un momento en que el país requiere en alto grado el impulso de iniciativa y de la empresa privada. Sin embargo, para compensar la disminución de los ingresos federales que ocasionó la supresión del impuesto mencionado, se aumentaron las tasas de las diferentes tarifas cedulares.

- Ley del 30 de Diciembre de 1953 y su reglamento. Se puede decir que en esta Ley se perfeccionaron las normas que contuvieron las anteriores; sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del Impuesto Sobre la Renta. Por primera vez se consignaron en la Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyó un importante avance al adecuarse a la obligación constitucional de que las contribuciones deben establecerse en una ley y no en un reglamento (principio de legalidad).
- Ley del 30 de Diciembre de 1964 y su reglamento. En esta ley, que estuvo en vigor dieciséis años, se abandonó por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos Títulos solamente: uno para el Impuesto Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Persona Físicas. Por primera vez se hizo el intento de implantar un impuesto global aun cuando no se logró del todo, porque dejaban de acumularse o adicionarse a los demás ingresos del contribuyente persona física, los intereses que obtuviera provenientes de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los ingresos que percibiera por concepto de dividendos y los que derivaran de sus actividades empresariales. Fue a partir de 1978 cuando se adicionó la Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, la cual estuvo en vigor un año solamente.
- Ley de 1980. La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980 entró en vigor el 1º de enero de 1981, sustituyendo a la del 31 de diciembre de 1964, la cual quedó abrogada. En esta nueva ley se tuvo la intención de aclarar disposiciones cuya interpretación y aplicación habían tenido resultados confusos en algunos aspectos y el propósito de que las autoridades hacendarias tuvieran mecanismos y facultades que les permitieran, con mayor facilidad, combatir la evasión fiscal. Lo cierto es que no se logró su objetivo, tan no se logró el objetivo, que las autoridades fiscales se vieron en la necesidad de continuar emitiendo resoluciones para aclarar las

disposiciones de dicha Ley, o incluso para establecer nuevas normas no contempladas en el ordenamiento, para así resolver situaciones que se presentaban de manera cotidiana lo que, naturalmente, provocaba incertidumbre jurídica en los contribuyentes.

- La reforma de 1987. A partir de 1987 se amplió la base gravable de las sociedades mercantiles a través de incorporar en el procedimiento de cálculo de la utilidad gravable el efecto económico que la inflación origina en los créditos que conceden los contribuyentes y en las obligaciones que contraen. Sin embargo para mitigar el efecto que eso tendría en la utilidad gravable se hicieron ajustes a la Ley para: i) permitir la deducción de la adquisición de inventarios en el propio ejercicio, independientemente de la época en que se vendieran, ii) dar efecto fiscal a la revaluación que la inflación produce en los bienes de activo fijo; y iii) permitir la revaluación, por efecto de la inflación de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable de los ejercicios siguientes.
- Ley del año 2002. Esta nueva ley reestructura a la ley anterior e incorpora disposiciones de reglas misceláneas, jurisprudencias u reglamentarias, e incluye un título específico de empresas multinacionales.⁵²

Como podemos apreciar este impuesto ha pasado por varias etapas, modificándose constantemente para adecuarse a la época en que es vigente. Consideramos que además de dichas adecuaciones es necesario y urgente que se simplifique este impuesto, ya que una de las razones por las que la población no lo paga es porque no lo entienden, si no entienden ni siquiera en que consiste, menos entienden cómo pagarlo, cómo hacer las deducciones permitidas, qué régimen es el que más les conviene, etc. y debemos recordar que éste es uno de los impuestos de los que más ingresos obtiene el Estado.

⁵² Calvo Nicolau, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta Tomo I, Ed. Themis, México, 1995, pp. 191-225.

2.2 Sujetos obligados

El artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece quienes son los sujetos obligados al pago del mismo y lo hace en los siguientes términos:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Este artículo además de establecer quienes son los sujetos, también indica cuales son los elementos que los vinculan al pago del mismo, sin embargo los elementos vinculantes serán objeto de estudio más adelante.

Existen dos tipos de sujetos, las personas físicas y las morales, vale la pena señalar desde ahora la diferencia entre ambos, y recordar que el presente trabajo se enfocará a las personas físicas.

En el caso de México el Código Civil Federal en el artículo 22 y 25 establece quienes son las personas físicas y morales respectivamente en los términos siguientes:

“LIBRO PRIMERO

De las Personas

TITULO PRIMERO

De las Personas Físicas

Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

TITULO SEGUNDO
De las Personas Morales

Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”

En este orden de ideas tenemos entonces que la persona física es el ser humano en sí, un individuo, mientras que la persona moral es una agrupación constituida por una o más personas físicas con el objeto de realizar determinados fines.

2.2.1 Elementos vinculantes en I.S.R.

Como mencionamos anteriormente los elementos vinculantes se encuentran establecidos en el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, éstos son la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza.

En el artículo primero, primera fracción de la citada ley se establece:

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

Ahora bien para entender quiénes son residentes en México debemos remitirnos al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

“Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

- I. A las siguientes personas físicas:
 - a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional

cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

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

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

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

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

Así tenemos que las personas físicas de nacionalidad mexicana, o las que establezcan su casa habitación, o centro de intereses vitales en territorio nacional, aunque su casa habitación se encuentre en otro lugar se encuentran obligadas a cumplir con las leyes fiscales nacionales y con esto tenemos el primer elemento vinculante: la residencia.

En la segunda fracción del artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece:

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

Es la misma ley la que en este caso señala qué es un establecimiento permanente y lo hace en el artículo 2, que a la letra establece:

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

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

[...]

Este artículo es muy extenso, y en el primer párrafo tenemos una definición genérica de establecimiento permanente el cual debe entenderse como cualquier lugar de negocios; éste es el segundo elemento vinculante.

El último elemento vinculante lo encontramos en el mismo artículo 1º de la mencionada ley, en su tercera fracción, mismo que establece:

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

Este elemento es la fuente de riqueza, la cual podemos entender simplemente como el lugar en el que se originan o generan los ingresos.

Esto quiere decir que si el lugar donde se generan los ingresos se encuentra en territorio nacional, entonces esto nos vincula a contribuir para el gasto público del Estado.

2.3 Objeto del impuesto

El objeto de este impuesto se encuentra contemplado en el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que su objeto es gravar todos los ingresos atribuibles al sujeto, es decir todos los ingresos que percibe durante determinado lapso de tiempo, estos son los ingresos acumulables.

Es importante que antes de continuar recordemos que existen dos tipos de personas obligadas a su pago; las físicas y las morales, ambas tienen sus características propias y un tratamiento específico dentro de la ley. La ley en comento empieza con las personas morales, así que seguiremos con su estructura, para evitar confusiones, enfocándonos más adelante en las personas físicas.

Para entender qué es el ingreso acumulable es necesario que nos remitamos a los artículos 17, y 20 en los cuales se establecen los supuestos que integran el ingreso acumulable, para el caso de las personas morales, en los siguientes términos:

CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS

Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Artículo 20. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

II. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. En este caso, para determinar la ganancia se considerará como ingreso el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales tenga el bien de que se trata en la fecha en la que se transfiera su propiedad por pago en especie, pudiendo disminuir de dicho ingreso las deducciones que para el caso de enajenación permite esta Ley, siempre que se cumplan con los requisitos que para ello se establecen en la misma y en las demás disposiciones fiscales. Tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, se acumulará el total del ingreso y el valor del costo de lo vendido se determinará conforme a lo dispuesto en la Sección III, del Capítulo II del Título II de esta Ley.

III. (Se deroga).

IV. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. Para estos efectos, el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de reducción de capital o de liquidación, de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, la ganancia se determinará conforme a lo dispuesto en la fracción V del artículo 167 de esta Ley.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia derivada de dichos actos, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

VI. Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.

VII. La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.

VIII. Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

IX. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

X. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados. Para estos efectos, se considera que los ingresos por intereses moratorios que se perciban con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que el deudor incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que el deudor incurrió en mora, hasta que el monto percibido exceda al monto de los intereses moratorios devengados acumulados correspondientes al último periodo citado.

Para los efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.

XI. El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XII. Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00, cuando no se cumpla con lo previsto en el artículo 86-A de esta Ley.

De la lectura de los artículos transcritos nos damos cuenta que la lista de ingresos sí son considerados para efecto del pago de este impuesto es realmente amplia y nos percatamos de que difícilmente existe algún ingreso que pueda evitar conformar el ingreso acumulable.

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente interpretación:

Registro No. 200034

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

IV, Octubre de 1996

Página: 101

Tesis: P./J. 52/96
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.

De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.

Como podemos observar esta jurisprudencia precisa de manera certera que el objeto de este impuesto es el ingreso obtenido ya sea en efectivo, bienes, servicios, créditos, etc. tal y como lo hemos venido mencionando.

Ahora bien, respecto de los ingresos de las personas físicas, éstos se establecen de manera genérica en el artículo 106 y los demás se encuentran en los subsiguientes capítulos de la ley. El artículo 106 a la letra establece:

TÍTULO IV
DE LAS PERSONAS FÍSICAS
DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.

[...]

Cuando las personas tengan deudas o créditos, en moneda extranjera, y obtengan ganancia cambiaria derivada de la fluctuación de dicha moneda, considerarán como ingreso la ganancia determinada conforme a lo previsto en el artículo 168 de esta Ley.

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, los que les correspondan conforme al Título III de esta Ley, así como las cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

[...]

Además de estos ingresos también se encuentran los siguientes:

- Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado;
- Ingresos por actividades empresariales y profesionales;
- Los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles;
- Los ingresos por enajenación de bienes;
- Ingresos por adquisición de bienes;

- Ingresos por intereses;
- Los ingresos por la obtención de premios
- Los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales;
- Demás ingresos que obtengan las personas físicas.

También en el caso de las personas físicas nos percatamos que al igual que para las personas morales los ingresos acumulables se integran por una gran cantidad de supuestos, esto se debe a la importancia que este impuesto representa para el Estado mexicano.

Debemos destacar que esos ingresos sólo serán objeto del impuesto hasta que sean realmente percibidos por el sujeto, es decir que sólo serán gravados hasta que el contribuyente los perciba real y efectivamente aumentando su patrimonio. Las siguientes interpretaciones así lo sostienen.

Registro No. 226056
Localización:
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990
Página: 426
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. SE CAUSA EN EL ACTO DEL INGRESO.

El impuesto sobre la renta se causa al momento en que una persona recibe un ingreso, con independencia de la fecha o plazo en que se tenga que pagar dicha contribución de conformidad con las disposiciones respectivas, por lo cual, resulta inexacto que la naturaleza jurídica del gravamen de referencia sea anual por mandato expreso de la ley.

Por el contenido de la anterior tesis nos damos cuenta de que el impuesto se causa en el momento en el que una persona recibe un ingreso, para aclarar cualquier duda

al respecto esta la siguiente tesis que de manera acertada señala lo mismo de manera más específica.

Registro No. 327615
Localización:
Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
LXX
Página: 1602
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CUANDO SE CAUSA.

Si el impuesto sobre la renta se causa por las ganancias o ingresos, de acuerdo con el artículo 1o. de la ley de la materia, es claro que el impuesto tiene lugar cuando existe el ingreso y no desde que nace para el acreedor, el derecho de exigir la cantidad que va a ser gravada con aquél. De acuerdo con el artículo 2o. también del mismo ordenamiento, el ingreso existe cuando se verifica la percepción en efectivo, en valores o crédito, es decir, cuando se reciben materialmente o se tocan las cantidades que constituyen dicho ingreso, pues por percepción no se puede entender jurídica ni gramaticalmente, el nacimiento del derecho de cobrar una cantidad determinada. Además, el espíritu del impuesto de que se habla, tanto en nuestra legislación como en la de otros países en que existe dicho impuesto, tiene el carácter de subjetivo, esto es, afecta solo a personas, de quienes se exige una participación, por decirlo así, sobre las cantidades que vienen a enriquecer su patrimonio, pero de ninguna manera tiene como punto de partida, circunstancias relacionadas con las operaciones que originan las ganancias; de manera que el hecho de preocuparse la ley por la forma o fecha en que se origina un crédito que significa ganancia para el causante, se fija sólo en el momento en que aumenta el patrimonio de éste, por la percepción de una utilidad

La ley en este sentido establece para cada caso en particular en qué momento se considera que el ingreso es obtenido. A este respecto consideramos que es innecesario, y creemos que bastaría con apearse a la jurisprudencia, estableciendo que el momento en que se causa es el momento en que el ingreso se integra al patrimonio del contribuyente.

Para finalizar este apartado nosotros quisiéramos señalar que es justamente por la importancia de este impuesto que es necesario simplificarlo, ya que su simple

lectura es compleja, debido a su estructura, lo que le dificulta al contribuyente su debido cumplimiento.

2.4 Determinación base del impuesto

Como ya se mencionó en este impuesto existen dos tipos de personas obligadas a su pago; las morales y las físicas, para determinar la base gravable de cada una se establecen diferentes métodos, el primero contemplado de manera genérica en el artículo 10 para las personas morales y el segundo en el artículo 177 para las físicas. Es muy importante determinar de manera adecuada la base, porque a ella se le aplicará la tasa o tarifa (dependiendo del tipo de persona que se trate) y con ello podremos establecer el impuesto en cantidad líquida.

Para determinar la base en el caso de las personas morales el artículo 10 establece:

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

Segundo párrafo (Se deroga).

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Este artículo nos da una especie de fórmula genérica para el cálculo de este impuesto, en el caso de las personas morales, sin embargo nosotros sólo obtendremos la base, que de una manera más sencilla el maestro Carrasco Iriarte la concibe de la siguiente manera:

Tabla 1 Cálculo de la base gravable para personas morales⁵³

-	Ingresos acumulables
-	Deducciones permitidas en la ley
	Utilidad fiscal
-	PTU de las empresas pagas en el ejercicio
	Utilidad después de PTU
-	Pérdida fiscal de ejercicios anteriores
	Resultado fiscal o base gravable

Este cuadro no esta completo debido a que queremos evitar posibles confusiones, más adelante lo completaremos, pero para efectos de este tema en específico basta con que entendamos que la base la obtenemos sumando la totalidad de los ingresos obtenido durante un ejercicio fiscal, a esto se le restan las deducciones autorizadas, el resultado es la utilidad fiscal, a ésta se le resta la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa, el resultado es la utilidad después de la PTU, por último a este resultado se le resta la pérdida fiscal de ejercicios anteriores en el caso de que hubiere, y el resultado se conoce como resultado fiscal o base.

Es muy importante que recordemos que esta es la fórmula general, sin embargo cada régimen esta sujeto a particularidades específicas y por lo tanto la manera de obtener la base será diferente. Basta por ahora con conocer la manera genérica.

En el caso de las personas físicas el método genérico para obtener la base se encuentra en el artículo 177, el cual establece:

⁵³ Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho fiscal I, 6ª ed., Ed. IURE editores, México, 2008, p. 376.

Artículo 177. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	19.94
249,243.49	392,841.96	38,139.60	21.95
392,841.97	En adelante	69,662.40	28.00

Segundo párrafo (Se deroga).

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

[...]

En este artículo se establece el método para el cálculo de este impuesto, respecto del tema que nos atañe es suficiente decir que para obtener la base es necesario hacer lo siguiente:

A los ingresos del ejercicio le resta las deducciones autorizadas, a este resultado le suma la utilidad gravable, al resultado de la suma se le restan las deducciones personales y el resultado es la base gravable. A la base gravable se le aplica la tarifa.

Esta es la fórmula general, sin embargo debemos recordar que cada régimen de las personas físicas es obviamente diferente, por tanto el cálculo del impuesto debe realizarse conforme a sus particularidades.

2.5 Tasa y Tarifa

Como pudimos observar anteriormente para este impuesto se puede aplicar tasa o tarifa atendiendo al tipo de sujeto obligado, es decir contribuyente.

La tasa se aplica a las personas morales, es del 28% y el método para aplicarla es el siguiente:

Una vez que obtuvimos la base, ésta la multiplicamos por el 28% que establece el artículo 10 de la ley referida, el resultado es el ISR causado en el ejercicio, a este se le restan los pagos provisionales del ejercicio y si el resultado es positivo es el impuesto a pagar, si es negativo es la pérdida fiscal o diferencia a favor.⁵⁴

La tarifa se aplica a las personas físicas y es variable de acuerdo a lo que establece el propio artículo 177, en el cual se contemplan diferentes rangos para su cálculo, atendiendo al principio de proporcionalidad. La forma de aplicarla es la siguiente:

Primero ubicamos nuestra base gravable dentro de los límites inferior y superior que se encuentran en la tabla del artículo 177, ya ubicada en un límite, le restamos el límite inferior, el resultado se conoce como Excedente de Límite Inferior al cual se le aplica el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior; también conocido como tasa, a la cantidad resultante le sumamos la cuota fija y el resultado es el cálculo del impuesto, éste no es el impuesto a pagar, ya que a este resultado falta aplicarle el subsidio anual.

A nuestro parecer ambas fórmulas en apariencia son sencillas, sin embargo al momento de aplicarlas pueden surgir confusiones para los contribuyentes. Por ejemplo en el caso de las personas físicas para poder obtener nuestro impuesto a

⁵⁴ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho fiscal I, Op. Cit., p. 376.

pagar es necesario aplicar al excedente del límite inferior un porcentaje que también se conoce como tasa, lo cual puede crear grandes confusiones, que se traducen en errores que se sancionan con multa o incluso se tipifican como delitos.

2.6 Época de pago

Respecto de este punto debemos mencionar que la ley establece dos tipos de pago; el provisional y el definitivo. Cada uno de ellos por lo tanto tiene diferente época de pago y ésta además varía atendiendo al tipo de persona de que se trate, tal y como veremos a continuación.

Los pagos provisionales son mensuales, corren del día primero al último de determinado mes y la fecha en que deben ser cubiertos es a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Lo anterior se encuentra en el artículo 14 de la Ley del I.S.R. el cual establece:

Artículo 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:

[...]

Cabe mencionar que en el caso del pago provisional la fecha para su liquidación es la misma para personas morales y físicas, lo único que varía es el método para su cálculo.

Los pagos definitivos contemplan todo el ejercicio fiscal, es decir, del 1º de enero al 31 de diciembre y el pago se efectúa en el mes de abril siguiente al ejercicio fiscal para las personas físicas y en marzo para las morales. Esta es la declaración anual.

Al respecto el artículo 10 penúltimo párrafo de la Ley del I.S.R. establece lo siguiente:

Artículo 10. [...]

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Nos referimos por supuesto a personas morales.

Quisiéramos señalar que una diferencia importante entre un pago proporcional y uno anual, es que en el primero no operan las deducciones para asalariados, ya que por honorarios y persona moral sí, mientras que en el definitivo sí en todos los casos, además es importante mencionar que los pagos provisionales son a cuenta del impuesto anual, es decir que estos pagos mensuales se acreditan al momento de efectuar la declaración anual.

2.7 Regímenes fiscales para prestadores de servicios

Como hemos expuesto desde un principio los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales, toca el turno por tanto de analizar los diferentes regímenes que se contemplan para las personas físicas.

Es importante que señalemos que existen diferentes maneras en que una persona pueda prestar sus servicios, así que tenemos los siguientes tipos:

- Prestación de servicio personal subordinado, asimilables, y;
- Prestación de servicios profesionales

La diferencia entre uno y otro es principalmente la subordinación, aunque también existen otros elementos que los diferencian como que en el primero se debe cumplir con un horario, las condiciones específicas del trabajo; como días de descanso, vacaciones, se le paga mediante salarios, etc. mientras que para el segundo no existen tales elementos. Otra diferencia es que el servicio personal subordinado da origen a una relación laboral, la cual es normada por la Ley Federal del Trabajo,

mientras que la prestación de servicios profesionales es reglamentada por el Código Civil Federal y de cada entidad y no da origen a una relación laboral.

Lo anterior queda establecido en el artículo 8 y 20 de la Ley Federal del Trabajo:

Artículo 8o.- Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Para los efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Artículo 20.- Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquel por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

La prestación de un trabajo a que se refiere el párrafo primero y el contrato celebrado producen los mismos efectos

Respecto de la prestación de servicios profesionales, el artículo 2606 del Código Civil para el Distrito Federal establece:

Artículo 2606. El que presta y el que recibe los servicios profesionales pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos.

Cuando se trate de profesionistas que estuvieren sindicalizados, se observarán las disposiciones relativas establecidas en el respectivo contrato colectivo de trabajo.

Para efectos de aclarar las diferencias entre estos dos tipos de prestaciones de servicios, las siguientes tesis establecen:

Registro No. 248087
Localización:
Séptima Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
205-216 Sexta Parte
Página: 422
Tesis Aislada
Materia(s): laboral

RELACIÓN LABORAL, REQUISITOS DE LA. SU DIFERENCIA CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES.

No basta la prestación de un servicio personal y directo de una persona a otra para que se dé la relación laboral, sino que esa prestación debe reunir como requisito principal la subordinación jurídica, que implica que el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del esfuerzo físico, mental o de ambos géneros, del trabajador según la relación convenida; esto es, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio; esa relación de subordinación debe ser permanente durante la jornada de trabajo e implica estar bajo la dirección del patrón o su representante; además, el contrato o la relación de trabajo se manifiesta generalmente, al través de otros elementos como son: la categoría, el salario, el horario, condiciones de descanso del séptimo día, de vacaciones, etcétera, elementos que si bien no siempre se dan en su integridad ni necesita acreditar el trabajador tomando en consideración lo que dispone el artículo 21 de la Ley Federal del Trabajo, sí se dan en el contrato ordinario como requisitos secundarios. Por tanto, no es factible confundir la prestación de un servicio subordinado que da origen a la relación laboral regulada por la Ley Federal del Trabajo con el servicio profesional que regulan otras disposiciones legales; en aquél, como ya se dijo el patrón da y el trabajador recibe órdenes precisas relacionadas con el contrato, dispone aquél dónde, cuándo y cómo realizar lo que es materia de la relación laboral, órdenes que da el patrón directamente a un superior jerárquico representante de dicho patrón, y en la prestación de servicios profesionales el prestatario del mismo lo hace generalmente con elementos propios, no recibe órdenes precisas y no existe como consecuencia dirección ni subordinación, por ende no existe el deber de obediencia ya que el servicio se presta en forma independiente, sin sujeción a las condiciones ya anotadas de horario, salario y otras.

Esta tesis explica que para que exista una relación laboral debe existir la prestación de un servicio personal de manera subordinada, lo que implica un poder de mando de parte del patrón sobre el trabajador, así éste se encuentra obligado a obedecer las ordenes de aquél respecto del trabajo y sus condiciones. Este tipo de servicio personal subordinado no puede ser confundido con el servicio personal profesional o independiente porque en este no existe una subordinación del prestador. Esto queda reforzado con la siguiente tesis.

Registro No. 242637

Localización: Séptima Época, Instancia: Cuarta Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 205-216 Quinta Parte,

Página: 44, Tesis Aislada, Materia(s): laboral

PROFESIONISTAS, CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y NO RELACIÓN CONTRACTUAL.

La persona que percibe diversas cantidades por concepto de una labor de carácter técnico, que expide los recibos de pago y admite que tales sumas las recibió en calidad de honorarios, que tiene despacho propio y registro federal de causante como profesionista o técnico independiente y que no tiene un horario determinado para realizar sus labores al servicio de la empresa, estos hechos llevan a la conclusión de que sus actividades las realiza bajo un contrato de prestación de servicios profesionales, de carácter civil, y no de una relación laboral.

Esta tesis de manera breve y concisa aclara la diferencia entre el servicio personal subordinado y la prestación de servicios profesionales, y como expusimos desde el principio la diferencia fundamental es la subordinación.

Vale la pena mencionar que para efectos de la Ley del I.S.R. existe el asimilable a asalariado como lo mencionamos anteriormente, cuyas características específicas analizaremos más adelante.

Una vez que hemos expuesto las diversas formas de prestación de servicios, podemos empezar a analizarlas fiscalmente.

2.7.1 Asalariado

Respecto del asalariado debemos recordar que se trata de un trabajador que presta sus servicios personales de manera subordinada a cambio de un salario, esta contraprestación es la que se toma en cuenta para efectos del I.S.R. ya que como recordaremos su objeto es el ingreso acumulable.

En el Título IV, Capítulo I de la Ley del I.S.R. se encuentra regulado este tipo de régimen fiscal. El artículo 110 primer párrafo establece:

Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. [...]

Este artículo establece cual es el objeto del impuesto para el caso de prestadores de servicios derivados de la relación laboral, por tanto su objeto es gravar el ingreso que obtienen a cambio de sus servicios, mejor conocido como salario, así como también grava las demás prestaciones que deriven de la relación laboral. Ahora bien ¿qué debemos entender por estas prestaciones?. Para aclarar este punto podemos remitirnos al artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo el cual establece:

Artículo 84.- El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo

De la lectura de este artículo podemos entender cuales son las demás prestaciones que son gravadas por este impuesto. Sin embargo la lista de ingresos no termina aquí y debemos agregar lo que establece el artículo 137 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Artículo 137. Para los efectos del artículo 110 de la Ley, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, el importe de las becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

Adicionalmente a lo anterior debemos contemplar como objeto del impuesto las participaciones de los trabajadores en las utilidades de la empresa, así como las prestaciones que recibe el trabajador a consecuencia de la terminación de la relación laboral.

En este régimen el sujeto que lo debe pagar es el trabajador, sin embargo no lo hace él directamente, sino que es el patrón el que hace la respectiva retención, es decir el sujeto pasivo es el trabajador, son sus ingresos los que se gravan, pero es el patrón el que realiza la retención y es quien hace la declaración.

Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 133 primer párrafo:

Artículo 113. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente. [...]

Como podemos observar este artículo establece que la persona que realice pagos por concepto de salarios, es decir el patrón, esta obligado a hacer las retenciones mensuales.

Este artículo también nos lleva a explicar la época de pago, como vimos anteriormente de manera genérica existen dos épocas de pago; la mensual y la anual, es decir el pago provisional y el definitivo. Para este régimen es igual, existen los pagos mensuales, mismos que se toman a cuenta del anual y se hace la declaración del ejercicio, es decir, el pago definitivo.

2.7.2 Asimilable a asalariado

Como mencionamos anteriormente para efectos del pago de este impuesto existe la figura del asimilable a asalariado, esta figura difiere del prestador de servicios personales subordinados en que no prestan sus servicios de manera subordinada, aunque para realizar el cálculo del ISR se equipara al asalariado o trabajador, de ahí su nombre.

Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 110 de la Ley del ISR:

Artículo 110. Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. **Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:**

I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por concepto de

gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

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

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

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

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

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

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

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

VII. Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

Como podemos ver los ingresos que se equiparan a las percepciones por salarios y/o por prestación de servicios personales subordinados es muy amplia, y difícilmente algún ingreso escapa a ser objeto de este impuesto, lo que nos hace recordar porque el ISR es el impuesto personal por excelencia.

DIFERENCIAS ENTRE ASALARIADOS Y ASIMILABLES		
	ASALARIADO	ASIMILABLES
1	Existe una relación de trabajo subordinada.	Existe una relación laboral, aunque no necesariamente de carácter subordinado.
2	Grava el salario y demás prestaciones, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las prestaciones percibidas a consecuencia de la terminación laboral.	Grava los ingresos que obtienen los funcionarios y trabajadores de la Federación los Estados y municipios, y los miembros de las fuerzas armadas, los rendimientos y anticipos de las sociedades cooperativas y sociedades y asociaciones civiles, los honorarios de los miembros de consejos directivos de vigilancia, consultivos, de administración comisarios y gerentes, etc.

SIMILITUDES ENTRE ASALARIADOS Y ASIMILABLES		
	ASALARIADO	ASIMILABLES
1	Quien efectúa la retención y hace el entero al fisco es el patrón.	
2	La época de pago es mensual y anual, es decir, a más tardar el día 17 siguiente al del ejercicio se realiza el pago provisional y el definitivo se enterará a más tardar en el mes de febrero siguiente al ejercicio. (Arts. 113 y 116 LISR)	
3	El procedimiento para su cálculo es el mismo.	

Como podemos observar en los casos anteriores, aunque los prestadores de servicios personales subordinados y los asimilables a asalariados son sujetos diferentes que obtienen diversos ingresos, para efectos del pago de este impuesto se equiparan, teniendo como resultado una gama muy variada de ingresos que pueden obtener las personas físicas sólo en estos dos rubros.

A continuación analizaremos otro rubro que es el de los prestadores de servicios profesionales.

2.7.3 Prestación de servicios profesionales

Este régimen se encuentra regulado en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, junto con el de las actividades empresariales, sin embargo y para no crear confusiones, nosotros únicamente nos avocaremos a la prestación de servicios profesionales.

El artículo 120 de la citada ley establece quienes son los sujetos y cual es el objeto:

Artículo 120. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

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

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

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

Tenemos por tanto que los sujetos son las personas físicas que presten servicios profesionales.

El objeto que grava es todo aquel ingreso percibido por la prestación de un servicio profesional independiente y que no se encuentren contemplados dentro del Capítulo I del Título IV de la LISR, es decir, sueldos y salarios.

Además de estos ingresos el artículo 121 establece otras percepciones que también son considerados como acumulables:

Artículo 121. Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

II. Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones, relacionados con las actividades a que se refiere este Capítulo.

III. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.

IV. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación

comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

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

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

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

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

IX. Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

X. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

XI. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta Ley; en este último caso, se considerará como ganancia el total del ingreso obtenido en la enajenación.

Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a la Ley, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta Sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente.

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

Cabe mencionar que estos ingresos son gravados hasta el momento en que sean realmente percibidos por el sujeto pasivo ya sea en dinero, en bienes o servicios. Así lo establece el artículo 122:

Artículo 122. Para los efectos de esta Sección, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción I del artículo 121 de esta Ley, éstos se considerarán efectivamente percibidos en la fecha en que se convenga la condonación, la quita o la remisión, o en la que se consume la prescripción.

En el caso de enajenación de bienes que se exporten se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo.

Esta medida es bastante lógica, porque un ingreso no puede ser gravado si no se ha obtenido realmente, y en el caso de los prestadores de servicios profesionales, si son independientes sus ingresos generalmente no son percibidos de manera sistemática como es el caso de los trabajadores que ya sea semanal, quincenal o mensual, reciben un salario.

La siguiente tesis jurisprudencial también sostiene lo anterior:

Registro No. 226056

Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990, Página: 426, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. SE CAUSA EN EL ACTO DEL INGRESO.

El impuesto sobre la renta se causa al momento en que una persona recibe un ingreso, con independencia de la fecha o plazo en que se tenga que pagar dicha contribución de conformidad con las disposiciones respectivas, por lo cual, resulta inexacto que la naturaleza jurídica del gravamen de referencia sea anual por mandato expreso de la ley.

Tenemos por tanto que la doctrina, la ley y la jurisprudencia coinciden plenamente en señalar que el momento en que este impuesto se causa es a partir de que el sujeto pasivo recibe realmente un ingreso que incremente su patrimonio.

Ahora bien, respecto de las deducciones que son admitidas para este régimen se encuentran establecidas en el artículo 123, mismo que establece:

Artículo 123. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de esta Ley, respectivamente.

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta Sección.

VI. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.

VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrodeen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 30 de esta Ley.

Último párrafo (Se deroga).

Las deducciones que son permitidas como podemos observar son aquellos gastos e inversiones que sean estrictamente indispensables para poder obtener sus ingresos, es decir aquellas que estén directamente relacionadas con la prestación del servicio. Estas deducciones para que puedan ser realmente efectivas deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Que sean efectivamente erogadas durante el ejercicio de que se trate.
- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de ingresos.
- Que se resten una sola vez
- Que los pagos de primas de seguros o fianzas se haga conforme a la ley de la materia y que correspondan a conceptos que la Ley del ISR considere como deducibles.
- Cuando un pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de la parcialidad efectivamente pagada durante el ejercicio de que se trate.
- En el caso de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.

Además de estos requisitos también deben cumplir con los establecidos en las fracciones III, IV, V, VI, VII, IX, XI, XIV, XV, XVIII, XIX y XX del artículo 31, los cuales son:

- Deben estar amparados con documentación.
- Deben estar registradas en contabilidad.

- Cuando el pago cuya deducción se pretenda realizar se efectúe a personas obligadas a solicitar su inscripción en el RFC, señalar la clave respectiva en la documentación.
- Cuando el pago cuya deducción se pretenda realizar se haga a contribuyentes que causen el IVA, dicho impuesto se traslade de manera expresa y por separado en el comprobante correspondiente.
- Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de la Ley del ISR y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.
- En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros.
- Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. En el caso de que excedan, este excedente no podrá ser deducible.
- Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.
- Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de la Ley del ISR.
- Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la citada ley.
- Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se

dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

Si el contribuyente cumple con todos los requisitos anteriores podrá efectuar la deducción correspondiente, éstas se conocen como deducciones de ley, por estar reguladas y permitidas por la misma.

Además de estas deducciones existen las deducciones personales que se encuentran establecidas en el artículo 176 de la Ley del ISR y que considera los siguientes conceptos:

- Pagos por honorarios médicos, dentales, y hospitalarios.
- Gastos funerarios.
- Donativos no onerosos ni remunerativos.
- Intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios.
- Aportaciones complementarias de retiro.
- Primas por seguros de gastos médicos.
- Transporte escolar de los descendientes en línea recta, cuando sea obligatorio.
- Pago efectuado por concepto del impuesto local sobre salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

El requisito que deben cumplir estas deducciones es que deben ser comprobadas mediante documentación que reúna los requisitos fiscales. Como podemos advertir estas deducciones no están relacionadas, ni son indispensables para que el ejercicio de la profesión, sino que se trata de gastos de tipo personal, de ahí su nombre. Es por esta misma razón que los requisitos para hacerlas validas no son las mismas que para las deducciones de ley.

Ahora bien respecto de las obligaciones que tienen los contribuyentes sujetos a este régimen tenemos las siguientes:

- Deben solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Llevar la contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
- Expedir y conservar comprobantes que acrediten sus ingresos y que éstos cumplan con los requisitos fiscales.
- Presentar declaraciones provisionales, y anual.

Las demás establecidas en el artículo 133.

Antes de analizar el procedimiento para el cálculo de este impuesto debemos conocer como se obtiene la utilidad gravable y pérdida fiscal.

La utilidad fiscal se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos, las deducciones autorizadas. Esto se conoce como utilidad fiscal, a ésta se le restarán las pérdidas fiscales en caso de que hubiere, el resultado es la utilidad gravable.

La pérdida fiscal se actualiza cuando los ingresos obtenidos sean menores a las deducciones autorizadas; la diferencia es la pérdida fiscal.⁵⁵

2.7.3.1 Procedimiento para el cálculo del impuesto

Podemos ahora analizar el procedimiento para calcular el impuesto a pagar. Anteriormente habíamos visto de manera general como se calcula este impuesto, ahora las particularidades para este régimen son las siguientes:

Comenzaremos por el cálculo para el pago anual.

⁵⁵ *Cfr.* Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano (Derecho fiscal sustantivo) Tomo I, 13ª ed., Ed. Cárdenas Editor, México, 2003, p. 721.

Primero se deben sumar todos los ingresos percibidos durante un año, estos son los ingresos acumulables, a los que se les restan las deducciones autorizadas, el resultado es la utilidad fiscal del ejercicio, a este resultado se le resta las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de años anteriores, el resultado es la utilidad gravable, a este resultado se le restan las deducciones personales, y el resultado es la base gravable, a ésta se le aplica la tarifa del artículo 177 de la Ley del ISR, al impuesto que resulte se le restan los pagos provisionales efectuados durante el año, el resultado es el impuesto a pagar.

El siguiente cuadro ejemplificará este procedimiento a fin de facilitar su entendimiento.

Tabla 2 Cálculo del pago anual de ISR para personas físicas⁵⁶

-	Ingresos acumulables
	Deducciones autorizadas
R=	Utilidad fiscal del ejercicio
-	Pérdidas fiscales anteriores que no hayan sido deducidas
R=	Utilidad gravable
-	Deducciones personales
R=	Base gravable
x	Tarifa del artículo 177 de la LISR *
R=	Impuesto anual a cargo
-	Pagos provisionales pagados durante el año
	Impuesto a pagar

* El método para aplicar a la base la tarifa es como sigue:

A la base del impuesto se le resta el límite inferior, el resultado es el excedente del límite inferior, éste se multiplica por el porcentaje sobre el excedente del límite inferior, el resultado es el impuesto marginal al cual se le suma la cuota fija, el resultado es el impuesto anual a cargo.

⁵⁶ Datos obtenidos de la página de Internet del SAT información para principiantes

Ahora bien respecto del pago provisional mensual el procedimiento para su cálculo es el siguiente:

Al total de los ingresos del período se le restan las deducciones autorizadas, a este resultado se le restan las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que no se hayan disminuido, el resultado es la base del impuesto, a la cual se le aplicará la tarifa del artículo 113 de la LISR, a este resultado se le restan los pagos provisionales de meses anteriores, así como las retenciones del ISR que en su caso hayan efectuado las personas morales, el resultado es el impuesto a pagar.⁵⁷

El siguiente cuadro ejemplifica lo anterior de manera gráfica:

Tabla 3 Cálculo del pago provisional de personas físicas

-	Ingresos acumulables
	- Deducciones autorizadas
R=	Ingreso gravable
-	Pérdidas fiscales anteriores que no hayan sido deducidas
R=	Base del impuesto
X	Tarifa del artículo 113 de la LISR
R=	Impuesto a enterar
-	Pagos provisionales anteriores
-	Retenciones
	Impuesto a pagar

En este caso para aplicar a la base del impuesto la tarifa se sigue el mismo procedimiento que describimos para el caso del pago anual.

Las fórmulas antes descritas son una manera sencilla de describir el procedimiento para el cálculo del impuesto, ya que en la ley son descritos de manera un poco complicada. Razón por la que creemos que es necesario simplificar la redacción de

⁵⁷ Datos obtenidos de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria: www.sat.gob.mx consultada en marzo de 2009.

la Ley a fin de lograr una mejor comprensión de la misma por parte de los contribuyentes.

2.7.3.2 Época de pago

De acuerdo con lo que establece la Ley del ISR para este régimen existen tres épocas de pago, atendiendo al tipo de declaración, es decir que para el pago anual existe una época de pago, así como para el provisional y el esporádico.

En este orden de ideas tenemos que para la declaración anual la época de pago será a más tardar el mes de abril del año siguiente al ejercicio fiscal de que se trate.

Así lo establece el artículo 175 de la LISR:

Artículo 175. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

[...]

Respecto del pago provisional recordemos que es a cuenta del anual y su época de pago es a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel que corresponda el pago.

Esto se encuentra establecido en el artículo 127:

Artículo 127. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

[...]

Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Este artículo nos dice cuál es la época de pago, además cuál es el procedimiento para su cálculo y una parte importante que vale la pena señalar es que para hacer este tipo de pago se pueden acreditar los pagos provisionales realizados con anterioridad del mismo ejercicio, esto quiere decir que como sabemos un ejercicio fiscal comprende los doce meses del año calendario, cada mes se presenta el pago provisional, así tenemos que al mes siguiente se podrá acreditar el pago del mes anterior, esto es así debido porque de lo contrario se estarían violando los principios de proporcionalidad y equidad al no poder acreditar dichos pagos.

Por último tenemos el pago esporádico, éste se encuentra establecido en el artículo 128 de la LISR mismo que refiere:

Artículo 128. Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme a este Capítulo, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedarán relevados de la obligación de llevar libros y registros, así como de presentar declaraciones provisionales distintas de las antes señaladas.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 177 de esta Ley y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional.

De la lectura de este artículo se desprende que la época de pago para el pago eventual es de 15 días posteriores a la obtención del ingreso. Para que este tipo de ingreso pueda ser gravado tiene que ser obtenido de manera ocasional, derivarse de la prestación de servicios profesionales y no obtener ingresos por salarios, asimilados o por honorarios.

Para hacer su cálculo a este ingreso le aplican una tasa del 20 % y no podrán en este pago hacer deducciones. Será hasta su declaración anual donde acrediten sus

pagos eventuales al anual y donde podrán efectuar deducciones siempre y cuando se encuentren directamente relacionados con la prestación de sus servicios.

En necesario que en este punto señalemos de acuerdo con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009 publicada en el D.O.F el 29 de abril del año en curso, el plazo para presentar la declaración anual de las personas físicas se amplía hasta el primero de junio. Esto en concordancia con las medidas adoptadas por el Gobierno Federal para prevenir el contagio del virus AH1N1.

2.7.3.3 Exenciones

Los ingresos exentos se encuentran establecidos en el artículo 109 de la LISR, y aunque la lista que enumera de este tipo de ingreso es amplia, para efectos del régimen de prestador de servicios profesionales sólo establece una ganancia exenta y es la que se encuentra en la fracción XXVIII del citado artículo:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

[...]

XXVIII. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Estos ingresos no se consideran exentos si ocurre alguno de los siguientes supuestos:

- Que quien reciba estos ingresos también obtenga de la persona que los paga, algún salario o sueldo.
- Que quien reciba este ingreso sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que realiza los pagos.
- Cuando sean ingresos derivados de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

Este artículo ha sido objeto de diversas críticas que lo consideran violatorio del principio de equidad tributaria. Las siguientes tesis así lo demuestran:

Registro No. 178342
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Mayo de 2005
Página: 530
Tesis: 2a. LV/2005
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES QUE ENTREGAN SUS OBRAS A TERCEROS PARA QUE SEAN DIFUNDIDAS EN CINE, RADIO, TEATRO Y TELEVISIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).

El citado precepto transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al excluir de los casos de exención del pago del impuesto sobre la renta a los autores dedicados a la creación de obras audiovisuales para ser explotadas en cine, teatro, radio o televisión, no obstante que el artículo 13, fracciones I, III, IX y X, de la Ley Federal del Derecho de Autor incluye tales obras dentro de las actividades protegidas por su texto, y pese a que esos contribuyentes están en la misma situación jurídica que los autores a quienes sí se exenta, toda vez que el hecho generador del gravamen, en el caso de los derechos de autor, lo constituye la obtención de ingresos por su explotación. De lo anterior se advierte que la exclusión mencionada no encuentra justificación alguna y sólo evidencia el trato inequitativo que el artículo 109, fracción XXVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga a sujetos que se encuentran en idéntica hipótesis de causación,

ya que establece una exención del pago del impuesto referido a favor de quienes obtengan hasta el equivalente de dos salarios mínimos generales del área geográfica respectiva, elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o por la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, excluyendo del mismo beneficio a los autores de obras destinadas a ser difundidas a través del cine, el teatro, la radio o la televisión, sin que medie razón alguna que justifique tal omisión.

Esta interpretación judicial de manera acertada expone la clara violación al principio constitucional de equidad tributaria, ya que el artículo en cuestión sólo exenta a los autores que permitan a terceros la publicación de sus obras ya sea en libros, periódicos o revistas, así como obras musicales y no así a los autores creadores de obras que sean explotadas en cine radio teatro o televisión. Esta diferenciación se encuentra en contra de la equidad, ya que en ambos casos se obtienen ingresos por la explotación de las obras y en este sentido no existe una razón para darles un trato desigual a los autores que exploten sus obras en cine, radio, teatro o televisión de aquellos que lo hagan sólo en revistas, periódicos o libros. Esto se confirma con la siguiente tesis.

Registro No. 181285
Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIX, Junio de 2004
Página: 240
Tesis: 1a. LXIII/2004
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVIII, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE EXCLUYE DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES QUE PERCIBAN REGALÍAS, PERO QUE TAMBIÉN OBTENGAN INGRESOS DE LAS EMPRESAS EDITORIALES QUE LAS PAGAN, O SEAN SOCIOS O ACCIONISTAS EN MÁS DEL 10% DEL CAPITAL SOCIAL DE AQUÉLLAS, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Al establecer el citado precepto que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos derivados de regalías que

perciban los autores por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas para su enajenación al público, excepto, entre otros supuestos, cuando quien los perciba obtenga también ingresos de quien los paga, o sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así pues se da un trato diferente a los autores que se ubiquen en las hipótesis de los incisos a) y b) de la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, aun cuando el hecho imponible del impuesto es el mismo para todos los sujetos pasivos, a saber: la obtención de regalías por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación. Además, el trato diferenciado que otorga el indicado artículo no puede justificarse bajo el argumento de que protege a los autores que tienen como ingreso único a las regalías, en virtud de que el hecho de que un autor perciba un ingreso adicional a ellas no necesariamente implica que su ingreso total sea mayor al de otro autor que tiene como única fuente de ingresos a dichas regalías; aunado a que cualquier otro ingreso adicional a las regalías que obtienen los autores por actividades productivas, se encuentran gravados de manera independiente por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Nosotros coincidimos en esta crítica, ya que efectivamente el hecho imponible es la obtención de ingresos por regalías por permitir la publicación de sus obras.

Con esto hemos finalizado de manera muy general el análisis de la Ley del I.S.R., únicamente para complementar nuestro estudio quisiéramos tocar el punto relativo a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza en el territorio nacional, con especial atención en los prestadores de servicios independientes. Esta regulación se encuentra en el Título V de la citada ley. El artículo 179 establece:

TÍTULO V DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

Artículo 179. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando

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

[...]

Como se desprende de este artículo los residentes en el extranjero también se encuentran sujetos al pago de este impuesto en el caso de que su fuente de riqueza se encuentre en el territorio nacional, estos ingresos pueden ser en efectivo, en bienes, servicios o crédito.

Para el caso de los prestadores de servicios independientes, la fuente de riqueza se considerará que se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país, se presume que el servicio se presta en México cuando se prueba que parte del mismo se presta en territorio nacional. En caso de que una parte se preste en el extranjero y así lo demuestra el contribuyente, entonces el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación correspondiente al servicio que prestó en México.

La tasa que se aplicará a los ingresos que obtenga es del 25%, y no se admite deducción alguna.

La persona que efectúe el pago por la prestación del servicio, será quien efectúe la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México y éste se relaciona con el servicio. Si no es este el caso, el prestador del servicio será quien efectúe la declaración y pago. La época para el pago de este impuesto es dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Estos contribuyentes tienen la obligación de expedir recibos por los honorarios que obtengan, y estos recibos deben contar con todos los requisitos que fije el reglamento de la ley.

Los ingresos por honorarios y prestación de servicios personales independientes se encuentran exentos cuando sean pagados por residentes en el extranjero ya sean personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que si lo tienen, el servicio no se relacione a él, siempre que la estancia del prestador en el territorio nacional sea menor a 183 días naturales, continuos o no, en un período de doce meses.

Lo que consideramos que vale la pena destacar de este punto es que la tasa se aplica directamente sobre los ingresos sin admitir deducción alguna. Creemos que es por esta razón que es importante crear acuerdos para evitar la doble tributación, ya que en ellos por lo general se encuentra el principio de no discriminación, otorgando a los residentes en el extranjero un trato igual al de los connacionales, lo que facilita el cumplimiento del pago del impuesto en nuestro territorio, lo que genera un ingreso para nuestro país que de otro modo sería más difícil de obtener, ya que bajo este régimen es preferible que el extranjero pague el impuesto en su país y lo acredite contra el que debiera pagar aquí.

CAPITULO III

EL IMPUESTO SOBRE EL INGRESO INDIVIDUAL (IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS) EN CHINA

Antes de comenzar este capítulo conviene que recordemos que China es uno de los países con una historia milenaria, el tercero más grande del mundo con una superficie de [9,598,086 km2](#) excluyendo los territorios en disputa⁵⁸, y alberga a una tercera parte de la población mundial con 1,331,115,200 habitantes al 7 de junio de 2009, de acuerdo con el reloj poblacional chino⁵⁹.



Basta con los siguientes datos, para que tengamos una idea más clara de lo antigua que es esta cultura:

“El *hommo yuannounensis*, fósil de hombre mono descubierto en Yuanmou, provincia de Yunnan, data de 1.700.000 años y es el homínido más primitivo conocido dentro del territorio chino.

⁵⁸ Datos estadísticos y mapa obtenidos de la página de Internet <http://www.wikipedia.com> consultada en junio de 2009.

⁵⁹ Dato obtenido en la página de Internet <http://www.cpirc.org.cn/index.asp>, del reloj poblacional chino.

El *hommo pekinensis*, que vivía en la región de Zhoukoudian, en Beijing, hace unos cuatrocientos o quinientos mil años, era capaz de caminar erguido, fabricar y usar instrumentos sencillos, sabía emplear el fuego y poseía las características básicas del hombre.”⁶⁰

China es uno de los países del mundo con más antiguo desarrollo económico, su historia posee fuentes escritas que datan de hace casi 4,000 años, es por esta razón que no podemos detenernos mucho a exponer el origen de los impuestos en China, así que sólo aportaremos los datos más relevantes para su estudio. Empezaremos con la actual República Popular de China, la cual fue fundada el 1º de Octubre de 1949 por Mao Zedong.

3.1 Origen

Desde su fundación en 1949, la República Popular de China ha utilizado un solo sistema de impuestos para llevar a cabo las funciones de gestión de la fiscalidad. En fecha tan tardía como 1980, el estado financiero mantuvo el sistema fiscal y siguió un modelo unificado de control estatal sobre los ingresos y gastos. En 1980, en cumplimiento con los requisitos de la orientación al mercado, China comenzó a estudiar la forma de llevar a cabo la reforma fiscal y financiera sobre la base de la división de los ingresos y gastos y sus respectivos presupuestos. Desde 1984, el país ha establecido gradualmente un sistema de impuestos múltiples basado principalmente en el volumen de negocios y los impuestos al ingreso que han sido coordinados con otras, reformando el sistema de impuestos a la industria y comercio. El esfuerzo ha cumplido básicamente las necesidades de desarrollo económico y la reforma económica estructural.

Sin embargo, las reformas de los sistemas fiscales en línea con el principio de la combinación de la economía planificada y la regulación del mercado se han

⁶⁰ H, Carrizo, Tomás, Boletín del Centro Naval de Argentina, Número 813, Buenos Aires, 2006, pp. 67-69.

caracterizado por una tendencia hacia el uso excesivo del sistema fiscal para interferir con los mecanismos del mercado. El sistema fiscal, que se ha caracterizado por múltiples categorías de impuestos, con varios niveles e impuestos, obviamente, ya no se adapta a las necesidades de un mayor desarrollo de una economía de mercado. De este modo, ha sido bastante difícil permitir que el sistema desempeñe su papel regulador en el manejo y distribución de la relación entre los gobiernos centrales y locales.

China empezó a recaudar el impuesto de ingresos individuales en 1980 cuando se adoptó la Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual de la República Popular de China, en la tercera sesión del Quinto Congreso Nacional, celebrada el 10 de Septiembre de 1980.

El principio legislativo para el impuesto al ingreso individual adoptado en varios países alrededor del mundo es para regular las brechas en el ingreso individual y mitigar las contradicciones resultantes de mayores disparidades en la distribución social. El propósito de la revisión de la Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual de la República Popular de China que se aprobó por el Congreso Nacional del Pueblo en Octubre de 1993 fue para garantizar que los impuestos al ingreso son recaudados mayormente en los que obtienen mayores ingresos, y menormente en los que obtienen medios o bajos ingresos. La revisión incorpora el principio de evitar el excesivo aumento de las cargas fiscales sobre los contribuyentes y reduce la presión fiscal.

Como parte de un esfuerzo para estandarizar el sistema tributario, el impuesto sobre la renta individual, el impuesto al ingreso individual regular, y el impuesto al ingreso en zonas urbanas y rurales, industrias individuales y comercios familiares se fusionaron e integraron en el nuevo impuesto sobre la renta individual que es de aplicación general a los ciudadanos chinos y personas extranjeras que obtienen ingresos en China.

La ley original consistía de seis apartados sujetos al impuesto sobre el ingreso individual, mientras que la versión revisada de esta ley contiene cinco temas adicionales, incluidos los ingresos obtenidos por la producción y operación de la industria individual y el comercio familiar, los ingresos percibidos por las personas por contrato de operaciones de empresas o instituciones o por arrendamiento, los ingresos procedentes de las regalías, los ingresos provenientes de las transferencias de propiedad y los ingresos ocasionales.

El método de recaudar los impuestos sobre la renta en China es diferente de los utilizados en los países occidentales, donde los impuestos son calculados sobre una base de un pago global anual. China ha adoptado el método de deducciones detalladas y tasas fijas, e impuestos gravados en una base mensual o anual. El método de recaudación se ha seleccionado a la luz de las condiciones actuales en China, con las principales ventajas de que conduce a la fuente de retención, y bloquea las lagunas en la recaudación y gestión de impuestos. Las tasas progresivas de nueve niveles que van del 5 al 45 por ciento es aplicable a los salarios o sueldos de los contribuyentes, las tasas de cinco niveles del 5 al 35 por ciento es aplicable a los ingresos obtenidos por la producción y operación de la industria individual y el comercio familiar, los ingresos percibidos por las personas por contrato de operaciones de empresas o instituciones o por arrendamiento.

Con respecto a las reducciones preferenciales y exenciones de este impuesto, la ley revisada estipula 10 exenciones específicas para el impuesto sobre el ingreso individual, ajusta tres artículos libres de impuestos y añade una estipulación más de exención.

En armonía con las prácticas internacionales generalmente aceptadas relativas a exenciones de impuestos sobre la renta en costos básicos de vida, el importe de las deducciones mensuales de los gastos sigue siendo el estándar de 800 yuanes según lo estipulado en la ley del impuesto sobre la renta individual. La nueva ley

añade un impuesto estipulado en términos de deducciones adicionales por gastos con el fin de prestar la debida atención a personal extranjero que trabaja en China.⁶¹

Esta ley ha sido enmendada un total de cinco veces; como vimos anteriormente la primera fue en la cuarta sesión del comité permanente de fecha 31 de Octubre de 1993, en concordancia con la primera reforma fiscal, la segunda el 30 de agosto de 1999, la tercera el 27 de octubre de 2005, la cuarta el 29 de junio de 2007, y la quinta el 29 de diciembre de 2007.

Para finalizar quisiéramos puntualizar que esta ley es muy general, por esta razón tiene muy pocos artículos, sólo tiene 14 artículos y 2 anexos que son las tablas de los niveles de las tasas. Su Reglamento cuyo nombre completo es Reglas Detalladas para la Implementación de la Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual de la República Popular de China cuenta con tan sólo 47 artículos.

3.2 Sujetos obligados

La obligación de contribuir al gasto público proviene de la Constitución de China, la cual en su artículo 56 establece:

Artículo 56. Es obligación de los ciudadanos de la República Popular de China pagar impuestos de acuerdo con la ley.

Como podemos advertir este artículo hace referencia a los ciudadanos del país, y para saber a que se refieren cuando hablan de ciudadanos debemos remitirnos al artículo 9 de los Principios Generales de la Ley Civil de la República Popular de China:

CAPÍTULO II CIUDADANO (PERSONA NATURAL)
SECCIÓN 1. CAPACIDAD PARA ADQUIRIR DERECHOS CIVILES Y
CONDUCTA CIVIL.

Artículo 9. Un ciudadano tendrá la capacidad civil desde el nacimiento a la muerte y disfrutará de los derechos civiles y podrá asumir obligaciones de conformidad con la ley.

⁶¹ *Cfr.* Información tomada de la página de internet: www.asiatradehub.com/china/tax.asp, consultada en marzo de 2009.

Tenemos así que en el caso de China la obligación para contribuir al gasto público también emana de la Constitución, la cual vincula a sus ciudadanos a esta obligación, por otra parte tenemos que un ciudadano en el caso de China es una persona natural que adquiere al igual que en México la capacidad, que ellos conocen como civil (y nosotros como jurídica) desde el nacimiento y se pierde hasta la muerte.

Recordemos que nosotros únicamente analizaremos lo respectivo a la Ley de la República Popular de China del Impuesto Sobre el Ingreso Individual (ISR), para las personas físicas.

En el artículo 1 de la citada ley se establece quienes son los sujetos obligados al pago del mismo:

Artículo 1. Un individuo que tenga domicilio en el territorio de China o que no tenga domicilio, pero haya residido en el territorio de China por un año o más deberá pagar el impuesto sobre el ingreso individual de conformidad con lo establecido en esta Ley por los ingresos obtenidos dentro o fuera del territorio de China.

Un individuo que no tenga domicilio o no haya residido en el territorio de China, o que no tenga domicilio, pero haya residido en el territorio de China por menos de un año, deberá pagar el impuesto al ingreso individual de conformidad con las disposiciones de esta Ley por los ingresos que haya obtenido en el territorio de China.

Como podemos fácilmente advertir este artículo prácticamente vincula a cualquier persona física a contribuir para el gasto público de ese país. Los elementos que menciona como vinculantes serán objeto de estudio un poco más adelante. Por ahora respecto de este punto basta con decir que las personas físicas se encuentran obligadas al pago de este impuesto, de conformidad con lo que establece el artículo primero por tener su domicilio en el país, o su residencia, o no teniendo ninguno de los anteriores si se ha estado en China por menos de un año se pagará este impuesto respecto de los ingresos que haya obtenido en China.

En resumen todas las personas físicas en China están obligadas al pago de este impuesto, llama la atención la última parte del primer párrafo donde hace extensiva esta obligación aún a los ingresos que se hayan obtenido fuera del país para los que tengan su domicilio en China o hayan permanecido en el país por más de un año.

3.2.1 Elementos vinculantes del Impuesto Sobre el Ingreso Individual

Como se señaló anteriormente es en el mismo artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual de China donde se establecen los elementos vinculantes del mismo.

Ahora analizaremos uno por uno, el primero lo encontramos de acuerdo con este artículo en el domicilio:

Artículo 1. Un individuo que tenga domicilio en el territorio de China [...] deberá pagar el impuesto sobre el ingreso individual de conformidad con lo establecido en esta Ley [...]

Para entender como consideran ellos el domicilio debemos remitirnos al artículo 15 de sus Principios Generales de la Ley Civil:

Artículo 15. El domicilio de un ciudadano será el lugar donde esta registrada su residencia; si su residencia habitual no es la misma que su domicilio, su residencia habitual será considerado como su domicilio.

En este caso el domicilio es donde se encuentra la residencia, entendida ésta como casa habitación.

Lo anterior queda aún más pormenorizado en el artículo segundo de las Reglas Detalladas para la Implementación de la Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual de la República Popular de China que a la letra establece:

Artículo 2. La frase "Individuos que tengan su domicilio en China" de el párrafo primero del artículo primero de la Ley, se refiere a individuos que por razón de su domicilio permanente, intereses económicos o familiares, habitualmente residan en la República Popular de China.

De este modo tenemos que el primer elemento vinculante es el domicilio, es decir, que si un individuo establece en China su domicilio, se encontrará obligado a pagar el impuesto sobre el ingreso individual.

El segundo elemento es la residencia, en los términos del mismo artículo:

[...] o que no tenga domicilio, pero haya residido en el territorio de China por un año o más

Este segundo elemento sólo hace referencia a la permanencia, es decir, que si un individuo ha permanecido en el territorio de China por un año o más, este simple hecho lo obliga al pago de este impuesto.

La permanencia debe entenderse de acuerdo con el tercer artículo del Reglamento para implementar la Ley como:

Artículo 3. Para los efectos del primer párrafo del artículo 1 de la Ley Tributaria, el término "hayan residido durante un año o más en China" significa haber residido en la R.P. de China durante 365 días en un año fiscal. No habrá lugar a deducciones a partir de ese número de días para los viajes temporales fuera de la R.P. de China.

Para propósitos del párrafo anterior, el término "viaje temporal fuera de la R.P. de China" se entiende como la ausencia de la R.P. de China por no más de 30 días durante un solo viaje, o no más de un total acumulado de 90 días, dentro de un mismo ejercicio fiscal.

En los dos casos anteriores; domicilio y residencia, el sujeto obligado, deberá pagar este impuesto respecto de los ingresos que haya obtenido tanto fuera como dentro de China, de acuerdo con este mismo artículo, que en la parte final señala:

[...] deberá pagar el impuesto sobre el ingreso individual de conformidad con lo establecido en esta Ley por los ingresos obtenidos dentro o fuera del territorio de China.

Esto quiere decir que no importa de donde provengan los ingresos, si una persona ubica su domicilio o ha residido en China por un año o más, esto los vincula a pagar este impuesto.

El tercero lo encontramos en el segundo párrafo del mismo artículo y en este caso se podría asimilar a lo que en México se conoce como fuente de riqueza, en este caso sí es esencial que los ingresos sean provenientes de China.

Un individuo que no tenga domicilio o no haya permanecido en el territorio de China, o que no tenga domicilio, pero haya permanecido en el territorio de China por menos de un año, deberá pagar el impuesto al ingreso individual de conformidad con las disposiciones de esta Ley por los ingresos que haya obtenido en el territorio de China.

Decimos que este tercer elemento se asimila a la fuente de riqueza porque en este caso, si una persona permaneció en China por menos de un año y durante este tiempo obtuvo ingresos provenientes de este país, entonces se encontrará obligado a pagar este impuesto.

Podemos de este modo resumir los elementos vinculantes a los siguientes tres:

- El domicilio;
- La residencia; y
- La fuente de riqueza.

Es importante no perder de vista que en los primeros dos no importa si los ingresos que obtienen las personas físicas provienen o no de China, por encontrarse en su territorio se encuentran obligados al pago de este impuesto. En el último supuesto sí es trascendental de donde provienen los ingresos, ya que si provienen de China, entonces se encuentra obligado al pago de este impuesto.

3.3 Objeto del impuesto

El objeto de este impuesto lo encontramos en el artículo 2:

Artículo 2. Los ingresos individuales que se indican a continuación estarán sujetos al pago de los impuestos sobre la renta:

1. ingresos procedentes de sueldos y salarios;
2. ingresos provenientes de la producción y operación comercial de la industria privada y el comercio casero;
3. ingresos procedentes de empresas e instituciones de arrendamiento;
4. ingresos por remuneración de servicios personales;
5. ingresos por remuneración de autoría;
6. ingresos por regalías;
7. ingresos provenientes de intereses, dividendos y primas;
8. ingresos por arrendamiento de la propiedad;
9. ingresos por transferencia de propiedad;
10. ingresos ocasionales; y
11. otros ingresos especificados como gravables por el departamento del Consejo de Estado para finanzas.

Esta ley originalmente sólo contemplaba seis ingresos, posteriormente se le añadieron cinco.

Como podemos observar este artículo enlista los ingresos por los cuales se deberá pagar este impuesto, la lista no es tan larga, ni tan específica como en el caso de México, de hecho es un artículo bastante sencillo, sin embargo se puede observar que al no señalar de manera tan específica, estos ingresos son bastante amplios, es decir, por ejemplo en el caso de ingresos por regalías no necesitan especificar si son por obras literarias, visuales, de audio, etc. entonces al ser tan general, abarca todo tipo de regalías y así con cada ingreso que grava.

El objeto de este impuesto es gravar todos los ingresos que obtengan las personas físicas, ya sea que estos provengan de China o fuera de este territorio.

Los ingresos que grava pueden ser en efectivo, especie o valores, de acuerdo con lo que establece el artículo 10 del reglamento:

Artículo 10. Los ingresos gravables obtenidos por los individuos incluirán el dinero en efectivo, objetos físicos y valores negociables. Si el ingreso es en forma de objetos físicos, el importe de la renta imponible se determinará de acuerdo con el precio especificado en el respectivo comprobante. Si no hay recibo para los objetos físicos o si el precio especificado en el comprobante es evidentemente inferior, las autoridades fiscales a cargo determinarán el importe del ingreso gravable por referencia del precio del mercado local. Si el ingreso es en forma de valores negociables, el monto del ingreso gravable se determinará por las autoridades fiscales a cargo de acuerdo al valor nominal y al precio del mercado.

Tenemos pues que el objeto de este impuesto es gravar todo aquel ingreso que perciba una persona física, ya sea en dinero, en especie o en valores negociables. Así que el ingreso acumulable de las personas físicas es su objeto.

Para efectos de este tema sólo prestaremos nuestra atención a los ingresos por sueldos y salarios, así como los derivados de la prestación de servicios personales.

3.4 Determinación base del impuesto

Para determinar la base del impuesto, en el caso de China se deben sumar los ingresos y a estos restarles las respectivas deducciones. Esto es de manera general, ya que cada tipo de ingreso de los enumerados en el artículo 2 de la Ley tiene su propia manera de calcularse, esto en relación con el artículo 6 de la citada Ley:

Artículo 6. El monto del ingreso gravable será calculado como sigue:

1. Para ingresos y salarios, el ingreso gravable será restante después de deducir 2,000 yuanes del ingreso mensual. Al mismo

tiempo las notas en la tabla 1 “tasas del impuesto individual” serán rectificadas correspondientemente.

2. Para ingresos de la industria privada y el comercio casero de sus producciones y operaciones comerciales, el ingreso gravable será el restante después de deducir los costos, gastos y pérdidas del ingreso bruto en un año fiscal.

3. Para ingresos por contrato o arrendamiento a empresas e instituciones, el ingreso gravable será el restante después de deducir los gastos necesarios del ingreso bruto en un año fiscal.

4. Para ingresos por remuneración de servicios personales, ingresos por remuneración de autoría, ingresos por regalías, e ingresos por arrendamiento de propiedad, el ingreso gravable será el restante después de deducir 800 yuanes si un solo pago no excede de 4.000 yuanes, y si un pago excede de 4.00 yuanes el ingreso gravable será el restante después de deducir el 20 % por gastos.

5. Para ingresos por transferencia de propiedad, el ingreso gravable será el restante después de deducir el valor original de la propiedad y gastos razonables de la ganancia por la transferencia de propiedad.

6. Para ingresos por intereses, dividendos, primas, ingresos ocasionales y otros ingresos, el ingreso gravable será el cantidad de ingresos recibidos en cada pago.

La parte del ingreso que sea donada a la educación y otras causas de bienestar social serán deducidas del ingreso gravable de conformidad con las regulaciones del Consejo de Estado.

Para el contribuyente que no tenga domicilio en el territorio de China pero que obtiene ingresos por sueldos y salarios en el territorio de China, o para el contribuyente que tenga su domicilio en China pero que obtenga ingresos por sueldos y salarios en el extranjero, una deducción adicional por gastos podrá ser determinada de acuerdo con su nivel de ingresos, nivel de vida y el tipo cambio, y el alcance y criterio para la deducción adicional por gastos será dispuesta por el Consejo de Estado.

Este artículo establece a groso modo el método para calcular el impuesto, lo que podemos advertir es que para calcular la base del impuesto primero se toma el monto total del ingreso a este se le restan las deducciones permitidas y el resultado es la base del impuesto misma a la que se le aplicará la tasa correspondiente para obtener el impuesto a pagar.

Cada tipo de ingreso cuenta con diferentes deducciones, así que en términos generales obtendremos la base con la siguiente fórmula:

$$\text{Ingresos totales} - \text{Deducciones} = \text{Base del impuesto}$$

3.5 Tasa y tarifa

En el caso de esta ley en particular la tasa y la tarifa son palabras que se utilizan indistintamente. Para evitar confusiones nosotros sólo utilizaremos la palabra tasa.

En China se manejan diferentes tasas, atendiendo al tipo de ingreso que se va a gravar, todas las tasas se encuentran establecidas en el artículo 3 y en los anexos 1 y 2 de la respectiva ley.

Artículo 3. Tasas del impuesto al ingreso individual:

1. Para ingresos por sueldos y salarios, se gravarán con tasas progresivas que van del 5% al 45% (ver el anexo 1).
2. Para ingresos por industria privada y negocios familiares por sus producciones y operaciones de negocios y los ingresos por arrendamientos funcionamiento de las empresas o instituciones las tasas progresivas con que se gravará van del 5% al 35% (ver el anexo2).
3. Para ingresos por remuneración por autoría, la tasa aplicable fija es del 20% y un 30% de deducción podrá ser aplicado al monto del impuesto a pagar.
4. Los ingresos por remuneración por servicios personales se gravan a un tipo fijo del 20%. Cuando un pago específico de los ingresos de remuneración por servicios personales es excesivamente alto, una proporción adicional del impuesto puede ser exigida sobre el sobrante, y la medida en concreto será establecida por el Consejo de Estado.
5. Para ingresos por regalías, por intereses, dividendos y primas, por arrendamiento o transferencia de propiedad, ingresos ocasionales y otros ingresos, la tasa fija aplicable será del 20%.

Como podemos observar cada tipo de ingreso tiene su tasa específica, la mayoría es fija, pero en el caso de los ingresos por jornal o salario, así como los obtenidos por negocios familiares e industria privada tienen sus rangos, éstos se encuentran en las siguientes tablas:

Tabla 1

Tabla 1. Tasas para el Impuesto Sobre el Ingreso Individual (Aplicable a ingresos por Sueldos y Salarios.)

Grado	Ingreso Gravable Mensual	Tasa (%)
1	Ingreso de 500 yuanes o menos	5
2	Esa parte del ingreso que excede de 800 a 2000 yuanes	10
3	Esa parte del ingreso que excede de 2000 a 5000 yuanes	15
4	Esa parte del ingreso que excede de 5000 a 20000 yuanes	20
5	Esa parte del ingreso que excede de 20000 a 40000 yuanes	25
6	Esa parte del ingreso que excede de 40000 a 60000 yuanes	30
7	Esa parte del ingreso que excede de 60000 a 80000 yuanes	35
8	Esa parte del ingreso que excede de 80000 a 100000 yuanes	40
9	Esa parte del ingreso que excede de 100000 yuanes	45

El ingreso gravable mensual se refiere al monto restante del total del ingreso obtenido en un mes después de hacer la deducción de 800 yuanes o la deducción adicional por gastos de acuerdo con lo que establece el artículo 6 de la Ley.

Tabla 2

Tabla 2. Tasas para el Impuesto Sobre el Ingreso Individual (Aplicable a ingresos provenientes de la producción y operación comercial de la industria privada y el comercio casero.)

Grado	Ingreso Mensual Gravable	Tasa (%)
1	Ingreso por 5000 yuanes o menos	5
2	Esa parte del ingreso que excede de 5000 a 10000 yuanes	10
3	Esa parte del ingreso que excede de 10000 a 30000 yuanes	20
4	Esa parte del ingreso que excede de 30000 a 50000 yuanes	30
5	Esa parte del ingreso que excede de 50000 yuanes	35

En este caso el ingreso gravable mensual se refiere al monto restante del total del ingreso en un año fiscal después de haber deducido los costos, gastos y pérdidas de acuerdo con lo que establece el artículo 6 de esta Ley.

De lo anteriormente citado tenemos que en China existen diferentes tasas que se aplican para determinar el impuesto a pagar, éstas van en general del 5 al 45 por ciento. Las tasas fijas del 20% son aplicables a todos aquellos ingresos que sean diferentes de los obtenidos por sueldos o salarios, así como a los obtenidos por la producción y operación comercial de la industria privada y el comercio casero. En este último caso debemos recordar que se trata de industrias privadas que pertenecen a una persona física, conviene la aclaración para no confundirlo con personas morales, ya que son objeto de una regulación diferente en China.

3.6 Época de pago

La época de pago en el caso de China es mensual y anual. Así lo establece el artículo 9 de la Ley:

Artículo 9. El impuesto mensual será retenido por el agente de retención y el impuesto pagado por la auto-presentación individual será pagado al Tesoro del Estado dentro de los primeros siete días del mes siguiente y la declaración de impuestos presentada ante las autoridades fiscales.

Para los ingresos por sueldos y salarios, será recaudado en base mensual. El impuesto será retenido por el agente retenedor o será pagado por el propio contribuyente al Tesoro del Estado dentro de los primeros siete días del mes siguiente, junto con la declaración de impuestos presentada ante las autoridades fiscales. Para ingresos por sueldos y salarios en específico de industrias, el impuesto debe ser calculado sobre una base anual y será pagado por adelantado en cuotas mensuales. Reglas específicas serán reguladas por el Consejo del Estado.

Para los ingresos por producción o derivados de la operación de negocios industriales y negocios familiares, el impuesto a pagar se calculará en base a anual y se pagará por adelantado en cuotas mensuales. Dichos pagos se realizarán dentro de los primeros siete días después del final de cada mes y la liquidación final se hará dentro de tres meses después del final de cada año fiscal. Cualquier exceso de pago será reembolsado y cualquier deficiencia será compensada.

Para los ingresos procedentes de contratos o de operaciones de arrendamiento de empresas e instituciones, el impuesto a pagar será computado sobre una base y pago anual a la tesorería del Estado

dentro de los treinta días posteriores al final de cada ejercicio fiscal, junto con la declaración de impuestos presentada a las autoridades fiscales. Para los contribuyentes que reciban ingresos por arrendamiento durante el año, el impuesto será pagado por adelantado dentro de los primeros siete días después de que se haga el pago, y la liquidación final se realizará dentro de los tres meses posteriores al final de cada ejercicio fiscal; y el exceso de pago será reembolsado y cualquier deficiencia compensada.

Para los contribuyentes que obtienen ingresos fuera de China, el impuesto será pagado a la Tesorería del Estado dentro de los treinta días siguientes al final de cada ejercicio fiscal, junto con las declaraciones de impuestos presentadas ante las autoridades fiscales.

De la lectura del artículo anterior tenemos que la época de pago del impuesto sobre el ingreso individual es anual y mensual, atendiendo al tipo de ingreso que se perciba, el mensual es el pago provisional que también es a cuenta del anual o definitivo.

El pago provisional mensual de este impuesto se efectúa a más tardar el séptimo día posterior al mes del que corresponda el pago. El pago definitivo anual se realiza dentro de los primeros tres meses posteriores al ejercicio de que se trate.

Por último conviene decir que en la ley se establece que si existe un exceso en el pago, deberá ser reembolsado por la tesorería al contribuyente, y por el contrario si en el pago existe algún faltante o déficit, este deberá ser cubierto por el contribuyente.

3.7 Regímenes fiscales para prestadores de servicios

En el caso de China sólo existen dos tipos de prestadores de servicios para efectos de este impuesto que son los trabajadores y los prestadores de servicios personales.

En las leyes chinas no existe una definición de lo que se debe entender como trabajador o como prestador de servicios personales.

Sin embargo en la Ley Laboral de la República Popular de China encontramos las características que debe tener un sujeto para poder ser considerado como trabajador, esto lo encontramos en el artículo 3:

Artículo 3. Los trabajadores tienen derecho a ser empleados en igualdad de circunstancias, escoger sus ocupaciones, obtener una remuneración por su trabajo, tomar descansos, tener vacaciones y licencias, recibir seguridad laboral y protección sanitaria, obtener entrenamiento en habilidades profesionales, disfrutar de seguridad social, y a someter disputas laborales para su arreglo, así como otros derechos estipulados por la ley.

Los trabajadores deberán llevar a cabo sus tareas de trabajo, mejorar sus habilidades profesionales, seguir las reglas de seguridad laboral y salubridad, guardar disciplina laboral, y ética profesional.

De este artículo se desprende que un trabajador debe guardar cierta conducta en su entorno laboral, y que tiene derecho a recibir una remuneración económica por su trabajo, así como gozar de seguridad social y otros derechos como vacaciones, descansos, etc. Es así como comprendemos que un trabajador es aquella persona (física) que presta a otra su trabajo, con la característica de que éste es subordinado, es decir, que debe obedecer las reglas que se deriven del contrato laboral.

Respecto del prestador de servicios personales no hay en ninguna ley nada que lo defina, pero vale la pena mencionar en este punto que en China muchas profesiones se encuentran reguladas, tal y como la medicina, o el derecho.

Para efectos de este tema debemos entender que un prestador de servicios personales es una persona física que presta a otra un servicio personal, que no es subordinado, es decir, que tal y como en el caso de México, el prestador de servicios no está sujeto a cumplir con un horario determinado, así como con las demás disposiciones acordadas en el contrato laboral, ya que no se encuentra sujeto a éste.

Ahora podemos analizar cada una de estas figuras y su regulación en materia del impuesto al ingreso individual.

3.7.1 Ingreso por jornal o salario

Recordemos que este ingreso es el que obtienen los trabajadores, y se encuentra gravado en el artículo 2, punto 1 de la Ley del Impuesto al Ingreso Individual de la República Popular de China:

:

Artículo 2. Los ingresos individuales que se indican a continuación estarán sujetos al pago del impuesto sobre la renta:

1. ingresos procedentes de sueldos y salarios

[...]

Este artículo nos menciona cual es el objeto del impuesto para el caso de los trabajadores, que son los ingresos por sueldos y salarios, ahora para entender que debemos entender por sueldos y salarios debemos remitirnos al artículo 8 de las Reglas para la Implementación de la Ley Sobre el Ingreso Individual:

Artículo 8. El alcance de las categorías de ingresos mencionados en el artículo 2 de la Ley, deberá fijarse de acuerdo con lo siguiente:

1. El término “ingresos procedentes de sueldos y salarios” se refiere a sueldos, salarios, primas, extras de fin de año, ganancias compartidas, subsidios, pensiones, y otros ingresos relacionados con la tenencia de un cargo o empleo que reciben los individuos por virtud de poseer un cargo o empleo.

[...]

Tenemos de este modo que todas aquellas percepciones que reciba un trabajador a consecuencia de la relación laboral serán objeto de este impuesto, nuevamente nos encontramos con que esta lista no es extensa, jamás la podríamos comparar con la desmesurada lista de ingresos de México, así que sólo podemos mencionar que para el caso de China estos ingresos son todos aquellos que se deriven de la relación laboral.

En este caso quien deberá efectuar el pago es el trabajador, pero es el patrón o empleador quien hace la retención en este caso recibe el nombre de agente

retenedor y presenta el respectivo pago a las autoridades fiscales. Así lo establecen los artículos 8 y 9 de la Ley:

Artículo 8. El causante del impuesto obligado al pago, será el sujeto que obtiene el ingreso, el agente retenedor será la unidad o individuo que paga ese ingreso. Los contribuyentes que obtienen sueldos o salarios de dos o más fuentes o contribuyentes que no tengan un agente retenedor, deberán declarar y pagar el impuesto personalmente.

Este artículo confirma lo que previamente hemos dicho respecto de que será el empleador o patrón el agente retenedor del impuesto, quien deberá efectuar la declaración y pagar dicho impuesto a las autoridades fiscales.

Por su parte el artículo 9 establece que el impuesto para este caso en específico será mensual, por lo que el agente retenedor está obligado a efectuar la respectiva retención de manera mensual y enterarla a la autoridad fiscal dentro de los primeros siete días posteriores al mes del ejercicio que se trate, para el caso de los sueldos y salarios que pagan las industrias estos pagos son provisionales y se toman a cuenta del anual o definitivo:

Artículo 9. [...]

Para los ingresos por sueldos y salarios, será recaudado en base mensual. El impuesto será retenido por el agente retenedor o será pagado por el propio contribuyente al Tesoro del Estado dentro de los primeros siete días del mes siguiente, junto con la declaración de impuestos presentada ante las autoridades fiscales. Para ingresos por sueldos y salarios en específico de industrias, el impuesto debe ser calculado sobre una base anual y será pagado por adelantado en cuotas mensuales.

[...]

Además de lo anteriormente dicho, debemos notar que este artículo da la opción de que sea el mismo trabajador quien presente su declaración y efectúe su pago ante las autoridades fiscales.

Para finalizar es importante mencionar que el artículo 34 de las Reglas para la Implementación de la Ley del I.S.R de China establece la obligación del agente retenedor:

Artículo 34. Cuando un agente retenedor haga pagos sujetos al impuesto a individuos, deberán retener el impuesto respectivo de acuerdo con lo que establece la Ley Fiscal, pagar el impuesto de manera oportuna y guardar registros especiales para futuras inspecciones.

Para los propósitos del párrafo precedente, el término “pagos” incluye pagos en efectivo, pagos por envío, pagos por transferencia de cuenta, y pagos en forma de bonos negociables, objetos físicos y otras formas.

Esto quiere decir que cuando un patrón, jefe o empleador haga pagos que se encuentren sujetos al impuesto, es decir sueldos y salarios, tiene la obligación de hacer la retención respectiva y enterar a la autoridad fiscal su pago.

3.7.2 Ingresos por servicios personales

Los ingresos por servicios personales se encuentran gravados en el mismo artículo 2, punto 4 de la Ley:

Artículo 2. Los ingresos individuales que se indican a continuación estarán sujetos al pago de los impuestos sobre la renta:

4. ingresos por remuneración de servicios personales

[...]

Ahora bien, para entender qué comprende este tipo de ingresos debemos relacionarlo con el artículo 8, punto 4 de las Reglas para la Implementación de la Ley del I.S.R. de China:

Artículo 8. El alcance de las categorías de ingresos mencionados en el artículo 2 de la Ley, deberá fijarse de acuerdo con lo siguiente:

[...]

4. “Ingresos por remuneración de servicios personales” se refiere a ingresos percibidos por individuos derivados de la participación en el diseño, decoración, instalación, trazado, pruebas de laboratorio, otras pruebas, el tratamiento médico, servicios jurídicos, contables, de asesoramiento, docencia, de noticias, difusión, traducción, corrección de estilo, pintura y caligrafía, escultura, cine y televisión, grabación de sonido, grabación de video, muestreo, ejecución, publicidad, exhibición y servicios técnicos, servicios de introducción, servicios de corretaje, servicios de agencia y otros servicios personales.

[...]

Así pues cualquier ingreso que obtenga una persona física por cualquiera de los servicios mencionados anteriormente se encuentra obligado al pago de este impuesto, así que el objeto del impuesto respecto de este punto es toda aquella remuneración que obtenga una persona en virtud de la prestación de un servicio personal, mismo que puede ser de carácter técnico o profesional, esto derivado del propio artículo 8 punto 4 de la Reglas para la Implementación de la Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual antes transcrito.

En cuanto a quién debe efectuar la declaración, debemos recordar el artículo 8 de la citada Ley en el que se establece de manera general lo siguiente:

Artículo 8. El causante del impuesto obligado al pago, será el sujeto que obtiene el ingreso, el agente retenedor será la unidad o individuo que paga ese ingreso. Los contribuyentes que obtienen sueldos o salarios de dos o más fuentes o contribuyentes que no tengan un agente retenedor, deberán declarar y pagar el impuesto personalmente.

Este artículo lo que establece de manera muy general es que en el caso de que una persona física no cuente con un agente retenedor, será él mismo quien efectúe la declaración y pago de manera personal, aplicando esto a los prestadores de servicios personales tenemos que si no tienen un agente retenedor serán ellos mismos quienes hagan su declaración y presenten su pago.

3.7.2.1 Procedimiento para el cálculo del impuesto

El procedimiento para calcular el impuesto a pagar en el caso de los prestadores de servicios personales se encuentra establecido en el artículo 6 de la Ley:

Artículo 6 El importe de la renta imponible se calcula como sigue:

[...]

4. Para ingresos obtenidos por remuneración por servicios personales, remuneración por autoría, regalías y arrendamiento de propiedad, una deducción de 800 yuanes se permitirá por concepto de gastos, si la cantidad recibida en un solo pago es inferior a 4000 yuanes; para pagos por 4000 yuanes o más, una deducción del 20 % será permitida por concepto de gastos. La cantidad restante después de hacer la deducción será la base imponible.

Este artículo prevé dos tipos de cálculo el primero es para ingresos menores a ¥ 4,000 yuanes, cabe señalar que un yuan equivale a \$ [0.146312](#) dólares, y respecto de México a \$ 1.96 pesos mexicanos⁶². El segundo método es para ingresos superiores a la cantidad antes mencionada, esto se relaciona con lo que establece el artículo 3 punto 4 de la Ley, en el que se encuentran las tasas:

Artículo 3. Tasas del impuesto al ingreso individual:

[...]

4. El ingreso por remuneración por servicios personales será gravado a una tasa fija del 20%. Cuando un pago en específico por ingreso por remuneración de servicios personales es excesivamente alto, una retención adicional podrá ser impuesta con una tasa específicamente determinada por el Consejo de Estado.

[...]

De este modo tenemos que la tasa que se aplica por este tipo de ingreso es del 20%, pero en el caso de que un pago específico que reciba el prestador de servicios personales sea excesivamente alto la tasa será diferente, ya que le aplicaran una

⁶² Dato obtenido de la página de Internet <http://www.x-rates.com/d/CNY/table.html>, actualizada el 18 de junio de 2009.

retención adicional. Para saber cuando un pago es excesivamente alto debemos remitirnos al artículo 11 de las Reglas:

Artículo 11. Para efectos del punto 4 del artículo 3 de la Ley Tributaria, la frase “un pago específico que reciba el prestador de servicios personales sea excesivamente alto” quiere decir un pago recibido por remuneración de servicios personales con un importe de ingreso gravable excedente de 20.000 RMB.⁶³

La parte del ingreso gravable que se menciona en el párrafo precedente que excede de 20.000 RMB, pero no de 50.000 RMB será, después de que el monto del impuesto a pagar es calculado de acuerdo con la Ley, será sujeto a una tasa adicional del 50% del monto del impuesto pagadero. La parte que exceda de 50.000 RMB será sujeta a una tasa adicional del 100% del impuesto pagadero.

Tenemos pues que en el caso de que un pago por remuneración de servicios personales sea excesivamente alto tendrá un tratamiento diferente y estará sujeto a una tasa adicional, los pagos excesivamente altos son todos aquellos superiores a 20.000 yuanes.

Regresando al procedimiento para el cálculo del impuesto a pagar tenemos 2 fórmulas la primera para ingresos menores a 4.000 yuanes y la segunda para ingresos superiores a esta cantidad.

Veamos el primero:

Tabla 4 Cálculo del impuesto a pagar para ingresos menores a 4.000 yuanes

	Ingreso menor a ¥ 4.000
-	Deducción de ¥ 800
R=	Ingreso gravable
x	Tasa del 20 %
R=	Impuesto a pagar

Esta es la fórmula para el cálculo del impuesto para el caso de que los ingresos obtenidos por el prestador de servicios personales hayan sido menores a ¥ 4.000 yuanes.

⁶³ Nota: RMB es la abreviación de *Renminbi* que es el nombre del yuan.

La fórmula para obtener el impuesto a pagar para el caso de obtener ingresos superiores a ¥ 4.000 yuanes es la siguiente:

Tabla 5 Cálculo del impuesto a pagar para ingresos mayores a 4.000 yuanes⁶⁴

-	Ingreso superior a ¥ 4.000
	Deducción del 20 %
R=	Ingreso gravable
x	Tasa del 20 %
R=	Impuesto a pagar

Como podemos observar el método para el cálculo de este impuesto es bastante sencilla, y cualquier persona puede hacerlo, sin necesidad de recurrir a un contador o necesitar asesoría especializada para poder efectuar la declaración y pago del impuesto.

Ahora bien, sabemos que para realizar el cálculo debemos considerar si el ingreso es inferior a ¥ 4.000 yuanes o no, pero ¿cómo saber cuando el ingreso es acumulable? El artículo 21 de la Reglas al respecto menciona:

Artículo 21. “Cada pago” de los enumerados en el primer párrafo del artículo 6 de la Ley se refiere a:

1. En el caso de ingresos por remuneración por servicios personales, la cantidad total si el ingreso es percibido en una sola exhibición, si el ingreso es obtenido por un período de tiempo y esta relacionado al mismo proyecto, se tomará el ingreso percibido durante el mes.

De la lectura de este artículo se entiende que el ingreso que obtenga un prestador de servicios personales cuando es un solo pago deberá pagar el impuesto por ese sólo ingreso, pero cuando este ingreso es percibido de manera periódica éste deberá ser pagado de manera mensual por la cantidad recibida en ese período de tiempo.

⁶⁴ Las fórmulas de las tablas 4 y 5 fueron obtenidas de la página de Internet del SAT de China www.chinatax.gov.cn consultada en marzo de 2009.

Respecto de quién deberá pagar el impuesto recordando el artículo 8 de la Ley antes mencionado tenemos que es el sujeto que reciba el ingreso, en este caso el prestador del servicio. Si este no cuenta con un agente retenedor deberá ser el mismo quien efectúe la declaración y el pago respectivo.

3.7.2.2 Época de pago

La época de pago para el caso de los prestadores de servicios personales es mensual, esto de acuerdo con el artículo 9 de la Ley:

Artículo 9. Dentro de los primeros siete días del mes siguiente, todos los impuestos retenidos por el agente retenedor y todos los impuestos pagados por auto-presentación deberán ser enteradas a la Tesorería del Estado y las declaraciones presentadas a las autoridades fiscales.

[...]

De este modo tenemos que tanto la declaración como el pago debe efectuarse de manera mensual.

Vale la pena mencionar que el agente retenedor es una figura especial en China que se dedica a hacer las retenciones y presentar las declaraciones, el agente retenedor puede ser una persona o una unidad y por efectuar las retenciones y declaraciones el Estado le proporciona una comisión del 2%. Esto de acuerdo con el artículo 11 de la Ley:

Artículo 11. Una comisión de gestión del 2% del importe de la retención será pagada al agente retenedor.

Cuando el Estado le haga dichos pagos por comisión también le deberá emitir un certificado del reembolso, esto se hace de manera mensual y de acuerdo con lo establecido por el artículo 42 de las Reglas:

Artículo 42. Cuando las autoridades fiscales paguen comisiones a los agentes retenedores en concordancia con el artículo 11 de la Ley, deberán emitir al agente certificados mensuales del reembolso, en el entendido de que el agente retenedor cumpla con los procedimientos de la tesorería para recibir el pago en los bancos designados.

Para concluir este punto debemos decir que la época de pago de este impuesto es mensual, los contribuyentes por sí mismos o por medio de agentes retenedores deben efectuar sus declaraciones y pagos de manera mensual.

3.7.2.3 Exenciones

Los ingresos que se encuentran exentos del pago de este impuesto se regulan en el artículo 4 de la Ley:

Artículo 4. Las siguientes categorías de ingresos estarán exentas del pago del impuesto al ingreso individual:

1. Premios por logros en la ciencia, la educación, la tecnología, la cultura, la salud pública, la cultura física y protección al ambiente, concedida por el Gobierno Popular Provincial, Ministerios y Comisiones de subordinación directa del Consejo de Estado, por las Unidades del Ejército de Liberación Popular de China, y por organizaciones internacionales o extranjeras;
2. Ingresos por intereses en depósitos ahorrados, ingresos por intereses en Bonos Nacionales emitidos por el Ministerio de Finanzas, e ingresos por intereses en bonos económicos con la aprobación del Consejo de Estado;
3. Subsidios y pensiones recibidas bajo las disposiciones del Estado;
4. Prestaciones sociales, pensiones de supervivencia y pagos de ayuda;
5. Indemnizaciones de seguros;
6. Indemnización por despido militar, y pagos por desmovilización recibidos por miembros de las fuerzas armadas;
7. Liquidaciones, indemnizaciones, retiros o jubilaciones y pensiones vitalicias recibidas por los servidores públicos y trabajadores bajo las provisiones del Estado;
8. Ingresos obtenidos por los agentes diplomáticos y oficiales consulares y otros personales que están exentos del impuesto de acuerdo con las disposiciones de las leyes pertinentes de China;
9. Ingresos exentos del pago de este impuesto según lo estipulado en las convenciones internacionales en las que el Gobierno Chino es una de las partes y en los acuerdos que ha contraído, y
10. Los ingresos que con la aprobación del departamento del Departamento de Finanzas del Consejo de Estado resulten exentos del pago de este impuesto.

Como podemos observar son varios los ingresos que se encuentran exentos del pago de este impuesto y algo que vale la pena notar es que estos ingresos exentos son de la mayoría de carácter social, lo que deja muy en claro el carácter socialista del Estado.

CAPÍTULO IV

REGULACIÓN DE LOS SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES A LA LUZ DEL ACUERDO MÉXICO-CHINA

4.1 Acuerdo para Evitar la Doble Imposición

Una característica del gobierno del ex-presidente Fox Quezada fue la firma excesiva de Tratados Internacionales, en esta línea de trabajo en el año 2005 se firmó el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta, entre México y China.

Como su nombre lo indica el objeto de este Tratado es evitar la doble tributación entre ambos países, además de tratar de prevenir la evasión fiscal, pero sólo respecto del impuesto sobre la renta.

A nuestro parecer sí era necesaria la firma de un acuerdo que evitara la doble imposición entre ambos países, pero también era necesario que se incluyeran otros impuestos y no sólo el de la renta, en especial los relativos a impuestos por importación y exportación.

A su vez se está actualmente trabajando en un acuerdo interinstitucional para reconocer los títulos y grados académicos entre México y China, lo que a nuestro parecer podría fomentar la circulación de empleados aunque sea en pequeña cantidad, es por esta razón que ambos acuerdos se encontrarían estrechamente relacionados.

Conforme a lo anteriormente expuesto podremos analizar primero el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y posteriormente el de Reconocimiento de Títulos y Grados Académicos, que actualmente no existe, sin embargo ya se encuentra en negociaciones.

4.1.1 Antecedentes

En septiembre de 2003, se establece el Grupo de Trabajo de Alto Nivel (GAN) entre funcionarios de comercio de China y México, mediante la suscripción de un Memorando de Entendimiento. En agosto de 2004, se establece la Comisión Binacional permanente. En septiembre de 2004 se suscribe el Acuerdo para el Establecimiento del Grupo de Trabajo de Alto Nivel (GAN) entre México y China, formalizando el Memorando de Entendimiento del 2003.

Los objetivos del GAN, son entre otros:

- El fortalecimiento de la relación de comercio e inversión;
- Propiciar un mayor intercambio de información para prevenir y combatir el comercio ilegal;
- Promover las exportaciones mexicanas a China, y
- Profundizar el entendimiento mutuo de las políticas industriales y de comercio entre ambas partes.

La primera reunión del grupo se celebró en enero de 2005, en la Ciudad de México. Como resultado de esta se establecieron cuatro subgrupos de trabajo; el de Promoción del Comercio y la Inversión, de Información Estadística Comercial, de Trabajo Técnico sobre el Estatus como Economía de Mercado de China en las investigaciones Antidumping y sobre Subvenciones, y el de Trabajo en materia de Política Industrial.

En el marco de esta cooperación se firmaron en septiembre de 2005 el Acuerdo para evitar la doble tributación, el Acuerdo de Cooperación Minera para Identificar oportunidades de inversión (cobre, hierro, zinc), entre otros.⁶⁵

⁶⁵ *Cfr.* Zapata, Roberto, Ciclo de Conferencias China-México, UNAM, Facultad de Economía, 2006.

4.1.2 Estructura

Este Acuerdo cuenta con 29 artículos, 1 transitorio y su respectivo Protocolo. El primer artículo establece el ámbito subjetivo, es decir, los sujetos a los que se les aplicará el Acuerdo, los cuales serán las personas residentes en México y China. En el segundo se encuentran los impuestos que comprende, en el caso de México es el Impuesto Federal Sobre la Renta y en China el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas y el Impuesto Sobre la Renta de Empresas con Inversión Extranjera y Empresas Extranjeras.

En el artículo tercero se encuentran definiciones generales, tales como México, China, Estado Contratante que significa México o China según el contexto, impuesto, persona, sociedad, empresa de un Estado Contratante; esta expresión se refiere a una empresa explotada por un residente de cualquiera de los dos Estados, tráfico internacional para efectos de este Acuerdo significa el transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de cualquiera de ambas naciones, nacional denota a una persona física que posea la nacionalidad de alguno de los Estados y toda persona jurídica, sociedad, o asociación constituida conforme a la legislación vigente del Estado que se trate, y autoridad competente significa en el caso de México la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el caso de China la Administración Fiscal del Estado, estas son las únicas definiciones que comprende el artículo 3 del Acuerdo.

El cuarto artículo define al residente como una persona sujeta a imposición por un Estado a razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o lugar de ubicación de su oficina central y cualquier otro criterio análogo. En caso de que una persona sea residente en ambos países, su residencia será considerada de acuerdo al lugar en donde tenga su vivienda permanente, en caso de tener ésta en ambos Estados entonces será residente del lugar donde tenga su centro de intereses vitales, es decir donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Si los casos anteriores no pudieran determinarse, se considera que es

residente del Estado donde viva habitualmente, y en caso de que este tampoco pudiera determinarse se considerará residente del Estado que sea nacional.

El quinto artículo define al establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad empresarial y comprende una sede de dirección, sucursal, oficina, fábrica, taller, mina, pozo petrolífero o de gas, cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. También se incluyen obras, construcciones, proyectos de montaje o instalación, y su supervisión, siempre y cuando estas tengan una duración superior a seis meses. Lo que no se considera como establecimiento permanente es la utilización de instalaciones o mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías que pertenezcan a la empresa y su fin sea almacenarlas, exhibirlas o entregarlas, o transformarlas por otra empresa, así como mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o recabar información y realizar cualquier actividad de carácter preparatorio, así como cualquier combinación de éstas.

Del sexto al vigésimo segundo artículo se encuentran regulados los diferentes ingresos que obtienen tanto las personas físicas como las morales y que se encuentran sujetos al pago de este impuesto y cuál será su tratamiento para efectos del Acuerdo. Empezando por el artículo seis, en éste se establecen las rentas de bienes muebles, así las rentas que un residente obtenga de bienes inmuebles incluidas las agrícolas y silvícolas situados en el otro Estado pueden someterse a imposición en este último.

El artículo siete trata los beneficios empresariales y establece que éstos serán sujetos a imposición en el Estado al que pertenezca la empresa, a menos que ésta sus actividades empresariales en el otro país por medio de un establecimiento permanente situado en el.

El artículo ocho es respecto a la transportación marítima y aérea, por lo cual los beneficios que obtenga una empresa de un Estado por la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, sólo será sujeta a imposición en ese Estado, así como para los beneficios obtenidos por transporte de pasajeros o bienes exclusivamente entre lugares situados en el Estado.

Empresas asociadas es el tema que aborda el artículo nueve, estableciendo que cuando una empresa de un Estado, o personas, participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado y se encuentran unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y ser sometidos a imposición.

El artículo diez es referente a los dividendos, y en este caso los que sean pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Estos dividendos pueden también ser sometidos a imposición en el Estado en el que resida la sociedad que los paga, pero si el preceptor es el beneficiario, el impuesto no podrá exceder del cinco por ciento del importe bruto de los dividendos.

El artículo once establece que los intereses que provengan de un Estado y que sean pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último. Existe también la posibilidad de que sean sometidos en el Estado del que provengan y si el preceptor es el beneficiario de los intereses el impuesto no podrá exceder del diez por ciento del importe total de los intereses. Sin embargo los intereses que procedan de un Estado y que sean pagados por el Gobierno, una subdivisión política o una entidad local, Banco Central o institución detentada en su totalidad por el Gobierno del otro Estado, serán exentos de imposición.

Regalías es el tema que trata el artículo doce estableciendo que las que sean procedentes de un Estado y pagadas a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Éstas también pueden someterse a imposición en el país del que procedan y si el preceptor es el beneficiario de las regalías el impuesto exigido no podrá exceder del diez por ciento del importe total de las mismas.

El artículo trece decreta que las ganancias de capital que un residente de un país obtenga de la enajenación de bienes inmuebles a que se refiere el artículo seis y que se encuentren situados en el otro Estado, pueden someterse a imposición en este último. Las ganancias que deriven de la enajenación de acciones de capital de una sociedad, cuya propiedad se encuentre principalmente constituida directa o indirectamente, por bienes inmuebles situados en un Estado, pueden someterse a imposición en ese Estado. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones diferentes a las antes mencionadas, que representen una participación en una sociedad que sea residente de un Estado, también pueden someterse a imposición en éste.

El artículo catorce es referente a los servicios personales independientes, y de este modo las rentas obtenidas por el residente de un Estado por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en este. Aunque también establece la posibilidad de que sea sujeto a imposición en el otro Estado siempre y cuando se presente el caso de que el residente tenga una base fija disponible regularmente en el otro Estado con el propósito de realizar sus actividades, siempre y cuando los ingresos que obtenga sean atribuibles a esa base fija, o que su permanencia en el otro Estado sea por un período que sume o exceda de 183 días durante un año calendario y siempre y cuando el ingreso que obtuviera fuera por realizar sus actividades en ese país. Además establece una lista de las actividades que son consideradas como servicios profesionales.

Los ingresos derivados del empleo son el tema del artículo quince, estableciendo que los sueldos, salarios, y otras remuneraciones similares que obtenga el residente de un Estado en virtud de un empleo sólo podrán ser sometidos a imposición ese país, a menos que el empleo sea ejercido en el otro Estado, si es este el caso las remuneraciones percibidas podrán ser sometidas a imposición es ese otro Estado. Sin embargo en el caso de que los ingresos que obtenga el residente de un Estado por razón de un empleo ejercido en el otro Estado, sólo serán sometidos a imposición por el Estado del que es residente si el perceptor de esos ingresos permanece en el otro Estado por un período cuya duración en total no exceda de 183 días, y las remuneraciones se pagan por, o a nombre de un empleador que no es residente del otro Estado, y las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente o base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

Respecto del artículo dieciséis, éste establece que las participaciones de consejeros y otras remuneraciones similares que el residente de un Estado obtenga en calidad de miembro de un consejo de administración u otro órgano similar de una sociedad residente del otro Estado, puede ser sujeta a imposición es éste último.

El artículo diecisiete refiere que los ingresos que obtenga un residente de un Estado por el ejercicio de actividades en calidad de artista, ya sea actor de teatro, cine, televisión, etc., así como músicos o deportista en el otro Estado pueden ser sometidos a imposición en este último. En caso de que los ingresos que obtenga el residente de un Estado por actividades realizadas en el otro Estado como resultado de un intercambio cultural entre los gobiernos de ambos países, esos ingreso estarán exentos del impuesto.

Las pensiones son reguladas por el artículo dieciocho, en virtud del cual las pensiones y remuneraciones similares pagadas al residente de un Estado por razón de su empleo anterior serán sometidas a imposición sólo en ese Estado.

Respecto de las funciones públicas que son reguladas por el artículo diecinueve se afirma que los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares, sin incluir las pensiones, que son pagadas por el gobierno de un Estado o subdivisión política o entidad local del mismo a una persona física en virtud de los servicios prestados al gobierno del Estado, subdivisión o entidad del mismo, sólo pueden someterse a imposición en éste.

El artículo veinte sostiene que un profesor o investigador que sea residente de un Estado y se encuentre en el otro Estado con propósito de enseñar o realizar una investigación científica en alguna institución educativa o de investigación acreditada por ambos gobiernos y que reciba pagos por estas actividades, éstos estarán exentos del impuesto en el país donde realice sus actividades, siempre y cuando el tiempo de permanencia no exceda de tres años.

En el artículo veintiuno se asevera que las cantidades que reciba un estudiante para su manutención, estudios o formación que haya sido residente de un Estado, y que se encuentre en el otro Estado con el fin de proseguir sus estudios o formación no serán sujetas del impuesto, siempre y cuando sean ingresos provenientes de fuentes externas a este último.

El artículo veintidós establece que los demás ingresos que obtenga el residente de un país y que no se encuentren regulados por este Acuerdo sólo serán sujetos a imposición en ese país.

De manera general esto es lo que se establece respecto de los ingresos que serán sujetos al pago de este impuesto.

Ahora bien en el artículo veintitrés se encuentra la eliminación de la doble imposición, y en el veinticuatro la no discriminación, los cuales analizaremos con más detenimiento más adelante.

En el artículo veinticinco se establece el procedimiento de acuerdo mutuo mediante el cual se pretende resolver cualquier desavenencia que se presente respecto de la aplicación o interpretación de dicho acuerdo.

El artículo veintiséis establece que para la aplicación de este Acuerdo los Estados Contratantes podrán intercambiar la información que sea necesaria, en particular para prevenir la evasión de impuestos.

Los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares no serán afectados por las disposiciones de este Acuerdo es lo que establece el artículo veintisiete.

En el artículo veintiocho se dispone que la entrada en vigor del Acuerdo será el día treinta posterior a la fecha en que se haga el intercambio de notas en que se notifiquen que se han satisfecho los procedimientos internos que son requeridos por la legislación interna de cada país para la entrada en vigor de este Acuerdo.

El artículo veintinueve establece que este Acuerdo permanecerá en vigor indefinidamente, aunque cualquiera de los Estados podrá darlo por terminado, dando aviso por escrito al otro Estado a través de la vía diplomática, el o a partir del trigésimo día de junio de cualquier año calendario posterior a cinco años contados a partir de la fecha en que entre en vigor.

Por último viene el Protocolo, el cual cuenta con seis puntos, en el cual se homologan algunos conceptos, entre los que se encuentran base fija e intereses, así como dejar en claro algunos puntos de ciertos artículos.

A nuestra manera de ver, la redacción de este Acuerdo es confusa, su lectura debe ser muy cuidadosa, ya que puede prestarse a equivocaciones o errores.

4.1.3 Procedimiento para su aprobación

Este Acuerdo encuentra su fundamento constitucional como todos los demás Tratados y Acuerdos en el artículo 89, fracción X, a saber:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

[...]

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales

Este artículo faculta al titular del Poder Ejecutivo para conducir la política exterior, así como a celebrar Tratados Internacionales, sin embargo también establece que éstos deben ser sometidos para su aprobación por el Senado. Esto en concordancia con el artículo 76 fracción I de la Carta Magna:

Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso.

Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos.

Como se desprende de la lectura de este artículo, será el Senado el que se encuentra facultado para aprobar los tratados internacionales que hayan sido suscritos por el Ejecutivo. Es así como el Poder Legislativo tiene gran injerencia en este tema.

Cabe mencionar que en el Ejecutivo para ejecutar y operar la política exterior cuenta con la Secretaría de Relaciones Exteriores. Función que se encuentra establecida en el artículo 28 fracción I de la Ley Orgánica de la administración Pública Federal:

Artículo 28.- A la Secretaría de Relaciones Exteriores corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Promover, propiciar y asegurar la coordinación de acciones en el exterior de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; y sin afectar el ejercicio de las atribuciones que a cada una de ellas corresponda, conducir la política exterior, para lo cual intervendrá en toda clase de tratados, acuerdos y convenciones en los que el país sea parte

De acuerdo con este artículo la Secretaría de Relaciones Exteriores mediante su titular coadyuva al titular del Ejecutivo en materia de política exterior, y cabe mencionar que ninguna otra Secretaria cuenta con esta facultad.

Respecto de este tema vale la pena mencionar que el artículo 117 fracción I establece una prohibición para los Estados para celebrar Tratados y Acuerdos:

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras

Esta prohibición se establece en concordancia con los artículos previamente mencionados y generalmente se hacía extensiva a otras dependencias gubernamentales. Sin embargo, durante el gobierno de Salinas de Gortari se aprobó la Ley Sobre Celebración de Tratados, en la que se estableció el procedimiento a seguir para firmar tratados internacionales, y en el artículo primero se faculta a las entidades federativas, así como dependencias gubernamentales, organismos descentralizados y municipios a su celebración:

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional.

Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público. Los acuerdos interinstitucionales sólo podrán ser celebrados entre una dependencia u organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

Este artículo introduce el concepto “acuerdos interinstitucionales” facultando como mencionamos anteriormente a dependencias descentralizadas de la Federación, Estados e incluso municipios para celebrar tratados o acuerdos con otros sujetos de derechos internacional. La ley en cuestión fue publicada en el D.O.F. el 2 de enero de 1992. Retomaremos este tema mas adelante.

De conformidad con todo lo anterior tenemos que el Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta fue firmado *ad referendum* el doce de septiembre de 2005 por el Plenipotenciario autorizado el Secretario de Relaciones Exteriores Luis Ernesto Derbez Bautista, fue aprobado por la Cámara de Senadores el trece de diciembre de 2005. Las notificaciones a que se refiere el artículo veintiocho del Acuerdo se efectuaron en Beijing el veintisiete y treinta de enero de 2006, el decreto promulgatorio fue del dieciséis de febrero de 2006 y su publicación en el D.O.F. fue el veintiocho de febrero de 2006.

4.1.4 Efectos jurídico fiscales

La doble imposición se presenta cuando un contribuyente residente de un país realiza actos gravados en el extranjero, entonces el fisco de la nación extranjera los grava, sin embargo el país donde tiene su residencia también los grava.

Para evitar este problema la tendencia que adoptaron los países fue el establecimiento de medidas unilaterales que permitían el acreditamiento del impuesto que debía pagar contra el impuesto que efectivamente pagó en el lugar donde se originó el ingreso, sin embargo los procedimientos al interior de cada país

dificultaban este procedimiento, debido a que no existía una uniformidad respecto de los ingresos a gravar, conceptos de residencia, domicilio, nacionalidad, etc. De este modo uno de los efectos que consideramos es de los más importantes es que con este Acuerdo se evitan las medidas unilaterales, facilitando la resolución de este problema mediante Acuerdos y Tratados.

La ventaja que conlleva el establecimiento de tratados y acuerdos internacionales es que se crean medidas específicas para evitar la doble tributación, y la evasión fiscal, además se intenta coordinar los sistemas tributarios. Sin embargo firmar acuerdos con diferentes países consideramos que crea posteriores confusiones, ya que cada uno prevé diferentes especificaciones lo que lleva a tener diferentes tratamientos para cada país.

Ahora bien, respecto del Acuerdo que nos concierne algunos de los efectos jurídico fiscales que conlleva su firma son entre otros la homologación de los ingresos en materia de renta, es decir, que con esta medida se pretende evitar la evasión del impuesto al crear una lista de los ingresos que se encuentran sujetos a su pago.

Asimismo también se igualan los conceptos de residencia, nacionalidad, y establecimiento permanente, para efectos de tener un mejor control respecto de los elementos vinculantes.

La creación de medidas tendientes a evitar la evasión fiscal es otro efecto jurídico que permite que la situación de los contribuyentes sea mas clara, ya que anteriormente se encontraban en una condición que los situaba entre los controles que establecían ambos países, lo que dificultaba la correcta fiscalización de sus ingresos y ganancias.

Es gracias a estas medidas que se disminuye la carga fiscal para los contribuyentes, generándoles una mayor certidumbre respecto de su situación fiscal.

Todo lo anterior se traduce en una mejor y más eficiente recaudación, con controles específicos, homologación de conceptos, intercambio de información y el establecimiento de un procedimiento para solucionar controversias de mutuo acuerdo respecto de su aplicación.

4.1.4.1 Regulación para el pago de los impuestos de los servicios personales independientes

La regulación de estos ingresos se encuentra en el artículo 14 de este Acuerdo, el cual establece:

Artículo 14 Servicios Personales Independientes

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, dichas rentas pueden también someterse a imposición en el otro Estado Contratante si:

a) el residente tiene una base fija disponible regularmente en el otro Estado Contratante con el propósito de realizar sus actividades, es ese caso, únicamente el ingreso que sea atribuible a esa base fija puede ser sometido a imposición en ese otro Estado; o

b) su permanencia en el otro Estado Contratante por un período o períodos que sumen o que excedan en su conjunto de 183 días en el año de calendario correspondiente, en dicho caso, únicamente el ingreso obtenido por realizar sus actividades en ese otro Estado puede ser sometido a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores.

Como podemos observar este artículo establece que las rentas que obtenga el residente de un país por actividades profesionales o personales independientes, sólo podrán ser sometidas a imposición en el país del que es residente. Sin embargo

para que los ingresos que obtenga un contribuyente puedan ser gravados en el otro país deben presentarse dos de los siguientes supuestos:

1. Que el residente cuente con una base fija de la que disponga regularmente en ese otro país con el fin de realizar sus actividades en el lugar. En este caso los ingresos que se obtengan de esa base son los únicos que podrán ser sujetos a imposición en el Estado en cuestión.
2. El otro caso se presenta cuando el residente de un país permanezca en el otro por más de 183 días en un año calendario, serán ingresos gravables en ese país los que haya obtenido por la realización de sus actividades dentro de su territorio.

Es así como este artículo delimita la potestad tributaria de cada Estado, de lo que se puede concluir que los ingresos que un contribuyente obtenga dentro del territorio de un país serán sujetos al pago del impuesto sólo en ese país.

No obstante lo mencionado este acuerdo contempla la posibilidad del acreditamiento del pago, lo que facilita para el contribuyente el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, su procedimiento y los casos en que puede presentarse se encuentran establecidos en el artículo 23 mismo que será objeto de análisis más adelante.

Cabe destacar por último que en el segundo párrafo de este artículo se enlistan una serie de actividades que serán consideradas como servicios profesionales, nosotros creemos que se debió enfatizar el carácter enunciativo más no limitativo de la misma, ampliándola a otras áreas.

4.1.4.2 Eliminación de la doble imposición

Como hemos dicho uno de los objetivos de este Acuerdo es coordinar los esfuerzos de ambos países para eliminar la doble imposición entre ellos, en este orden de ideas el artículo 23 de este Acuerdo a la letra establece:

Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de este Acuerdo, puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer lugar permitirá:

a) acreditar contra el impuesto sobre la renta de ese residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado, dicho monto, en cualquier caso, no excederá, sin embargo, la parte del impuesto sobre la renta como se determinó antes de que el acreditamiento se otorgue, que sea atribuible al ingreso que podría ser gravado en ese otro Estado.

b) cuando el ingreso obtenido de un Estado Contratante sea un dividendo pagado por una sociedad que sea residente del Estado mencionado en primer lugar, a una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante y que detente no menos del 10 por ciento de las acciones de la sociedad que paga el dividendo, el acreditamiento tomará en consideración el impuesto pagado al Estado mencionado en primer lugar por la sociedad que paga el dividendo, respecto a su ingreso.

De acuerdo con este artículo para evitar la doble imposición, la medida que se utilizará es el acreditamiento, si bien cada país lo considera de manera unilateral, en este Acuerdo se suman esfuerzos de ambas partes para homologar la medida.

Para llevar a cabo el acreditamiento este artículo prevé dos supuestos; en el primero se establece que el país del que sea residente un determinado contribuyente deberá permitirle acreditar contra el impuesto sobre la renta que debería pagar un importe igual al que pagó en el país extranjero. Este monto debe ser considerado tal y como fue determinado en aquel país y siempre que sea atribuible al ingreso gravado en ese Estado.

El segundo supuesto es respecto de los ingresos por dividendos, y se presenta cuando el ingreso es un dividendo que paga una sociedad residente del mismo país a una sociedad residente del otro Estado y que ésta detente no menos del 10% de las acciones de la primera, estableciendo que para efectuar el acreditamiento se debe considerar el impuesto pagado en el primer Estado por la sociedad que paga el dividendo.

Este artículo pretende eliminar la doble imposición entre ambos países, la manera en que lo hace es con un método sencillo, lo complicado creemos que se presenta al momento de hacer efectivo dicho acreditamiento en la respectiva oficina de recaudación. Para facilitar el cumplimiento de este Acuerdo conviene que cada país desarrolle un mecanismo específico y simplificado a nivel de cada Administración Tributaria, Servicio de Administración Tributaria en México y Administración Estatal de Impuestos en China, SAT por sus siglas en inglés (State Administration of Taxation), para procurar a los contribuyentes que se encuentren en esta situación el poder llevar a cabo su acreditamiento.

4.1.4.3 El principio de No Discriminación

Es en el artículo 24 del Acuerdo en cuestión donde encontramos la No Discriminación:

Artículo 24 No Discriminación

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativo al mismo, que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante lo dispuesto en el Artículo 1, esta disposición también aplicará a las personas que no sean residentes de uno o ambos Estado Contratantes.
2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, no serán sometidos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta suposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes, en consideración de su estado civil o cargas familiares.
3. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, del párrafo 7 del Artículo 11, o del párrafo 6 del Artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del Estado Contratante, serán

deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, bajo las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado Contratante mencionado en primer lugar.

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté total o parcialmente detentado o controlado directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, no estarán sujetas en el Estado Contratante mencionado en primer lugar, a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que están o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado Contratante mencionado en primer lugar.

5. No obstante lo dispuesto por el Artículo 2, las disposiciones de este Artículo se aplicarán a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación.

En el primer párrafo se establece la obligación para ambos Estados de no someter a cargas fiscales extras a las que exige a sus propios nacionales, de este modo se equiparan las cargas de los contribuyentes nacionales con las de los que se encuentren en el otro país. A su vez este artículo hace extensivo este beneficio a las personas que no sean residentes de uno o de los dos Estados. Esta medida no tiene a nuestro parecer mucho sentido, ya que los beneficios que deriven de la firma de este Acuerdo deben beneficiar únicamente a los Estados involucrados. Esto debido a que en cada país se considera el acreditamiento en la legislación interna, la cual aplica a cualquier contribuyente cuya situación fiscal se encuentre en esos supuestos, medida que como vimos anteriormente es unilateral, sin embargo en la actualidad se han visto mejores resultados con la firma de Acuerdos como el presente, en este orden de ideas no tiene caso intentar unificar esfuerzos entre ambos países para evitar la doble imposición y evitar la evasión, y hacer extensivos sus beneficios a residentes de otros países que no han sido partícipes de este Acuerdo.

Del segundo párrafo lo que vale la pena destacar es el hecho de que ninguno de estos países se encuentran obligados a conceder a los residentes del otro Estado las deducciones personales, desgravaciones y reducciones que otorgue a sus propios residentes en consideración de su estado civil o carga familiar.

Consideramos que esto es un acierto de las negociaciones que benefician al fisco mexicano, ya que como vimos en el capítulo anterior las deducciones y reducciones que permite China son excesivas en comparación con las nuestras, y de haberse permitido se hubieran traducido en una menor recaudación por parte de México.

Lo anterior es lo que consideramos que es lo más importante de este artículo, pero en resumen podemos decir que en general aciertan al evitar el trato discriminatorio que pudiera darse a los residentes del otro país respecto de los propios. Únicamente a nuestro parecer es innecesario hacer extensivos sus beneficios a residentes de otros países.

4.2 Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados de Estudio, Títulos y Grados Académicos

Como mencionamos desde el principio durante el sexenio pasado comenzó una política internacional, que miraba a China como un socio comercial, más que como competidor, y empezó a funcionar la Comisión Binacional Permanente entre ambos países.

Como resultado de esta cooperación, se firmaron varios tratados y acuerdos con China, y en 2006 se firmaron 4 Memorandums de Entendimiento, entre los cuales estaba el de Entendimiento entre la Secretaría de Educación Pública y el Ministerio de Educación de la República Popular China sobre la Suscripción de un Acuerdo de Reconocimiento Mutuo de Certificados de Estudios, Títulos y Grados Académicos, el cual fue firmado el 19 de mayo.

En este Memorandum ambas partes convienen hacer un intercambio de expertos a fin de investigar el sistema de grados académicos de cada país y que éste informe a su propio Gobierno del resultado, incluyendo obviamente el marco legal, con base en sus resultados se realizará un proyecto de Acuerdo.

Este Acuerdo al ser entre una Secretaría de Estado mexicana y el Ministerio de Educación de China, será un Acuerdo Interinstitucional, este tipo de Acuerdos encuentra su fundamento en la Ley Sobre la Celebración de Tratados que en el artículo primero facultaba a otras dependencias gubernamentales a celebrar Tratados y Acuerdos de carácter internacional. En el artículo 2 fracción II de la citada ley se define al Acuerdo Interinstitucional en los siguientes términos:

Artículo 2o.- Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

[...]

II.- “Acuerdo Interinstitucional”: el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre cualquier dependencia u organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales, cualquiera que sea su denominación, sea que derive o no de un tratado previamente aprobado.

El ámbito material de los acuerdos interinstitucionales deberá circunscribirse exclusivamente a las atribuciones propias de las dependencias y organismos descentralizados de los niveles de gobierno mencionados que los suscriben.

Este artículo también delimita la materia sobre la que se podrá efectuar un Acuerdo Interinstitucional, es decir, que ninguna dependencia podrá efectuar un acuerdo de este tipo que exceda de sus propias funciones o atribuciones. En el presente caso al ser un Acuerdo que pretende suscribir la Secretaría de Educación Pública, sólo podrá ser referente a las propias atribuciones de esta dependencia.

Sobre este punto es importante mencionar que existe una corriente doctrinal que expone que este tipo de acuerdos son anticonstitucionales, ya que la Ley Sobre Celebración de Tratados contradice la Carta Magna respecto a que el único facultado para celebrar acuerdos es el Secretario de Relaciones Exteriores. Además de que al realizarse este tipo de Acuerdos de manera interinstitucional se omite la vigilancia del Ejecutivo Federal y la aprobación del Poder Legislativo.

Por nuestra parte consideramos que en el contexto actual con un mundo cada vez más globalizado este tipo de Acuerdos no sólo son comunes sino que son necesarios ya que pueden ser instrumentos muy útiles para el fortalecimiento de diversas áreas, tales como economía, comercio, salud, educación, etc. Es por esta razón que consideramos que se debería reformar el procedimiento para su aprobación, tratándolos como un Acuerdo Internacional, es decir, sometiéndolos a su aprobación por el Senado. Con ciertas medidas se podrían realizar de conformidad con lo establecido por la Constitución.

4.2.1 Estructura

Actualmente no se tiene una estructura bien definida, ya que sigue en negociaciones y el proyecto original ha sido modificado por el Gobierno de China, modificaciones que actualmente se encuentran en estudio.

La estructura que a continuación se indica es la que el Acuerdo tiene actualmente, no olvidemos que se encuentra en estudio. En esta versión el Acuerdo cuenta con sólo seis artículos.⁶⁶

En el primero se encuentra el objeto, el cual es reconocer y conceder validez a los certificados de estudio, títulos y grados académicos expedidos por los sistemas educativos nacionales de cada parte, mediante sus respectivos organismos oficiales, para la continuación de estudios⁶⁷, siempre que cumplan con los requisitos legales. En el caso de México el organismo encargado es la Secretaría de Educación Pública, para China es el Ministerio de educación.

El artículo dos establece el reconocimiento de estudios, entendiéndose éste como la valide oficial que cada una de las partes otorgue a los estudios realizados en las

⁶⁶ Información proporcionada por la Dirección General de Relaciones Internacionales, Departamento Cooperación Resto del Mundo de la S.E.P.

⁶⁷ China sugirió este cambio, ya que en textos anteriores se incluía el ejercicio de la profesión.

instituciones educativas que constituyen el sistema Educativo Nacional de la otra parte, acreditados por certificados de estudio, títulos o grados académicos.

Las vías oficiales es el tema del artículo tres, en el que se establece que para dar cumplimiento al objetivo del Acuerdo, las partes se informarán mutuamente por las vías oficiales que designe cada una de ellas, sobre cualquier cambio en sus sistemas educativos nacionales, en especial los relativos a la expedición de certificados, títulos o grados académicos.

El artículo cuatro es relativo a una Comisión Bilateral Técnica, la cual se establecerá dentro de los sesenta días siguientes a la entrada en vigor del acuerdo, para la obtención de los fines del mismo. Esta comisión estará integrada por igual número de especialistas en la materia. Dentro de sus funciones se encuentran:

- Establecer los mecanismos de intercambio de información, consulta y asistencia que se requieran para definir la equivalencia de los contenidos para cada sistema de enseñanza.
- Definir los términos para poder otorgar el reconocimiento de certificados, títulos o grados, así como especificar los procedimientos que deberán realizarse en el territorio de cada parte.
- Convocar a la celebración de reuniones.
- Dar seguimiento y evaluación al cumplimiento del Acuerdo.

La solución de controversias se encuentra en el artículo quinto y establece que cualquier controversia que derive de la aplicación, interpretación o cumplimiento de las disposiciones del Acuerdo serán resueltas por las partes de común acuerdo.

Por último en el artículo sexto se encuentran las disposiciones finales, relativas a la entrada en vigor, y la vigencia que será de diez años prorrogables por períodos de igual duración. Si alguna de las partes quisiera darlo por terminado debe manifestarlo por escrito, y dirigirlo a la otra parte por la vía diplomática con sesenta días de antelación.

Este Acuerdo es muy pequeño, pero quisiéramos comentar que se excluyó la propuesta inicial de México de incluir un artículo referente al ejercicio de la profesión, que se encontraba en los primeros borradores del mismo. Es importante que notemos que en el primer artículo se limita el objeto a reconocer los estudios únicamente con el fin de continuarlos. No así para poder ejercer. Al eliminar esta parte, también se suprime la participación de la Dirección General de Profesiones.

Este Acuerdo por lo tanto es únicamente de naturaleza cultural, de firmarse bajo estos términos nosotros consideramos que es poco práctico y casi inútil, ya que lo realmente necesario es que se reconozcan los estudios para poder ejercer la profesión.

4.2.2 Avances en su aprobación

México propuso a China que este acuerdo debía incluir el sistema educativo de ambos países, es decir, que debe estar orientado al reconocimiento integral educativo y no únicamente a la educación superior. Esta propuesta fue aceptada por el Ministerio de Educación de China, lo que permitió elaborar un Proyecto del Acuerdo. Este proyecto de Acuerdo fue enviado a China para su estudio, actualmente este borrador se encuentra de nuevo en México ya con las correcciones, añadiduras, y modificaciones que hizo el Ministerio de Educación de China al mismo. Ahora las diferentes Áreas de la S.E.P. involucradas en su firma se encuentran revisando dichas modificaciones. Estas áreas son la Dirección General de Profesiones, la Dirección General de Acreditación y Revalidación de Estudios, y la Dirección General de Educación Superior Universitaria. Sin embargo como antes mencionamos de quedarse el texto como actualmente se encuentra la Dirección General de Profesiones no tendrá injerencia alguna en el mismo.

Una vez que estas Direcciones hagan el estudio al proyecto de Acuerdo y realicen más modificaciones o correcciones será enviado de nuevo a China para una nueva

revisión, en caso de que en aquel país estén de acuerdo con este proyecto, entonces se procederá a darle la formalidad de un Acuerdo Interinstitucional.

La intención originalmente era que se firmara a más tardar durante el presente año, sin embargo es importante mencionar que en este preciso momento este rubro no es prioritario, ya que como bien sabemos la situación que se está desarrollando en este instante entre ambos países a raíz del brote de influenza AH1N1 que derivó en medidas restrictivas unilaterales que China impuso a México, podría cambiar por completo las relaciones con aquel país de manera trascendental, es por esta razón que los esfuerzos de México se concentran en otros ámbitos.

La condición que entre ambos países se vive es delicada ya que podría echar abajo todos los esfuerzos que México ha realizado para poder tener una sana relación con China, y tener a este país como un importante socio comercial.

Como anteriormente mencionamos, se estableció hace pocos años el GAN, que ha permitido estrechar las relaciones entre ambos países, sin embargo como consecuencia del brote de influenza porcina en México, algunos países impusieron medidas restrictivas a nuestro país. Respecto de China, los problemas comenzaron a principios de mayo cuando se buscó y aisló a mexicanos que se encontraban en aquel país, por ser sospechosos de portar el virus AH1N1. Ante estas medidas México reaccionó de manera molesta acusando a China de tomar medidas discriminatorias. Otra medida que causó que estos roces fueran más fuertes fue que se le retiró a México la distinción de país invitado de honor en el Salón Internacional de la Alimentación (SIAL) que se llevaría a cabo del 19 al 21 de mayo en Shanghai, también nos fue retirada la autorización para la primera degustación de carne de cerdo mexicana en China, esto de acuerdo con lo que informó ProMéxico, sin embargo China desmintió que se retirara la distinción a México. A pesar de esto México canceló su participación por considerar que no eran seguras las condiciones para la llegada y estancia de los empresarios mexicanos.

A mediados del mes de mayo se buscó restablecer las relaciones entre ambos países.

De este modo los esfuerzos actuales se concentran primero en recobrar el estatus anterior, para posteriormente continuar con la línea de negociaciones. Los expertos como Enrique Dussel Peters coordinador del Centro de Estudios China-México de la UNAM consideran que este roce será pasajero y que no tendrá mayores repercusiones a mediano plazo, sin embargo destaca que debe reactivarse la agenda con este país, ya que de no hacerse México perdería más que China. Nosotros coincidimos con lo manifestado por el investigador Dussel, y consideramos que ambos países deben tomar medidas rápidas para evitar que este problema se agrave.

4.2.3 Efectos fiscales

En caso de que este Acuerdo se firme sin incluir el ejercicio de la profesión, que es la intención de China, no tendría ningún tipo de repercusiones fiscales para el caso de los profesionistas, ya que seguirían tributando bajo lo establecido por cada país, y el Acuerdo para Evitar la Doble Tributación.

Sería mejor que sí se incluyera el ejercicio de la profesión, para poder regular de una manera más adecuada el régimen fiscal correspondiente. Algunos de los efectos fiscales que conllevaría la firma de este Acuerdo incluyendo el tema en cuestión, son que al abrirse el mercado laboral para los chinos en México, se podría tener una mejor fiscalización de sus ingresos, con lo que se evitaría la evasión fiscal y dichos ingresos podrían ser gravados por el gobierno mexicano.

Actualmente para que un chino pueda trabajar en nuestro país tiene que ser residente, al tener este status no se encontraría bajo las disposiciones del Acuerdo para Eliminar la Doble Tributación, ni tampoco estaría protegido por el Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados, por lo que su situación se encontraría en una

especie de “zona gris” entre las regulaciones de cada Estado, por lo que no se lograría evitar la doble tributación o la evasión.

4.2.3.1 En China

Como hemos venido diciendo el proyecto de este Acuerdo no contempla el ejercicio de la profesión y como tampoco existe reciprocidad con China, los requisitos para poder ejercer son mucho más complejos de cumplir.

Primero para poder entrar al territorio de la República Popular de China existen ocho tipo de visas, la visa tipo L es para turistas, la F para los que viajan por motivos de negocios, intercambios culturales, deportivos, artísticos, entre otros cuya permanencia es menor a seis meses, la Z es para los que pretenden trabajar allá y para sus dependientes, la X es para estudiantes o cuestiones académicas que superen los seis meses, J-1 y J-2 para corresponsales y periodistas, la C para trabajadores del transporte aéreo, y marítimo, y por último la G para los que sólo pasen por el territorio por cuestiones de conexión de vuelos y otros medios de transporte.

Ahora bien, para poder trabajar en China un mexicano debe solicitar la visa Z, para la cual se deben reunir los siguientes requisitos: presentar la solicitud junto con su pasaporte, una foto tamaño pasaporte, original y copia del permiso de trabajo emitido por el Ministerio de Recursos Humanos y Seguridad Social de China, una carta de presentación de la empresa o entidad mexicana donde trabaja, original y copia del formulario de reconocimiento médico, debidamente llenado. Una vez arribando a China se debe acudir a la administración de seguridad pública local a solicitar el permiso de residencia. El tiempo de respuesta es de cuatro días hábiles.

Como podemos ver para que un mexicano se encuentre en posibilidades de trabajar en China tiene que ser mediante una empresa que se encuentre aquí y que lo envíe a laborar en China. Además de que esta persona debe adquirir la residencia. Para el

caso de un prestador de servicios profesionales para obtener el permiso de trabajo debe primero tramitar la revalidación de estudios.

En caso de que una persona no tenga un trabajo del cual sea enviado a China, puede solicitar la visa L (turista), y si encuentra trabajo allá, debe regresar a solicitar el cambio de visa, por la Z (trabajo), y obviamente debe realizar los trámites como el permiso para laborar y la revalidación de estudios en China, además en el caso de algunas profesiones debe cumplir lo que cada ley establece para ellas, como por ejemplo la certificación.

Respecto de la revalidación de estudios la información no se encuentra disponible, lo cual genera a nuestro parecer incertidumbre para todas aquellas personas que quieran ir a trabajar en China. En la legislación china sólo existe un artículo referente a este tema en la Ley de la Educación de la República Popular de China, el cual establece:

Artículo 70. El reconocimiento de los certificados académicos, certificados de calificación educativa, y otros tipos de certificados educativos expedidos por instituciones de educación fuera del territorio de China se regirá por los tratados internacionales de los que China es parte signataria o se ha adherido, o por las normas pertinentes del Estado.

Podemos advertir que para efectuar un reconocimiento de estudios las facultades de las autoridades chinas es discrecional, ya que no existe un procedimiento establecido en sus leyes, y de hecho en los 4 artículos de que consta el Capítulo VIII de la mencionada ley se puede ver que este tema es regulado de manera muy estricta, ya que por ejemplo, para que un chino salga del país a estudiar debe solicitar un permiso. En este sentido se puede entender la razón del porque no querían que se incluyera el tema del ejercicio profesional en el Acuerdo, y es debido a que China a pesar de todo sigue teniendo un sistema interno muy cerrado.

Vale la pena mencionar que desde principios de mayo están suspendidos todos los trámites de visa, porque los requisitos para su expedición en este momento se

encuentran sujetos a revisión, es decir, que es muy posible que cambien en estos días dichos requisitos.

4.2.3.2 En México

Como antes mencionamos, con China no existe reciprocidad en el ejercicio profesional, es por eso que para que un chino pueda trabajar en México debe tener la calidad de residente. También debe solicitar ante el Instituto Nacional de Migración un permiso de internación para inmigrante profesional.

Para solicitar este permiso se deben llevar al INM, la solicitud, la copia y original para cotejo del pasaporte vigente, una carta dirigida al INM hecha por la institución que pretenda usar los servicios del profesional, manifestando el domicilio donde laborará, la actividad en que intervendrá, su remuneración, y la duración aproximada de su estancia. Esto en caso de que ya cuente con una oferta laboral, pero en caso de que pretenda ejercer de forma independiente debe indicar la actividad que pretende desempeñar, así como el lugar donde la ejercerá, y también presentará su título y cédula. El tiempo de respuesta es de 35 días calendario.

Para cumplir con este requisito debe acudir a la Dirección General de Educación Superior para revalidar sus estudios, mediante este trámite la autoridad educativa otorga validez oficial a estudios realizados en el extranjero, siempre que sean equiparables a los que se impartan en el Sistema Educativo Nacional. Para que este extranjero pueda trabajar en el país necesita hacer una revalidación total, para la cual es necesario que presente su solicitud de revalidación, documentación migratoria, acta de nacimiento, antecedentes académicos, título, diploma o grado académico, certificados y/o boletas de calificaciones, comprobante de pago de derechos y el plan y programas de estudio de la licenciatura o posgrado que pretenda revalidar. En el caso de los certificados, títulos, acta de nacimiento y antecedentes académicos debe presentarlos apostillados o legalizados, y los documentos oficiales presentados en idioma distinto al español requieren de

traducción oficial efectuada por perito autorizado, o por embajadas o consulados. Estos documentos los debe presentar en el Departamento de Equivalencias y Revalidaciones, los cuales son enviados a un Comité Técnico donde se evalúa el programa y si existe una equiparación con los planes mexicanos de mínimo el 75 % se podrá revalidar. No existe un plazo fijo para la respuesta del Comité, ya que dependerá del estudio que realice.

En caso de obtener una respuesta favorable y se revaliden los estudios, el extranjero en este caso chino, deberá solicitar la expedición de su cédula para poder ejercer en nuestro país.

Para obtener la cédula también tiene que cumplir con varios requisitos, entregan la solicitud junto con la CURP, el acta de nacimiento legalizada o apostillada y traducida por perito autorizado por el Tribunal Superior de Justicia, copia certificada ante Notario Público del documento migratorio que para el caso de China es la FM2, el oficio de revalidación expedido por la S.E.P. de los estudios anteriores, el original del oficio de revalidación de los estudios profesionales, el original de la constancia de liberación de Servicio Social debidamente legalizado o apostillado y traducido, el original del título profesional legalizado o apostillado y debidamente traducido, 3 fotos infantiles y el pago de derechos. Además de estos requisitos deberá cumplir con otros dependiendo de la profesión que ejerza, por ejemplo en el caso de que sea abogado, deberá presentar un examen ante el CENEVAL para acreditar que conoce del derecho mexicano.

Como podemos observar son muchos los trámites con los que debe cumplir un nacional de China para poder ejercer en nuestro país. Con la firma de un Acuerdo de reconocimiento se podrán agilizar los trámites, y los efectos fiscales que traería para México es una mejor fiscalización de los ingresos que obtenga el extranjero, con lo que se evita la evasión fiscal y se le daría un trato de igualdad respecto de los mexicanos, lo que le facilitaría el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales,

ya que no tendría que cumplir con requisitos diversos a los que se le piden a un connacional.

4.3 Esquema comparativo de la regulación de prestadores de servicios personales México China

Para efectos de lograr una mejor comprensión respecto de las diferencias existentes de la regulación de los prestadores de servicios en ambos países hemos creado el siguiente cuadro.

Comparación de la regulación de los prestadores de servicios	
México	China
No existe una regulación específica para cada profesión, basta con cumplir con lo establecido en la Ley reglamentaria del artículo 5º constitucional relativo al ejercicio de la profesión en el D.F.	Existen diferentes leyes que regulan diversas profesiones, como abogados, médicos, arquitectos, etc.
Al obtener la cédula profesional se puede ejercer la profesión dentro del país en cualquier Estado.	El hecho de obtener una cédula no da derecho a ejercer en cualquier parte de China. De hecho existen restricciones tales como que un abogado dedicado a la docencia e investigación, no puede de pronto ejercer el litigio, sino que debe presentar un examen ante el Departamento de Administración Judicial.
La validez de los estudios son expedidos por la S.E.P.	El organismo oficial relativo a la educación es el Ministerio de Educación, los Burós de Educación y las Oficinas de Educación de cada provincia, territorio independiente y ciudades autónomas, lo que genera incompatibilidades.

A los adultos se les otorga el mismo certificado o título que a los demás.	En China la educación para adultos es diferente de la normal y para que éstos puedan acceder a un título de educación superior, primero deben obtener un certificado de estudios de nivel superior o universitario, luego deben presentar un examen para poder continuar con los estudios por dos años y completar el nivel de licenciatura.
Los planes educativos son de carácter general y para todo el país.	El Ministerio de Educación delegó la función de definir los planes educativos a diversas regiones.

Es evidente que sí existen diferencias entre ambos sistemas educativos, lo que genera barreras para nuestros profesionistas en caso de que pretendan ejercer en China, ya que como acabamos de ver existen impedimentos para los mismos chinos en su país para ejercer, problema derivado de las incompatibilidades entre regiones. Otra diferencia fundamental es la rigidez en la regulación de las profesiones, ya que casi todas se encuentran reguladas en diversos ordenamientos, cosa que en México no sucede.

Vale la pena mencionar que China esta planeando una reforma educativa tendiente a erradicar el analfabetismo, desarrollar adecuadamente la educación superior así como su expansión, optimizar la estructura educativa, así como su mejoramiento en cuanto a calidad y eficiencia⁶⁸, mientras que en México ese tema se ha pospuesto por varios años.

El problema fundamental respecto de este tema es que en México existe una disociación entre la educación y el sector productivo, cuando en realidad ambos van de la mano para impulsar un adecuado crecimiento económico.

⁶⁸ Datos obtenidos de la página de Internet del Ministerio de Educación de China <http://www.moe.edu.cn/>, consultada en junio de 2009.

4.3.1 Efectos jurídicos

Es evidente que existen numerosas diferencias entre ambos países respecto de la educación, así como del ejercicio profesional, sin embargo se pueden crear mecanismos conjuntos para lograr abrir el mercado laboral.

Actualmente en China existen pocos profesionistas, a pesar de que casi una tercera parte de la población mundial es china, de acuerdo con la revista española la Tribuna del Derecho en 2007 existían once abogados por cada cien mil habitantes, este dato resulta interesante, ya que deja ver que a pesar de que es una potencia mundial, y se pensaba que después de su adhesión a la OMC se abriría el mercado para los profesionistas, tales como los abogados, la realidad es que no ha sido así.

El mercado profesional interno de China es muy pequeño, debido a que la mayoría de los chinos no tienen un interés real por tener estudios profesionales, así que los extranjeros pueden aprovechar esta laguna educacional para obtener dichos puestos, ya que la expansión de China requiere de gente preparada, con una visión más occidental de los negocios.

Ahora bien, jurídicamente esto lograría que existiera una mejor regulación, control y vigilancia respecto de los chinos que quisieran laborar en México, o viceversa, habría igualdad de condiciones para laborar, y continuando con esta línea también existiría la posibilidad de acceder a la justicia interna del país, sin necesidad de primero acudir a algún consulado.

4.3.2 Efectos en la recaudación

Para poder abordar este tema es necesario que primero tomemos en cuenta el hecho de que el sistema educativo es muy diferente entre ambos países, lo que consecuentemente genera una distinta regulación para los prestadores de servicios personales independientes.

Es debido a estos puntos que no existe reciprocidad con China en el tema del ejercicio profesional, es decir, no existe para los mexicanos el reconocimiento de los estudios realizados en México, y viceversa. Sin embargo esto en la práctica no es tan rígido, ya que en nuestro país sí se puede hacer un reconocimiento de estudios mediante un procedimiento relativamente sencillo ante la Dirección General de Revalidación de Estudios y con este trámite se puede obtener la cédula profesional, en la Dirección General de Profesiones que de acuerdo con la Ley Reglamentaria del Artículo 5º Constitucional Relativo al Ejercicio de las Profesiones en el D.F., tiene efectos de patente, gracias a la cual una persona se encuentra acreditada para ejercer su profesión.

El problema es que estos trámites no son los mismos que le solicitan a un mexicano en China, y debido a que su sistema educativo es muy intrincado no existe información concreta respecto de cómo se pueden reconocer los estudios y poder ejercer. Esto resulta muy lógico si recordamos que existen incompatibilidades dentro de la misma República Popular China, debido a que cada región define sus planes educativos. Esto provoca que el reconocimiento de estudios de un mexicano varíe dependiendo de la región en la que pretendan ejercer.

Bajo este esquema en México para poder realizar el reconocimiento de estudios y encontrarse en posibilidades de ejercer se necesita ser residente del país, es decir un chino debe ser residente mexicano para poder hacer este trámite. Al ser residente del país su situación fiscal cambia y no será considerado como extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional, sino que será considerado como un residente y como tal se encuentra obligado al pago del I.S.R respecto de todos sus ingresos, tanto los que obtenga dentro como fuera del país.

Por otro lado un mexicano puede trabajar en China, pero sin que se le haga un reconocimiento de sus estudios, así que entraría como un simple trabajador, claro que para poder entrar bajo este régimen debe cumplir con el requisito de tener un empleador en China, de otro modo no podrá trabajar. Otro método para poder

trabajar es que llegue primero como turista y estando allá solicite el cambio de visa a la de trabajo, sin embargo también necesita tener un empleador, además de este requisito también debe solicitar un permiso de residencia, sin el cual no podrá trabajar. En este supuesto la situación fiscal del mexicano también cambia y será considerado como residente, pero no podrá ejercer su profesión, sino que será un simple empleado, trabajador o jornalero.

Como podemos observar, de entrada existe una diferencia e inequidad respecto del tratamiento que se le da a los mexicanos en China, las limitaciones que tiene para ejercer su profesión son muchas y prácticamente se le tiene negada esta área.

Esto repercute en el ámbito fiscal porque un mexicano residente en China sólo podrá ser un trabajador y como tal, se encuentra obligado al pago del I.S.R. respecto de su salario, pero debemos recordar que la tasa con que se grava este ingreso es variable, y va del 5% al 45 %.

De continuar este esquema México podría perder ingresos por I.S.R. respecto de los mexicanos que decidan trabajar en China, porque como ya vimos para encontrarse en posibilidades de hacer esto necesita ser residente, por lo que sus ingresos se gravarían únicamente allá.

Respecto del caso contrario es decir un chino en México, para poder ejercer aquí tiene que ser residente, pero a él si se le pueden reconocer sus estudios y trabajar como profesionista en territorio nacional, y sus ingresos sí podrían ser gravados en México.

Creemos que el problema fundamental de este tema es que el sistema que actualmente esta establecido es muy rígido y no permite que exista un intercambio fácil de profesionistas entre ambas naciones, pero lo más grave es que hay una clara desigualdad para los mexicanos en China. Otro aspecto también grave es que el tema del acreditamiento del pago del I.S.R. al menos en el caso que nos

encontramos analizando es letra muerta, porque en los casos que hemos examinado no existe la posibilidad de efectuar el pago en México y acreditarlo contra el chino, o viceversa, debido a que no hay una apertura del mercado laboral entre ambas naciones.

Aunado a lo anterior vale la pena que no perdamos de vista que en el Acuerdo para Evitar la Doble Tributación y Evitar la Evasión Fiscal se establece la posibilidad de acreditar contra el I.S.R. a pagar en el país, el pago realizado en el otro Estado, para el caso de los prestadores de servicios personales independientes. Pero de acuerdo con lo que hemos estudiado hasta el momento esto no se puede presentar en la práctica, debido a que no existe la reciprocidad en el ejercicio profesional, así que lo establecido en este Acuerdo para los profesionistas no aplica tampoco, convirtiéndose de este modo también en letra muerta.

Es necesario que se permita la apertura del ejercicio profesional entre ambos países, y al hacerlo de manera adecuada, tanto lo establecido por la Ley del I.S.R. como por el Acuerdo para Evitar la Doble Tributación entrarían en vigor de manera oportuna, apropiada y complementaria, con lo que se subsanaría la actual deficiencia respecto del pago del I.S.R. de los prestadores de servicios profesionales que pretendan ejercer en China, o viceversa, porque actualmente existen muchos impedimentos para poder efectuar la correcta fiscalización de estos ingresos, basta con mencionar las tasas que son muy diferentes en México y en China, además de que la época de pago también es diversa en ambos países, lo que genera confusiones para los contribuyentes, y esto puede producir que se cometan errores que para el caso que nos atañe pueden llegar a ser fatales, ya que en China la evasión fiscal puede ser sancionada con pena de muerte.

Ya que existe la posibilidad de la apertura del ámbito laboral con la firma del Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos es necesario hacerlo de manera integral nunca perdiendo de vista el hecho de que esto acarrea repercusiones fiscales respecto del I.S.R.

4.4 Propuestas para la correcta instrumentación del Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos

Como mencionamos anteriormente existe una disparidad respecto del ámbito profesional entre México y China, lo que repercute de manera directa en el área fiscal, es necesario tomar en consideración dichas diferencias al momento de firmar este Acuerdo, así que creemos que debe reestructurarse atendiendo justamente a estas diferencias, para protección de los mexicanos.

También queremos aclarar que la intención de México al crear este Acuerdo fue incluir el ejercicio de la profesión, sin embargo China no estuvo de conformidad con esto, así que solicito su eliminación del texto. Nosotros queremos recalcar que es fundamental incluir este tema, en la versión actual no se encuentra incluido, así que creemos que su firma bajo estos términos no sería benéfica para el país, y todos estos años de negociación verán muy pocos frutos para efectos prácticos.

Este Acuerdo debe además contener un método que simplifique el reconocimiento de los estudios, ya que en su texto sólo se establece que serán reconocidos, pero no se establece ningún sistema, en este sentido no sirve de nada su aprobación, ya que actualmente sin el Acuerdo se puede hacer el reconocimiento, son muchos los requisitos, varía el tiempo de respuesta, pero se puede hacer.

También creemos que las vías oficiales deben quedar perfectamente establecidas en el texto y no dejarlas al arbitrio de cada parte, como actualmente se contempla.

Debe establecerse además que los mecanismos creados por la Comisión Bilateral Técnica son de carácter obligatorio para cada parte.

Otro punto en el que se debe prestar especial atención es el referente a la solución de controversias, ya que en el texto actual no se establece un mecanismo específico, sólo hace referencia a que serán resultados por común acuerdo, por lo que

deja muchas lagunas, como por ejemplo ¿quién o quiénes podrán ser considerados como agraviados? ¿Serán ellos mismos quienes acudan a las autoridades a quejarse? ¿Cuál es la autoridad competente para resolver las controversias?

Es necesario que al firmar este Acuerdo se consideren las diferencias antes mencionadas, pero además como hemos insistido debe hacerse un estudio integral y no limitarlo al área académica, ya que ahora podemos concluir que ésta incide en lo fiscal, lo que conlleva a generar mayores recursos para México, así como la correcta fiscalización de estos ingresos, evitando así la evasión fiscal.

Para concluir este tema es necesario que puntalicemos que en diferentes foros, así como conferencias tanto del gobierno federal, como de instituciones de educación superior, se enfatiza el hecho de que debemos ver a China como un socio y no como un competidor, sin embargo sin los instrumentos adecuados esto no será posible y por desgracia hemos visto que lejos de ser socios comerciales, somos competidores y lo peor es que nos ha desplazado de algunos mercados, como por ejemplo respecto de los Estados Unidos de Norteamérica.

Es por esta razón que para que lo que han sostenido algunos doctrinarios se pueda concretar debemos tener los medios adecuados, si queremos una apertura del mercado laboral, debemos firmar este Acuerdo bajo diferentes términos, mismos que ya explicamos y sobre todo hacerlo incluyendo apartados tan importantes como el ámbito fiscal.

Conclusiones

1. El Estado tiene como principal objetivo el bienestar común, pero para poder lograrlo se necesitan recursos, y para poder obtenerlos se cuenta con una facultad exclusiva que es la potestad tributaria. Mediante esta potestad el Estado impone contribuciones a cargo de los particulares.

2. Los tres Poderes ejercen la potestad tributaria; el Legislativo es quién crea las leyes que determinan qué actos o condiciones generarán la obligación para los particulares de contribuir al gasto público. El Ejecutivo en este caso tiene el carácter de Administrador, es decir, es el encargado de establecer los mecanismos idóneos para cumplir con la aplicación de dichas leyes. Por último tenemos al Judicial que es el que dirime cualquier controversia que se suscite entre los contribuyentes y el Estado, esquema totalmente diferente al de China.

3. La potestad tributaria tiene a su vez límites, entre los que se encuentran el principio de legalidad, el cual establece que las contribuciones deben encontrarse en una ley, y ésta debe contener los elementos de la carga tributaria, de este modo el particular tiene la certeza de si su situación se encuentra sujeta a cargas tributarias, y puede identificar el momento en que debe pagar, o bien, si tiene derecho a deducciones, o si es que se encuentra exento. El segundo límite se encuentra en la equidad y proporcionalidad.

4. Los ingresos que obtiene el Estado son conocidos como ingresos públicos, y provienen de diversas fuentes, entre las que se encuentran los fiscales y no fiscales, siendo los primeros todos aquellos que obtiene al ejercer su potestad tributaria creando, recaudando y administrando contribuciones, mientras que los no fiscales son aquellos que obtiene el Estado por explotar sus recursos, también puede obtener ingresos vía empréstitos, expropiaciones, entre otros.

5. Los ingresos fiscales se componen de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, estos son diferentes entre sí, sin embargo cuentan con elementos comunes, tales como cumplir con el principio de legalidad, destino al gasto público, proporcionalidad y equidad, también tenemos que generalmente son aportaciones en dinero, y siempre corren a cargo del sujeto pasivo, en China estos principios no operan de manera tan clara.

6. De los ingresos fiscales, los más importantes a nuestro parecer son los impuestos, porque son los que generan mayores ingresos para el Estado, es por esta razón que al crearlos o modificarlos los principios constitucionales deben estar presentes y en especial se deben enfatizar sus elementos, esto con la finalidad de que al entrar en vigor no se corra el riesgo de que sean declarados inconstitucionales, cabe señalar que en China se contemplan esquemas rígidos al grado que la evasión fiscal puede ser sancionada con pena capital.

7. Uno de los impuestos que más ingresos genera al Estado es el I.S.R., éste es un impuesto directo, es decir que la persona que lo genera es la misma que lo debe de pagar, su objeto es gravar todos los ingresos que obtenga el sujeto pasivo, es por esta razón que es directo, en China también se considera como una de las fuentes de ingresos más importantes.

8. En México el I.S.R. tuvo su origen en la Ley del Centenario de 1921, a través del tiempo ha ido cambiando, adaptándose a la época en que es vigente, evolucionando hasta llegar al que conocemos hoy en día. El origen de este impuesto en China no es muy claro, así que tomamos en consideración la ley de 1980, que es la que actualmente rige.

9. Se encuentran obligados al pago del I.S.R. las personas físicas y morales, respecto de todos sus ingresos, los elementos que los vinculan son la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza. Es decir que si su situación encuadra con alguno de estos elementos, ese hecho los vincula a pagar el impuesto.

En China existen tres leyes que rigen el I.S.R., una para empresas, otra para empresas con capital extranjero y una para las personas físicas, en este último caso los criterios que los vinculan a su pago son: el domicilio, la residencia o permanencia y la fuente de riqueza,

10. La ley del I.S.R. contempla tres regímenes para los prestadores de servicios; los asalariados, asimilables a asalariados y prestadores de servicios profesionales. La diferencia fundamental entre el asalariado y el prestador de servicios profesionales es la subordinación y el pago, éste para un trabajador es el salario, mientras que para un profesionalista son sus honorarios, en China se contemplan únicamente dos regímenes, el de los trabajadores y el de los prestadores de servicios personales independientes.

11. En nuestra ley del I.S.R. se contempla la figura del asimilable a asalariado, mediante ésta todos aquellos ingresos que no son salarios, pero que son ganancias que obtienen ya sea los trabajadores al servicio del Estado, miembros de sociedades cooperativas, entre otros, se equiparan al asalariado para efectos de realizar el cálculo del impuesto a pagar. En China este tipo de régimen no existe.

12. Existen tres épocas de pago atendiendo al tipo de pago que se trate, el provisional se efectúa de manera mensual y se toma a cuenta del pago definitivo, el definitivo se paga anualmente, por último existe el pago esporádico y este se realiza el mes siguiente al que fue percibido el ingreso. En China existen sólo dos épocas de pago la mensual y la anual, siendo que para los prestadores de servicios personales independientes sólo es mensual y se paga dentro de los primeros siete días del siguiente mes.

13. Consideramos que en este momento sería prudente hacer una simplificación de este impuesto, ya que en la actualidad la mayoría de la población no entiende como pagarlo, cuales son sus elementos qué régimen, cuál es el que más conviene, etc. razón por la que muchas veces se evade, y este impuesto es el que más ingresos le

genera al Estado, motivo por el que se debe de realizar una reforma tendiente a su simplificación.

14. El Impuesto Sobre el Ingreso Individual, es el I.S.R. de China para personas físicas, ya que los ingresos de las personas morales son gravados en otra ley, éste impuesto comenzó a recaudarse en 1980, es un impuesto muy nuevo en aquel país, originalmente sólo gravaba seis tipos de ingresos, posteriormente se agregaron cinco mas. Creemos que desde su creación ha pasado muy poco tiempo, razón por la que es una ley muy breve.

15. En China los sujetos que se encuentran obligados a pagar este impuesto son las personas físicas únicamente, los elementos que los vinculan son el domicilio, la residencia y la fuente de riqueza. En cuanto a los primeros dos, los ingresos que grava pueden ser provenientes o no de China.

16. En esta ley sólo existen dos prestadores de servicios; los trabajadores, jornaleros o asalariados y los prestadores de servicios personales. A diferencia del I.S.R. mexicano ellos no tienen la figura del asimilable.

17. En el impuesto chino no existe diferencia alguna entre tasa y tarifa, ambos conceptos se usan indistintamente para referirse a lo mismo, es decir, el porcentaje o parámetro con el que se gravan los ingresos. Recordemos que es una ley de reciente creación, quizás por eso no hay una distinción entre ambos conceptos.

18. En China existe la figura del “agente retenedor” que es la persona que efectúa el pago y presenta la declaración, puede ser el patrón para el caso de los trabajadores o quien efectúa el pago por la prestación de un servicio personal e incluso puede ser una tercera persona ajena a dichas relaciones. Al agente retenedor se le paga una comisión del 2% por su gestión. Para los prestadores de servicios personales no es forzoso el uso de esta figura para realizar su declaración y pago. En el caso de los asalariados el agente retenedor casi siempre coincide en el patrón.

19. Desde hace muchos años México ha tenido acercamientos con China, sin embargo se han incrementado las pláticas desde el sexenio pasado, ya que se comenzó a mirar al país oriental más como socio, que como competidor. De acuerdo con esta tendencia se han firmado algunos acuerdos con China, entre ellos se encuentra en materia fiscal, el Acuerdo para Evitar la doble Imposición y Evitar la Evasión Fiscal, firmado en 2006. También existen otros en otras materias que se encuentran en negociación, como el Acuerdo para el Reconocimiento Mutuo de Certificados, Títulos y Grados Académicos, que a la fecha se encuentra en revisión por parte de México, respecto de las modificaciones realizadas por la parte china, sin embargo hoy en día la relación es un tanto distante por el problema de la influenza.

20. Para evitar la doble imposición a nivel interno el país permite el acreditamiento, sin embargo en la actualidad la tendencia es crear mecanismos entre los países que faciliten el acreditamiento, ese es el objetivo del Acuerdo firmado con China, sin embargo en el texto de éste no se establece un mecanismo o procedimiento para ello, únicamente se menciona que se podrá efectuar. En este sentido no sirve de mucho el Acuerdo para efectos prácticos, ya que no se estableció un mecanismo conjunto.

21. Respecto de los prestadores de servicios personales, en este Acuerdo se establece que podrán efectuar el acreditamiento, sin embargo parece ser que olvidaron que en materia de ejercicio profesional no existe reciprocidad con China, por lo que para que un chino pueda ejercer en México o viceversa tendrá que ser residente, lo que hace que lo establecido en el Acuerdo no aplique en la práctica.

22. México-China esta negociando un Acuerdo para Reconocer Certificados, Títulos y Grados Académicos, mediante éste se podría sufragar la deficiencia del Acuerdo para Evitar la Doble Imposición respecto de los prestadores de servicios. Sin embargo al parecer no será así, ya que en el texto del acuerdo para el reconocimiento de estudios, se excluyó la parte referente al ejercicio de la profesión. De firmarse en estos términos, la parte referente a los prestadores de servicios

personales en el Acuerdo para evitar la doble tributación, será letra muerta, porque para que un profesionista pueda ejercer en el otro país debe ser residente del país de este, es decir, que no hay posibilidades de ejercer temporalmente para que se actualice el supuesto contemplado en el Acuerdo de Reconocimiento.

23. Es necesario que cuando se negocien acuerdos o tratados de naturaleza fiscal, se piense de manera integral que se estudien cabalmente los efectos respecto de otras áreas en las que pueda influir, ya que de otro modo, serán negociaciones que no representen un beneficio real para nuestro país y para los mexicanos, debemos entonces recordar que estas negociaciones llevan años, por lo que sería preferible que se emplearan bien, haciendo estudios integrales y completos, respecto de las repercusiones que tendría para México, y siempre buscar un beneficio y no sólo firmar por firmar de manera indiscriminada, porque en el caso particular afecta a los nacionales que presten sus servicios en China ya que aunque existen acuerdos entre ambos países que los protegen, la realidad es que a nivel interno cada país no lo concreta. Así tenemos que en la actualidad como no existe reciprocidad en el ejercicio profesional los mexicanos que pretendan ejercer en China no podrán hacerlo si no son residentes, y para serlo tienen que tener un permiso especial que se obtiene directamente en China, pero no se les reconocen sus estudios incluso no hay un procedimiento establecido, mientras que en México a los chinos sí se les pueden reconocer sus estudios, mediante un procedimiento un poco más sencillo que la Dirección General de Revalidación de Estudios y la Dirección General de Profesiones permiten. Aunado a esto existe una falta de información respecto de los requisitos que necesitan, incluso éstos pueden ser modificados de manera discrecional, lo que genera incertidumbre para los mexicanos. Aunado a lo ya referido en materia fiscal respecto de que no existe un procedimiento establecido entre ambas naciones para realizar el acreditamiento, y evitar con ello la doble tributación. Lo cual daña a nuestros connacionales que presten sus servicios en China.

Bibliografía

1. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 2ª. ed, Ed. IURE editores, México 2003.
2. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Fiscal I, Aplicación Práctica del Código Fiscal*, 2ª. ed, Ed. ECAFSA, México 1998.
3. MARTÍNEZ CASTILLO, Carlos Alberto, *El Impacto de la globalización en la regulación financiera en México*, Ed. Porrúa, México 2004
4. NEME CASTILLO, Omar, *La competencia entre México y China: La disputa por el mercado de Estados Unidos*, Colección Jesús silva Herzog, Ed. Miguel Ángel Porrúa, México 2006.
5. ROLDÁN, Eduardo (coordinador), *Las relaciones económicas de China*, Ed. Plaza y Valdez editores, México 2005.
6. CORNEJO, *México-Asia Rumbo al s. XXI. Resultados de la investigación realizada en Japón, Corea, Taiwan, Hong Kong y China*. Ed. Grad, SA de CV, México 2001.
7. CAMPAGNALE, Norberto Pablo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Ed. Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2000.
8. ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª. ed, Ed. Themis, México 2005.
9. DE LA GARZA, Sergio, *Derecho Fiscal*, 25ª. ed, Ed. Porrúa, México 2003.
10. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 34ª.ed, Ed. Porrúa, México 2004.
11. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Curso de Derecho Fiscal*, Textos Universitarios, S.A., México, 1972.
12. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 12ª ed. Ed. Civitas, Madrid, 2002.
13. CAZORLA PRIETO, Luis Maria, *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed. Ed. Arazadi, España, 2000.
14. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª.ed, Ed. Harla, México, 1986.
15. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999.

16. HEGEWISCH DÍAZ INFANTE, Fernando, *Derecho financiero mexicano*, 2ª.ed, Ed. Porrúa, México, 1999.
17. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Derecho financiero*, Ed. McGraw-Hill, México 1997.
18. FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas públicas*, 6ª ed, Ed. Porrúa, México, 2003.
19. DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed, Ed. Porrúa, México, 2003.
20. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho tributario*, 2ª. ed. Ed. Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1988.
21. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de política fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1994.
22. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 5ª ed., Ed. Desalma, Argentina, 1993.
23. BELISARIO VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed. Ed., Astrea.
24. Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª ed, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.
25. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario Parte Sustantiva*, 3ª ed, Ed. ECASA, México, 1991.
26. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, 4ª ed., Ed. Trillas, México.
27. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Universidad de Guadalajara, México, 2001.
28. CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002.
29. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed. Ed. Limusa, México, 1988.
30. CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta Tomo I*, Ed. Themis, México, 1995.
31. ZAPATA, Roberto, *Ciclo de Conferencias China-México*, UNAM, Facultad de Economía

Hemerografía:

- Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta, publicado en el D.O.F. de 28 de Febrero de 2006.
- Borrador del Acuerdo para el Reconocimiento de Certificados, Títulos y Grados Académicos entre México y China.

Leyes y Códigos:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2009, su Reglamento 2009.
- Ley de Ingresos de la Federación 2009.
- Código Fiscal de la Federación 2009.
- Código Civil 2007.
- Ley Federal del Trabajo 2006.
- Ley del Impuesto Sobre el Ingreso Individual de China y su reglamento 2007.
- Constitución de la República Popular de China 2005.
- Principios Generales de la Ley Civil de la República Popular de China 1987.
- Ley Laboral de la República Popular de China 1995.
- Ley de Educación de la República Popular de China 1995

Fuentes de internet:

- <http://www.chinabusinessreview.com>
- <http://www.chinabusinesswithusa.com>
- <http://www.chinalegalchange.com>
- <http://www.china.org.cn>
- <http://www.economia.gob.mx>
- <http://www.sat.gob.mx>
- <http://www.senado.gob.mx>
- <http://spanish.china.org.cn>

- <http://english.gov.cn>
- <http://npc.gov.cn>
- <http://www.asiatraderhub.com>
- <http://www.chinatax.gov.cn>
- <http://www.wikipedia.org>
- <http://www.cpirc.org.cn>
- <http://www.x-rates.com>
- <http://moe.edu.cn>