

1
2 ES.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS
ESTADOUNIDENSES QUE PRESTAN UN SERVICIO
PERSONAL EN MÉXICO

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTAN:

ABARCA LESTRADE ANDREA CARMEN
VEGA BARRIENTOS GERMÁN

ASESOR DEL SEMINARIO:

M.B.A. Y C.P. BENITO YAMAZAKI ENDO



MÉXICO D.F.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS	
1.1 Introducción	4
1.2 Jerarquía Legislativa	6
1.3 Aspectos Constitucionales y legales de los impuestos.	9
1.3.1 Clasificación de los impuestos	12
1.4 El sistema impositivo en México.	16
1.4.1 Federación	16
1.4.2 Estados y municipios	17
1.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta.	19
1.5.1 Concepto	19
1.5.2 Breve estudio histórico	19
1.5.3 Alcance de la Ley	36
1.5.4 Estructura de la Ley	37
2. PROBLEMAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN	
2.1 Concepto	39
2.1.1 Causas y efectos de la doble imposición	39
2.1.2 Constitucionalidad de la doble imposición	40
2.1.3 Métodos para evitar la doble imposición	41
2.1.4 Factores de vinculación	46
2.1.5 Precios de transferencia	51
2.1.5.1 Introducción	51
2.1.5.2 Definiciones	52
2.1.5.3 Métodos para determinar precios y contraprestaciones	55
2.1.5.4. Determinación del precio o márgenes de utilidad	56
2.1.5.5. Código Fiscal de la Federación	57
2.2 Introducción al marco jurídico de los tratados	58
2.2.1 Constitucionalidad de los tratados	61
2.2.2 Definición de tratado para evitar la doble imposición	63
2.3 Antecedentes de los tratados	64
2.3.1 Antecedentes internacionales	64
2.3.2 Antecedentes en México	67
2.4 Principales características de los tratados celebrados	69
3. TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN	
3.1 Contenido de los tratados	71
3.1.1 Definiciones	73
3.1.2 Imposición sobre las rentas	73
3.1.3 Imposición sobre el patrimonio	74
3.1.4 Disposiciones especiales	74
3.1.5 Disposiciones finales	74
3.2 Convenio modelo para evitar la doble imposición respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio	74
3.3 Convenio para evitar la doble tributación entre México y los Estados Unidos de Norteamérica	80

3.3.1	Ámbito General	80
3.3.2	Impuestos comprendidos	81
3.3.3	Residente	83
3.3.4	Trabajos independientes	86
3.3.5	Trabajos dependientes	87
3.3.6	Eliminación de la Doble Imposición	87
3.3.7	No Discriminación	89
4. PERSONAS FÍSICAS EXTRANJERAS QUE PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL EN TERRITORIO NACIONAL.		
4.1	Aspectos generales	91
4.2	La situación jurídica de los extranjeros en México	92
4.2.1	Ley de Nacionalidad	93
4.2.2	Ley General de Población	94
4.3	Fundamentos acerca de la obligación del pago de impuestos por extranjeros, en la Constitución Política.	102
4.4	La convención sobre condiciones de los extranjeros	103
4.5	Base fija	105
4.6	Sujetos del impuesto (LEY DEL I S.R.)	108
4.6.1.	Residentes	109
4.6.2.	No Residentes	110
4.6.3.	No Residentes Permanentes	111
4.7.	Servicios personales subordinados	114
4.7.1.	Determinación del Impuesto para Residentes	116
4.7.1.1.	Base	116
4.7.1.2.	Ingresos Acumulables	116
4.7.1.3.	Deducciones Autorizadas	117
4.7.1.4.	Epoca de Pago	118
4.7.1.5.	Tarifa	120
4.7.2.	Determinación del Impuesto para No Residentes	125
4.7.2.1.	Ingresos acumulables para no residentes	126
4.7.2.2.	Exenciones	126
4.7.2.3.	Tasas de Impuesto para No Residentes	128
4.7.2.4.	Epoca y forma de pago	128
4.8.	Servicios personales independientes	130
4.8.1.	Base del impuesto para residentes	131
4.8.1.1.	Ingresos Acumulables	131
4.8.1.2.	Deducciones autorizadas	131
4.8.1.3.	Determinación y Entero del Impuesto	132
4.8.2.	Base del impuesto para no residentes	135
4.8.2.1.	Ingresos acumulables	136
4.8.2.2.	Exenciones	136
4.8.2.3.	Tasa de retención aplicable	137
4.8.2.4.	Forma y Epoca de pago	137
5. PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTADOS UNIDOS		
5.1	Generalidades	139
5.2	Sujetos	140
5.3	Tasas	141
5.4	Periodos de presentación de las Declaraciones	143
5.5	Intereses sobre impuestos no pagados	144
5.6	El primer año fuera de los Estados Unidos	144

5.7 Pagos provisionales Estimados	146
5.8 Cuentas en bancos extranjeros.	147
5.9 El informe a la oficina de inmigración en caso de solo ser residente y no nacional.	147
5.10 Exclusiones especiales por vivir en el extranjero	147
5.10.1 La exclusión del ingreso ganado en el extranjero	148
5.10.2 Exclusión del costo de vivienda	148
5.10.3 Como calificar para las exclusiones	150
5.10.4 Domicilio fiscal en el extranjero	151
5.10.5 País extranjero	152
5.10.6 Examen de residencia en el extranjero de buena fe	153
5.10.7 Examen de presencia física	155
5.10.8 Ingreso ganado en el extranjero	156
5.10.9 Ingreso de fuente ubicada en el extranjero	158
5.11 Ingreso bruto ajustado	159
5.11.1 Ingresos por negocios	160
5.11.2 Ingresos de portafolio	160
5.11.3 Ingresos pasivos o pérdidas	161
5.11.4 Compañías extranjeras propiedad de estadounidenses	161
5.11.5 Cuentas individuales para el retiro	162
5.12 Determinación de la base gravable	163
5.12.1 Deducción estándar	163
5.12.2 Gastos de mudanza	164
5.12.2.1 Deducción de los gastos de mudanza	165
5.12.2.2 Reglas especiales para mudanzas al extranjero	165
5.12.2.3 La residencia principal	166
5.12.2.4 Venta de la casa en los Estados Unidos	166
5.12.2.5 Renta de la residencia en los Estados Unidos	168
5.12.3 Intereses	169
5.12.4 Gastos médicos	169
5.12.5 Donativos	169
5.12.6 Impuestos	169
5.12.7 Pérdidas fortuitas	170
5.12.8 Gastos de negocios e inversiones	170
5.12.9 Excepciones	170
5.13 Impuesto mínimo alternativo	171
5.14 Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero	172
5.14.1 Limitaciones	173
5.14.2 La opción del efectivo o acumulación	174
6. CASOS PRÁCTICOS	
6.1 Determinación del pago del Impuesto Sobre la Renta en México por servicios personales subordinados	176
6.2 Determinación del pago del impuesto sobre la renta en México por servicios personales independientes	182
6.3 Determinación del impuesto a cargo en los Estados Unidos, Acreditando el impuesto pagado en México	186
ANEXO Forma 1040 "INDIVIDUAL INCOME TAX RETURN", (Formato de Declaración de Impuestos en EUA para Personas Físicas)	192

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Dentro de un mundo con tantos cambios en el ámbito internacional, en todo momento es importante estar al tanto de los sucesos, que día a día cambian el rumbo de las relaciones entre los países. Cuatro o cinco años atrás existían menos países que ahora, algunos eran socialistas y otros capitalistas, México se encontraba inmerso en una economía de mercado completamente cerrada. Actualmente la caída del Muro de Berlín, la desaparición de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas y la firma del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos de América, México y Canadá, son cambios trascendentales; los primeros dos para el mundo, el último para México.

A fines del siglo pasado, Estados Unidos había sido el socio comercial más importante de México. A lo largo de casi un siglo las relaciones económicas entre los dos países han ido expresando las realidades y diferencias que caracterizan a cada país. Estas relaciones obviamente han sufrido la interposición de intereses no sólo económicos sino también políticos.

En la actualidad, las reformas económicas promovidas por el gobierno de México a partir de 1982, han sido tendientes a la apertura comercial externa. Por razones geográficas e históricas el mayor impacto de esa apertura ha sido en la relación que se sostiene con los Estados Unidos, la cual vino a consolidarse con la firma del Tratado de Libre Comercio entre ambos países, más tarde incorporando a Canadá.

Con la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio a partir de 1994, los requerimientos de información y análisis en todos los niveles se han incrementado. Siendo la Contaduría Pública una profesión dedicada a la obtención de información confiable, veraz y oportuna, la misma debe considerar los cambios que se plantean ante una apertura no sólo comercial sino también profesional, consideramos que la apertura de las fronteras comerciales de los integrantes en dicho convenio, no solo nos obliga a analizar el intercambio comercial, sino también el de profesionales entre México y los Estados Unidos. Es importante mencionar que los principales

puestos de dirección en las empresas de inversión extranjera se confían, en su mayoría a profesionistas extranjeros.

Actualmente, con el establecimiento de nuevas empresas con capital de origen extranjero tanto en la frontera norte como en el interior del país, los inversionistas buscan reducir sus costos de operación aprovechando la calidad de la obra de mano mexicana a costos realmente bajos.

Aún cuando las relaciones comerciales entre ambos países por su colindancia geográfica son tan añejas y podrían ser diferentes. En el país existen grandes subsidiarias o establecimientos permanentes de empresas de los Estados Unidos; en las cuales los cargos de alta gerencia o alta dirección en la mayoría de ellas no se encuentran en manos de mexicanos, sino de estadounidenses. Nos atrevemos a decir que la principal causa de este hecho no es falta de capacidad de los mexicanos, sino la fidelidad que los propios estadounidenses guardan hacia sus connacionales con los cuales han trabajado por muchos años y su compromiso para obtener los mejores resultados aun en condiciones adversas.

¿Pero, cuál es la relación que guarda con la Contaduría?. Desde nuestro punto de vista consideramos que existen aspectos económicos, legales, comerciales, y fiscales, relacionados con este tema. En el aspecto económico podemos decir que los estadounidenses ocupan el lugar que algún nacional podría estar ocupando y por lo tanto el nacional que no ocupa ese lugar pasa a formar parte de grupo de desempleados que cada día es más grande;, en el aspecto legal su situación en el país está bien definida y solo les permite desempeñar actividades de administración en la empresa, debido a las leyes de población e inmigración, en el aspecto comercial la administración de los negocios por parte de extranjeros garantiza que esos productos podrán salir del país y ser comercializados debido a que se producen bajo los estándares requeridos en el extranjero; y por último en el aspecto fiscal podemos decir que estas personas deben de contribuir con sus impuestos en México por las actividades que desarrollen en el país.

El aspecto fiscal es el que mas llama nuestra atención debido a que la situación actual en este aspecto, de muchas de estas personas es aún desconocida para algunos y para otros confusa. Por tanto lo que pretendemos con la presente investigación no es solo dar a conocer los procedimientos a seguir en el pago de impuestos de estas personas que existen y laboran en el país, sino también ofrecer de una manera clara y comprensible el aspecto fiscal que guardan en su país de origen.

Consideramos que los temas que mencionaremos deben ser parte del acervo cultural de todo Licenciado en Contaduría debido a la apertura comercial que actualmente enfrenta el país, así como a que desgraciadamente los empresarios mexicanos en su mayoría se preocupan solo por abastecer su mercado local de consumidores y no por crecer a niveles internacionales. En el aspecto de los impuestos estadounidenses no pretendemos de manera alguna comentar las leyes fiscales de los Estados Unidos y presentarnos como expertos en materia fiscal de personas físicas en ese país, solo deseamos dar a conocer los aspectos más importantes, que la experiencia en esa aplicación de la materia nos ha dejado.

Punto importante a resaltar es la inversión en México a través de las maquiladoras que se han instalado principalmente en la frontera norte de nuestro país, en las mismas podemos encontrar el mas vivo ejemplo de los extranjeros que viven del lado americano, pero que por necesidades laborales pasan la mayor parte del día realizando sus actividades del lado mexicano. Este tipo de personas también serán tratadas en esta investigación.

1. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

1.1 Introducción

Desde siempre se ha considerado una obligación de los habitantes de un Estado el contribuir al gasto público de cualquier nación. A efecto de lograr este fin, se han establecido leyes para obligar a pagar contribuciones, en un principio muchas de estas leyes eran injustas, obligaban a los que no tenían o simplemente imponían por igual cuotas a quienes no tuvieran como a los que tenían en exceso. Para imponer las leyes solo se tenían en cuenta las necesidades del Estado y para nada las particulares de los individuos. Las autoridades actuaban en forma arbitraria.

Lo anterior predominaba en la mayoría de los países del mundo, México también se encontraba en el mismo desorden tributario. Hasta el año de 1924 empezó a cambiar la situación de anarquía en materia fiscal en nuestro país, al crearse el Jurado de Penas Fiscales, el cual fue el primer tribunal creado para resolver las inconformidades por sanciones impuestas en el ámbito de las leyes tributarias.

El 12 de mayo de 1926 dicho jurado fue sustituido por otro organismo de características similares: el Jurado de Infracciones Fiscales.

El 27 de agosto de 1936 se creó una Ley denominada de Justicia Fiscal; la cual da vida al Tribunal Fiscal de la Federación, organismo que hasta la fecha subsiste y al cual pueden acudir los particulares que consideren afectados sus intereses por una ley tributaria.

Cada día se ha ido mejorando nuestro sistema tributario, para procurarlo justo y adecuado a las necesidades por un lado del Gobierno y por otro a las posibilidades contributivas de los particulares. Para ello ha sido definitiva la existencia e intervención del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Suprema Corte de Justicia, ambos le han dado principios básicos al Derecho Fiscal Mexicano.

Ahora bien, los particulares por el solo hecho de vivir dentro de un Estado están obligados a contribuir al gasto del mismo. En nuestro país así lo señala la Constitución Política, en este sentido las contribuciones son las cargas económicas impuestas a los particulares en virtud de los servicios que reciben del Estado.¹

De acuerdo con lo anterior es conveniente aclarar que los impuestos son una subclasificación de las contribuciones, ya que el Estado no solo se allega de impuestos como ingresos. A continuación, se analizarán diferentes definiciones de lo que es un impuesto.

Para el Derecho Financiero son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”²; para el profesor Valdés Costa el impuesto es “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”³. Para Gian Antonio Micheli el impuesto se define como la “prestación coactiva, generalmente, pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido.”⁴ Por tanto podemos decir que los impuestos son una contribución establecida por la ley, los cuales deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previsto por la misma ley.

¹ López Betancourt, Eduardo Manual de Derecho Positivo Mexicano, México, 1989. p 344 - 347.

² Villegas, Hector B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario 5a ed., Depalma Buenos Aires, 1993 p 67

³ Valdés Costa Ramon Curso de Derecho Tributario t 1 p 255

⁴ Micheli, Gian Antonio Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid p 48

1.2 Jerarquía legislativa

Con base en que en un Estado existen varias leyes o disposiciones emanadas del poder público, resulta necesario que en caso de contradicción entre esas leyes o disposiciones se sepa cual se aplicara en forma preferente o primordial.⁵

En el caso de México, en su Artículo 133 de la Constitución Política se explica como se hará la jerarquización de leyes:

ART. 133.- Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados.

Este artículo señala que la Ley Suprema de nuestro país, lo es de manera absoluta, la propia Constitución; después continúan las leyes federales y antes del resto de otras leyes locales, los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República y ratificados por la Cámara de Senadores, como se expresa en el siguiente cuadro:

JERARQUÍA DE LEYES

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
LEYES FEDERALES
TRATADOS INTERNACIONALES
CONSTITUCIONES LOCALES
LEYES LOCALES

⁵ Lopez Betancourt, Eduardo. ob cit . páginas 68 y 69

Las Leyes federales son las que aprueba el Congreso de la Unión como la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Dichas leyes pueden ser de dos tipos: reglamentarias y ordinarias.⁶

Las leyes reglamentarias tienen mayor jerarquía, su creación obedece a que amplían el contenido de un artículo constitucional y establecen derechos y obligaciones a los particulares que se encuentran en los supuestos jurídicos, que ellas mismas contienen. Las ordinarias sólo se crearon para legislar a organismos gubernamentales o actividades en el país.

Los tratados son los acuerdos que se celebran con otros países, con el objeto de regular las relaciones entre estos y sus nacionales.

Las constituciones locales son la máxima ley de cada Estado; sus leyes locales son disposiciones que sólo afectan a los habitantes de ese Estado.

Además de esta jerarquía existen tanto en el ámbito federal como local otras expresiones legales de menor valor, tales son los reglamentos, circulares, resoluciones administrativas y sentencias.

NORMAS JURIDICAS NO LEGISLATIVAS

REGLAMENTOS
CIRCULARES
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS
SENTENCIAS

Los reglamentos provienen del poder ejecutivo (la potestad para expedir reglamentos se denomina *Potestad Reglamentaria* y se encuentra conferida al Presidente de la República en los artículos 89 fracción I y 92 de la Constitución Política Mexicana), tienen el carácter de ley y

aunque no sean dados por el poder legislativo son válidos de pleno derecho. Es el caso de una ley que aprueba el Congreso de la Unión, junto a ella para mejor interpretación de la misma el ejecutivo aprueba un reglamento administrativo, el cual tiene valor legal y debe cumplirse. Los reglamentos pueden ser de carácter federal y local, siendo los últimos de menor jerarquía.

Las circulares contienen reglas que de manera general deben aplicarse; las dicta el ejecutivo de acuerdo a sus facultades y en base al debido desempeño de sus funciones. Estas circulares pueden ser también de carácter federal o local y, con respecto a los reglamentos mantienen una sumisión o sea, el reglamento tiene mayor relevancia que las circulares.

Las resoluciones administrativas también provienen del poder ejecutivo; son creadas para individualizar una promoción o petición de un particular, esto es la aplicación individualizada de leyes, tratados internacionales, reglamentos y circulares.

Las sentencias son las resoluciones provenientes para casos concretos del poder judicial; las autoridades judiciales, cuando aplican a un caso concreto la Constitución, las leyes, los tratados internacionales, etc., lo hacen a través de una decisión a la que se denomina sentencia y la cual forma parte de las normas jurídicas no legislativas.⁷

Es obvio que al estar conformado el sistema tributario por una diversidad de cuerpos normativos y máxime cuando todos éstos tienen el mismo rango, se presente la cuestión referente a definir cuál de ellos deba aplicarse en primer término o inclusive al sustentar cada uno de esos criterios encontrados cuál criterio deba prevalecer. Tales cuestiones en materia de derecho tributario encuentran contundente respuesta en los artículos 1o. y 5o. del Código Fiscal de la Federación en vigor, ya que en dichos artículos establece que en primer término debe recurrirse a la ley de la materia, en segundo término al Código Fiscal de la Federación y finalmente al derecho común, claro siempre que éste no sea contrario a la naturaleza del derecho tributario.⁸

⁶ *Ibid.*, página 70

⁷ *Ibid.*, páginas 77-79.

1.3 Aspectos Constitucionales y Legales de los Impuestos.

Ahora bien, es necesario señalar de donde emana la obligación de pagar los impuestos y cual es la legalidad que estos tienen en nuestro país.

El Artículo 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los nacionales o naturalizados al pago de impuestos, y a la letra dice:

ART. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

El citado artículo consagra que la obligación de contribuir sólo podrá imponerse a los gobernados mediante normas con rango de ley, de lo que se desprende que las contribuciones sólo pueden existir en nuestro sistema jurídico si son precedidas de un acto soberano del Estado en ejercicio de la función legislativa mediante el cual se les dé nacimiento.⁸

En general, del análisis del artículo anterior, podemos decir que el pago de las contribuciones no debe significar para los particulares ningún sacrificio; debe ser una cantidad justa que sirva para el progreso de la comunidad. Consideramos que esa cantidad a pagar debe darse después de que el individuo ha cubierto sus necesidades particulares.

De lo anterior se desprende que los impuestos deben ser:

- I. Generales.
- II. Proporcionales.
- III. Equitativos.

⁸ Jiménez González Antonio ob cit p 134 y 135

⁹ Jiménez González Antonio Lecciones de Derecho Tributario 3ra ed E C A S A Mexico 1991. p 128

“*Generales*, porque se aplican a todos los individuos que se encuentran en la situación que las leyes señalan *Proporcionales*. debido a que es necesaria una relación entre el impuesto y las posibilidades económicas del contribuyente. *Equitativos*, en cuanto a que no se constituya en excesivo o ruinoso, sino que se tome en cuenta las diferencias individuales de los propios contribuyentes.”¹⁰

Por ello se ha sostenido por la Suprema Corte de la Nación el siguiente criterio:

“El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos”.¹¹

Con respecto a las leyes en materia fiscal entre las más importantes por la aplicación supletoria y complementaria que tiene sobre otras, destaca el Código Fiscal de la Federación, el cual en su artículo primero señala a los obligados al pago de impuestos:

ART. 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

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

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

¹⁰ Lopez Betancourt, Eduardo, ob cit. p 351

¹¹ Semanario Judicial de la Federación TOMO XXXV p 2015

El Art 1o. del Código Fiscal de la Federación además de indicar quienes tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, establece otra característica de las leyes impositivas: la legalidad, ya que sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución al Gasto Público; si analizamos el Artículo 73 de la Constitución encontramos:

- ART.73.- El Congreso tiene la facultad: .
- VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto...
 - 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;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de esas 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 de impuestos sobre energía eléctrica.

Con fundamento en lo anterior, el Congreso de la Unión es quien establece los impuestos, mediante la publicación anual de la Ley de Ingresos de la Federación. Obviamente una Ley puede ser aplicada a los habitantes de un país sólo cuando los representantes de estos la aprueban. Mediante la publicación del Presupuesto de Egresos de la Federación se destinan las contribuciones al Gasto Público.

1.3.1 Clasificación de los impuestos

Se conocen innumerables clasificaciones de los impuestos, como la que los divide en *impuestos internos*, que son los que se perciben dentro de los límites del país, e *impuestos externos*, que se cobran con motivo de la entrada o salida de bienes de las fronteras.

Se clasifican también en impuestos en *especie* o *en moneda*, aunque esta clasificación carece de actualidad.

Otra clasificación es la de *impuestos de cupo* e *impuestos de cuota*. Los de cuota son aquellos en los cuales se fijan determinadas alícuotas, y su suma integra el monto total del tributo. En cambio, en los impuestos de cupo se fija primero el monto a cubrir por los contribuyentes, y según ese monto se establece la alícuota que se pagará.

La clasificación en *impuesto ordinarios* y *extraordinarios* se hacía antiguamente para diferenciar a aquellos impuestos que se percibían para satisfacer necesidades habituales de la colectividad y, por el contrario, de los otros que se aplicaban en casos de emergencia. Actualmente, esta clasificación se refiere no tanto al tipo de necesidades a solventar, sino al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto, de tal forma que los impuestos ordinarios son los que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración. En cambio, son impuestos extraordinarios los transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración.

Existe otra clasificación que los agrupa en *impuestos reales* u *objetivos* y *personales* o *subjetivos*, conforme a esta clasificación son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la situación especial del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada sin considerar la situación personal del contribuyente.¹²

Para Sainz de Bujanda el impuesto real es “aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza es determinada con independencia del elemento personal de la relación tributaria”. Por el contrario, “los impuestos personales tienen como fundamento un presupuesto objetivo que no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada, de suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto.”¹²

La clasificación que da John Stuart Mill de los impuestos es en *directos e indirectos*, sosteniendo que los primeros son los que se exigen de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen, mientras que los segundos son lo que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra.¹⁴

Otro criterio para clasificar a los impuestos en directos e indirectos es el que sostienen Foville y Allix, argumentando que los impuestos directos se recaudan con arreglo a listas o padrones, mientras que los indirectos no se pueden incluir en listas. Esta distinción se basa en que los impuestos directos gravan periódicamente situaciones con cierta permanencia, y los indirectos gravan actos o situaciones accidentales, como los consumos.¹⁵

El Artículo 2o. del propio Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos.

El Artículo anteriormente citado los define de la siguiente manera:

- ART. 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:
- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren 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.

¹² Villegas Héctor B., ob cit., p 74 y 75

¹³ Jimenez González, Antonio, ob cit p 69

¹⁴ Mill, John Stuart, Principios de economía política, p 813

¹⁵ Villegas, Héctor B., ob. cit., p 76

- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidos por el Estado en el cumplimiento de las 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.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- 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 el Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la Fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción a lo dispuesto en el Artículo primero.

Pero los ingresos del Estado no sólo se componen por los señalados en al Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, también comprenden los Aprovechamientos y los Productos, los cuales se definen en el Artículo 3 de la siguiente forma:

ART. 3.- 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 refieren el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se

apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Como ya se citó frecuentemente, las contribuciones deben cubrirse por los contribuyentes. En los casos en que las autoridades fiscales no reciben por parte de los contribuyentes en tiempo y forma el pago de sus obligaciones, dichas autoridades tienen la facultad de establecer un Crédito Fiscal al contribuyente, observando este crédito las características que en general guardan los créditos de toda especie, como lo establece el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.

ART. 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación aun cuando se destinan a un fin específico, se harán por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

También en este Artículo o por medio de él se otorgan facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el cobro de los ingresos que la Federación recibe.

Como veremos en el siguiente artículo, cualquier Ley que establezca impuestos debe cumplir con ciertos requisitos, dentro de los cuales podemos mencionar, su aplicación estricta y establecer claramente los elementos de las contribuciones; estas dos características se definen de la siguiente forma en el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal:

ART. 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que

establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Otro interesante aspecto que contempla este artículo es que las disposiciones fiscales se interpretarán aplicando los métodos de interpretación jurídica y en caso de que las disposiciones fiscales no contemplen algún hecho se podrá aplicar alguna otra disposición del derecho federal que sustituya la falta en las disposiciones fiscales, por lo cual no puede ser aplicada la analogía en materia fiscal.

1.4. El Sistema Impositivo en México

1.4.1. Federación.

Como ya hemos mencionado en la primera parte de este capítulo, la Federación a través del Congreso de la Unión establece los impuestos que se deben pagar a nivel federal. De hecho hemos estado comentando a lo largo del inicio de este capítulo todo lo relacionado con los impuestos que la Federación impone a los habitantes del país. Tal vez lo único que resta por mencionar acerca de los impuestos federales es que la recaudación de los mismos se distribuye en todo el país, en todos los Estados y Municipios que conforman el Territorio Nacional, mediante la Ley de Coordinación Fiscal Celebrada entre los Estados y la Federación, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A.):

ART. 41.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

- I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto;
- II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en los artículos 2o-A y 2o.C de esta Ley;
- III. Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas;
- IV. Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación;
- V. El uso o goce temporal de casa habitación;
- VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

Tampoco mantendrán impuestos municipales o locales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

1.4.2. Estados y Municipios

En el Artículo 115 de la Constitución Mexicana se establece cual será el régimen de gobierno que deberán adoptar tanto los Estados como los Municipios que conforman la Federación, cuales serán sus facultades en materia fiscal y sus limitaciones; a continuación se transcriben los párrafos que se refieren a cargas fiscales:

ART. 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

- I. Cada municipio será administrado por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el gobierno del Estado...
- II.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley...
- IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las Leyes Federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de Ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles...

Como se observa, los municipios deberían ser los encargados directos del establecimiento de la recaudación para su propio sostenimiento, desgraciadamente en nuestro país sólo se cobran

impuestos municipales sobre la tenencia de la tierra, aprovechamiento del agua, energía eléctrica o cualquier otro derecho que se pague para obtener un servicio de cualquier municipio de tal suerte que mediante este artículo se limita la propia libertad del municipio.

1.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta

1.5.1 Concepto

La Ley del Impuesto Sobre la Renta será el conjunto de disposiciones legales que tienen por objeto gravar los ingresos que obtengan las personas físicas y/o morales, residentes o no residentes en el país.

1.5.2 Breve estudio histórico

En esta sección se comentará de manera breve los principales aspectos de las diversas leyes de Impuesto Sobre la Renta que han estado en vigor en nuestro país, tomando como punto de partida la Constitución de 1917. Dicho análisis iniciará con la ley del Centenario del 20 de julio de 1921 y continuará hasta llegar a la Ley del 30 de diciembre de 1964, la cual estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980, brevemente comentaremos la entrada en vigor de la actual ley y las reformas más importantes de 1987 debido a su importancia en la evolución del Impuesto Sobre la Renta mexicano.

Ley del Centenario del 20 de julio de 1921: El 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. No fue una Ley de carácter permanente; solo tuvo un mes de vigencia. La Ley se dividía en cuatro capítulos denominados Cédulas:

- 1a.) del ejercicio del comercio o de la industria;
- 2a.) del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada;
- 3a.) Del trabajo a sueldo o salario;
- 4a.) De la colocación de dinero valores a rédito, participación o dividendos.

En esta ley no existieron cédulas para la agricultura y la ganadería.

La base del impuesto coincidía con el objeto del mismo: el ingreso o ganancia bruta obtenido en agosto de 1921. Con motivo de que el impuesto se determinó sobre los ingresos o ganancias brutas, no se gravó a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva. Esta Ley señalaba como sujeto del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en territorio nacional. Entre las exenciones destacaban las que se referían a las personas cuyos ingresos o ganancias no excedieran de \$100.00 mensuales.

Cada Cédula tenía su propia tarifa, dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México. Las tasas del impuesto variaban del 1 al 4% para profesionistas, comerciantes e industriales, y del 1 al 3% para personas que percibieran sueldos.

El impuesto se debió pagar en la primera quincena de septiembre de 1921, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la palabra "Centenario". Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley se crearon los Consulados y las Juntas Calificadores Regionales que, entre otras cosas, tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables de los causantes morosos, y sobre dicha estimación se liquidaba el impuesto que debían pagar dichos contribuyentes. Estos podían inconformarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.) contra las liquidaciones que se emitieran, de manera que esta examinara las pruebas que se presentarían y resolviera en consecuencia. Esto fue el inicio de un medio de defensa en materia fiscal, conocido como Recurso de Reconsideración Administrativa que hoy en día se regula en el Código Fiscal de la Federación (C.F.F.) bajo la denominación de Recurso de Revocación. El producto de este impuesto transitorio se destinó a la adquisición de barcos para la Marina Mercante Nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

Ley de 21 de Febrero y su Reglamento: El 21 de Febrero de 1924 se promulgó una Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre los Sueldos y

Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las sociedades y empresas. Esta Ley no fue de carácter transitorio y marcó el inicio del “sistema cédular” de gravamen que rigió en nuestro país por aproximadamente 40 años.

La Ley se estructuró en dos grandes capítulos, una cédula para las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos, y otra para las sociedades y empresas. No se estableció ninguna cédula que gravara los productos o rendimientos del capital, a pesar que un sistema cédular permite graduar la intensidad con que se desea aplicar el impuesto a los diferentes tipos de ingreso.

Los empleados que trabajaran para dos o más patrones tenían que acumular los distintos sueldos percibidos a fin de aplicar las tasas progresivas. Los patrones retenían el impuesto a sus asalariados y se les hacía solidariamente responsables de su pago, con lo que se adoptó un sistema de control de contribuyentes basado en que los propios sujetos del impuesto auxiliaban a las autoridades fiscales a ejercer sus facultades de vigilancia y control, principio básico para la administración pública por lo efectivo de sus resultados. Por ejemplo, ningún patrón omitiría retener el impuesto sobre productos del trabajo a cargo de sus trabajadores, porque entonces él mismo tendría que pagarlo.

El impuesto sobre utilidades de las sociedades y empresas no hacía distinción alguna respecto del negocio al que se dedicaran. La base gravable era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año.

Esta Ley constituye el antecedente más 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 el signo de *capacidad contributiva*. Un defecto de fondo en que se incurrió en esta Ley, de enorme trascendencia jurídica, fue que las deducciones que podían efectuarse se establecían en el Reglamento, anomalía constitucional que se corrigió hasta 1954. La anomalía obedece a que se

desatendía el principio constitucional de legalidad, por lo que resultaba que el reglamento era irregular respecto de la norma superior que determinaba su creación.

El impuesto se pagaba por medio de estampillas y debían formularse declaraciones en las formas aprobadas por la S.H.C.P., las cuales se presentaban en las oficinas receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras. Los dictámenes que emitían las juntas podían objetarse por los contribuyentes en la propia esfera administrativa. Se estableció un término de 5 años para que el Estado cobrará los impuestos y las multas, pasado el cual caducaban las facultades de las autoridades fiscales. Este término, con algunas particularidades, subsiste hasta la fecha. Del impuesto recaudado por la Federación se entregaba el 10% a la entidad federativa y 10% al municipio en los que se hubiere originado el ingreso gravable.

El 5 de Abril de 1924 se adicionó la Ley para gravar también a las Sociedades Extranjeras por los ingresos que tuvieran provenientes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional así como los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor del establecido para otras actividades objeto del impuesto. Esto último representó una mejora radical que, en nuestra opinión situó en este aspecto a la Ley de 1924 un paso adelante de la Ley vigente.

El Reglamento que se promulgó el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos capítulos las clases de contribuyentes; indicaba la forma de elaborar las declaraciones y la manera de pagar el impuesto. Las sociedades tenían que efectuar un pago provisional en el primer semestre, a cuenta del impuesto anual, estableciéndose el mes de enero como periodo para presentar la declaración definitiva correspondiente al año anterior.

Ley del 18 de Marzo de 1925 y los Reglamentos del 22 de Abril de 1925 y del 18 de Febrero de 1925: Esta Ley fue la que por primera vez tuvo el nombre de Ley del Impuesto Sobre la Renta. Rigió 16 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.

Esta Ley continuo el sistema de destinar el producto del impuesto un 10% al Estado y al Municipio en el que se causara, solo que en esta ocasión se condicionó la participación a que no se gravaran a las mismas fuentes del ingreso que gravaba la Ley del Impuesto Sobre la Renta o que si los Estados o Municipios también las gravaban, redujeran sus tarifas de tal manera que los productos de dichos gravámenes disminuyeran en una cantidad aproximadamente igual al 10% que se les participaría. Con esto quería evitarse la concurrencia impositiva Federal, Estatal y Municipal sobre la misma fuente, lo que da origen a la doble tributación.

Se modificó la forma de pago ya que en esta ley se establecía que el impuesto se podía cubrir en timbres, en efectivo, o en cualquier otra forma que determinará el Reglamento, haciendo más flexible el cumplimiento de la obligación por los contribuyentes. A los diversos capítulos que agrupaban a los causantes para efectos del gravamen se les continuo llamando cédulas; la Ley se dividía en siete cédulas:

- Comercio
- Industria
- Agricultura
- Imposición de capitales
- Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado
- Sueldos
- Honorarios de profesionistas

La cédula VI cuya base era anual, referente a sueldos, tuvo algunos aspectos que denotaban gran visión del legislador respecto a la forma de gravamen que establecía. Contenía dos tarifas: la "A" que se aplicaba con respecto de ingresos obtenidos en cualquier parte del país, excepto para los contribuyentes que residieran en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos de América, y otras en las que el costo de la vida era superior al que había en las

demás regiones de país, y la "B" que debían aplicar los contribuyentes no comprendidos en la tarifa "A". La tarifa "A", los sueldos hasta por \$2,000.00 anuales estaban exentos; el excedente se gravaba con tasas que fluctuaban del 1 al 4%. Las cuotas de la tarifa "B" eran más bajas que las de la "A" y se aplicaban a los contribuyentes que tuvieran hasta \$12,000.00 de ingresos al año, pero los que percibieran más de dicha cantidad quedaban sujetos a las cuotas que señalaba la tarifa "A".

Se permitía la deducción de *cargas familiares* en atención al número de personas que sostuviera el contribuyente.

En lo referente a rendimiento de capital se incluyó por primera vez el concepto de interés presunto. Este consistía en un interés mínimo gravable supuesto, del 6% anual para determinadas operaciones, en que no se pactará interés o cuando el interés pactado era inferior a dicho porcentaje. Los rendimientos de capital permanecieron gravados con 6% de impuesto. Para los profesionistas, artesanos y artistas (Cédula VII) se establecieron las mismas tarifas para quienes percibieran sueldos, excepto para los artistas y deportistas que pagaban el impuesto de acuerdo con una tarifa progresiva mayor que iba del 1 al 10%. Los contribuyentes en Cédulas I o II estaban gravados con las mismas tarifas cuyas tasas iban del 2 al 8%, y se eximían del impuesto las utilidades anuales hasta por la cantidad de \$2,500.00.

En las reformas del 19 de abril de 1937 se estableció que para la debida calificación de los contribuyentes con ingresos menores de \$100,000.00, se tendría en cuenta el giro del negocio y los resultados que obtuvieran otros negocios de ramos similares. Aproximadamente un mes después de promulgada esta Ley, el 22 de Abril de 1925 se promulgó su Reglamento. Se dividió en 10 capítulos que se referían a declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios; oficinas receptoras, Juntas Calificadoras y Receptoras, y un capítulo especial para cada cédula de la Ley.

Establecía la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño cuando estuvieran gravadas en una misma cédula. Facultaban a las empresas que tuvieran personalidad jurídica distinta, pero que existiera entre ellas una

estrecha relación de negocios. a fusionar su contabilidad, su administración, etc., y que previa autorización de la SHCP presentarán sus declaraciones con datos consolidados.

Ley del Impuesto Sobre 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, el 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.”

Con esta Ley el erario lograría una participación adicional en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que percibieran ingresos anuales superiores a \$100,000.00. Se consideraba utilidad excedente la que se obtuviera en exceso del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos en caso de que aquel no existiera. Dichas utilidades excedentes se gravaban con cuotas progresivas que iban del 15% hasta el 33% para las que sobrepasaran del 33% del capital invertido. Esta Ley fue abrogada por la del 31 de diciembre de 1941.

Ley del 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento: Esta Ley volvió a agrupar en Cédulas a los diversos contribuyentes. La Cédula I se refería al comercio, industria y agricultura. Los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícola y otras actividades similares, estaban gravadas en la Cédula II. La Cédula III comprendía las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, o por los Estados o Municipios. La Cédula IV gravaba los sueldos, y la Cédula V a quienes ejercieran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Para los contribuyentes comprendidos en la Cédula I que obtuvieran ingresos menores a \$100,000.00 anuales, se establecieron tablas que clasificaban las actividades, y el impuesto se cubría a base de cuota fija. El Departamento del Impuesto sobre la Renta revisaba estas clasificaciones cuando menos cada dos años para ampliarlas o modificarlas, según las circunstancias. Los contribuyentes que obtuvieran hasta \$2,000.00 anuales de utilidad estaban exentos del impuesto. La tarifa tenía una progresión que iba del 3.3% para utilidades de \$2,000.00, hasta el 20% para utilidades superiores a \$500,000.00.

La Cédula II, destinada a gravar la imposición de capitales, continuó estableciendo un *interés mínimo presunto* del 6% para la determinación de la base gravable de rendimientos de préstamos en los que no se pactara ningún interés, o que el pactado fuera menor del porcentaje mencionado.

La Cédula III, que comprendía la explotación de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, Estados o Municipios, contenía los gravámenes más elevados; iniciaba la progresión con el 16.3% sobre ingresos hasta de \$2,400.00 anuales, hasta un máximo del 33% aplicable a ingresos gravables superiores a \$500,000.00.

En la Cédula IV, que gravaba los sueldos, se suprimieron las deducciones por “*cargas de familia*”, lo que significó un retroceso, porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorando que estos gastos merman la capacidad contributiva. En la Ley de 1964 se permitió nuevamente a las personas físicas deducir estos gastos por cargas de familia, los que posteriormente fueron eliminados.

En la Cédula V, aplicable a los ingresos por honorarios, se introdujo el sistema de categorías, lo que originó controversias que provocaron un cambio posterior, ya que adolecía del efecto de gravar ingresos, desvirtuando el principio total de todo Impuesto sobre la Renta, que es el de gravar utilidades.

Con relación al Reglamento de esta Ley se puede afirmar que siguió los mismos lineamientos del anterior, por lo que únicamente haremos mención a las modificaciones y adiciones que se le

hicieron para que estuviera acorde con los cambios del ordenamiento que reglamentaba. Se modificó el criterio para la deducción de pérdidas en cobro de créditos, conocido como *cuentas incobrables*, y se fijó un porcentaje de deducción arbitrario del uno al millar sobre los ingresos sin necesidad de comprobaciones ulteriores. Asimismo se estableció que para que un gasto pudiera deducirse debía, entre otros requisitos, *estar registrado en la contabilidad*, y que todas las deducciones deberían corresponder al ejercicio que comprendiera la declaración.

Con las reformas que sufrió el Reglamento el 31 de diciembre de 1949 se establecieron, por primera vez la obligación de expedir factura, siempre que el importe de la venta fuera mayor a \$50.00 y la solicitara el comprador.

Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento: Se puede considerar 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. Esta ley agrupaba a los contribuyentes en siete cédulas:

- Comercio;
- Industria;
- Agricultura, Ganadería y Pesca;
- Remuneración del trabajo personal;
- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas;
- Imposición de capitales;
- Regalías y enajenación de concesiones.

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. En la Cédula IV aplicable a la remuneración del trabajo personal, el mínimo gravable se aumentó a \$ 300.00, y la tasa del gravamen para ingresos mayores a \$ 14,000.00 mensuales también se aumentó. Respecto de las utilidades susceptibles de repartirse (Cédula

VI), para determinar la base gravable se estableció una nueva deducción del 20% de la utilidad para incrementar una reserva adicional de reinversión, además de que se permitía seguir deduciendo el 20% de la utilidad por concepto de incremento a la reserva de reinversión en un porcentaje mayor, previa autorización de la SHCP, siempre que reinvirtiera la utilidad en la adquisición de activos fijos productivos.

El 30 de enero de 1954 se promulgó el reglamento cuya estructura fue modificada siguiendo los nuevos lineamientos establecidos en la Ley. Se prescribió para los contribuyentes en Cédula II que obtuvieran ingresos anuales superiores a \$ 3,000,000.00, la obligación de acompañar a su declaración del Impuesto Sobre la Renta un estado de costo de producción.

Ley del 30 de diciembre de 1964 y su reglamento: En esta Ley, que estuvo en vigor durante 16 años (de 1965 a 1980), se abandono por primera vez el sistema cedular y se dividió en dos Títulos solamente; uno para el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Por primera vez se hizo el intento de implantar un impuesto global aún cuando no se logro 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 derivan de sus actividades empresariales.

Se incluyeron en este cuerpo legal las deducciones que podían efectuar los contribuyentes para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto, por lo que no se volvió a caer en el error en que se incurrió en la Leyes anteriores: establecer en los reglamentos las deducciones permitidas. Se incluyeron como sujetos del impuesto no solo a las personas físicas y a las personas morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma en que lo hacían los demás contribuyentes. También se consideró como sujeto del Impuesto Sobre la Renta a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

En esta Ley se continuó con el sistema previsto en la de 1953, que permitía que los contribuyentes que realizaran *ventas en abonos* optaran por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o por acumular únicamente los abonos que efectivamente le pagaran sus clientes en cada ejercicio. Este sistema fue adoptado por muchos contribuyentes, porque permite diferir el pago del impuesto hasta que realmente se obtiene el efectivo proveniente de las ventas que generan la utilidad, que es la que da origen al pago del crédito fiscal.

En relación con el *costo de ventas*, por primera vez en la legislación mexicana se dio reconocimiento a la *técnica contable*, ya que se estableció en el artículo 20-II de la LISR, que de los ingresos acumulables podía deducirse el costo de las mercancías o de los productos vendidos, que se determinarían conforme a lo que denominaba la *técnica contable* sistema de valuación de costeo absorbente, con base en costos históricos, estableciéndose también que los inventarios tenían que valuarse por cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Costos identificados;
- b) Costos promedio;
- c) Primeras entradas primeras salidas;
- d) Últimas entradas primeras salidas; y
- e) Detallistas.

En cuanto a la *deducción de las inversiones* en activos fijos a través de la depreciación y de la amortización para absorber en los resultados de varios ejercicios el monto de la inversión, se continuo con el sistema de establecer porcentajes anuales para calcular la deducción, aunque se amplió la clasificación de dichos bienes en comparación con la que se tuvo en la Ley anterior. Sin embargo, se excluyó de la Ley la posibilidad de que la SHCP autorizara la aplicación de porcentajes de depreciación superiores a los establecidos en ella cuando hubieren causas justificadas.

Por primera vez se permitió que los contribuyentes dedujeran de la utilidad gravable del ejercicio las *pérdidas fiscales* incurridas en los cinco anteriores.

En relación con la deducción de los *créditos incobrables* se eliminó de esta Ley la disposición que la anterior permitía a los contribuyentes deducir el equivalente al uno al millar de sus ingresos netos para cubrir el referido concepto. Conforme a esta nueva Ley, tales pérdidas se considerarían realizadas cuando se consumara el plazo de prescripción que correspondiera o antes si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro. Se dispuso también que representaría ingreso acumulable la recuperación de los créditos cancelados por incobrables que se hubieren deducido.

Por primera vez se estableció en la Ley la posibilidad de deducir las cantidades que los contribuyentes destinaran a la *reserva para fondos de pensiones o jubilaciones del personal*; es decir, se les permitió deducir el costo de sus planes de pensiones jubilaciones conforme se fuere generando la contingencia, independientemente de la época en que realmente se pagaran las prestaciones a los beneficiarios.

Respecto a la deducción de *gastos de publicidad y propaganda* se estableció que en el ejercicio en que se efectuara la erogación se podría deducir el 60% de la misma, y el saldo en los ejercicios siguientes a razón de 15% en los dos primeros años y 10% en el tercero.

No se permitió que los contribuyentes dedujeran las *cuotas obreras del Seguro Social* que conforme a la ley de la materia correspondieran a terceros; sólo se permitió la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones cuando correspondieran a trabajadores que percibieran salario mínimo.

Se dispuso que no serían deducibles las *pérdidas provenientes de la enajenación de acciones*, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adquisición y enajenación se efectuara dando cumplimiento a los requisitos que en reglas generales estableciera la SHCP.

La tarifa para el pago del impuesto contenía tasas progresivas que iban del 5% para los primeros \$2,000.00 de utilidad anual, hasta el 42% cuando se obtenían más de \$500,000.00. En realidad esta tarifa progresiva se convertía en una tasa fija proporcional de 42% de impuesto cuando la utilidad del contribuyente excedía en un ejercicio de la cantidad de \$1'500,000.00.

Para las personas físicas también se estableció que las *erogaciones superiores a los ingresos declarados* en un año se considerarían ingresos gravables; dicha suposición se fundamentaba en que se habían omitido ingresos cuando la persona efectuaba erogaciones en mayor cantidad que los ingresos que obtuvo. Sin embargo, para eliminar la consecuencia de la presunción se permitía que el contribuyente afectado demostrara, con pruebas apropiadas, que la diferencia no provino de ingresos que hubiere omitido al formular su declaración de ISR.

Se restableció la deducción de *cargas familiares* en cantidades que fluctuaban de \$1,500.00 a \$6,000.00 anuales por ascendientes, descendientes y cónyuge del contribuyente. Con el paso del tiempo perdió tanta importancia el valor de estas deducciones, que se optó por sustituirlas por una cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica del contribuyentes elevado al mes. Este cambio de sistema tuvo el efecto práctico de que, en forma anual, la deducción se iba ajustando automáticamente en la misma medida que se incrementaba el salario mínimo. Esta deducción se sustituyó después por el acreditamiento contra el impuesto anual, de una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo elevado al año. A partir de 1994 se sustituyó esa deducción por un crédito al salario y un crédito general contra el impuesto anual, los cuales varían dependiendo de los ingresos.

Se estableció también como deducción el importe de los *honorarios médicos y dentales* pagados por el contribuyente, así como los *gastos hospitalarios* que efectuara para él mismo, para su cónyuge o para la persona con quien viviera en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta. Estas deducciones sólo se permitían si los beneficiarios de los gastos no tenían ingresos propios gravados por la ley, en una cantidad igual o superior al salario mínimo anual de la zona económica del contribuyente. También se permitió la deducción de *gastos de funerales y los donativos*

Fue hasta el 4 de octubre de 1977, trece años después de que la Ley entró en vigor, cuando se promulgó su Reglamento. Este ordenamiento tuvo muchos aspectos de *irregularidad doctrinal* respecto de la norma primaria que determinaba su creación, debido a que contenía disposiciones que iban más allá de lo que preceptuaba la Ley desatendiendo, por lo tanto, el principio de legalidad que establece la Constitución. Sin embargo eran cuestiones que beneficiaban a los contribuyentes y por eso nunca trascendieron al ámbito judicial. Muchas de las disposiciones que se contenían en el ordenamiento reglamentario se incorporaron a la Ley actual adquiriendo así la jerarquía jurídica que verdaderamente les correspondía.

Tasa Complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias: Fue a partir de 1978 cuando se adicionó en la Ley de 1964 el Título II Bis denominado “De la Tasa Complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias”, el cual estuvo en vigor un año solamente, pues fue derogado a partir del 1o. de enero de 1979.

Este impuesto adicional no iba realmente a rendir los frutos esperados, porque originaba que muchas empresas que no habían especulado con sus precios tuvieran que pagar la tasa complementaria. Por contra, no la pagarían otras que sí habían incrementado injustificadamente los precios de venta de sus artículos en inventario aprovechando la situación inflacionaria por la que atravesaba el país. Es por eso que sólo estuvo en vigor durante un año y la razón también por la que las autoridades fiscales expidieron muchas resoluciones de carácter individual orientadas a evitar que empresas a las que no se tuvo la intención de gravar tuvieran que pagar este nuevo impuesto, lo que originó que se derogara a sólo un año de haber iniciado su vigencia.

Después de este breve bosquejo de lo que fue el Impuesto Sobre la Renta en México en su primera etapa de impuesto cédular y en su segunda etapa que consistió en un pequeño intento de implantar un impuesto global, ahora analizaremos las dos etapas posteriores de este mismo impuesto:

En la tercera etapa se trató de llegar a un impuesto global que atendiera a todos los ingresos que obtuvieran los contribuyentes, independientemente de la fuente de la cual provinieran. Esta etapa se inició con la Ley que actualmente se encuentra en vigor, la cual se publicó en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1980.

La cuarta etapa se inició en 1987 con un cambio muy importante. Consistió en incorporar a la Ley un novedoso concepto que originó la llamada “*Base Nueva*” o “*Base Ampliada*”, para hacer que los efectos de la inflación trascendieran en la base gravable sujeta al pago del impuesto.

La Reforma de 1987 que introduce la Base Nueva: A finales de 1986 México se encontraba inmerso en una de sus peores crisis económicas la cual se había iniciado en 1982. Debido a la imposibilidad de generar suficientes divisas para financiar el crecimiento económico y para hacerle frente al pago de la deuda externa y a los intereses que ella generaba, el Estado mexicano se vio obligado a renegociar nuevamente su deuda con los acreedores extranjeros, quienes aceptaron llevarla a cabo por la recomendación que para tal efecto dio el Fondo Monetario Internacional. Para obtener esa recomendación México se comprometió ante el mencionado fondo a adoptar un programa económico que se orientaría al crecimiento de la economía y a fortalecer las finanzas públicas del Estado.

A partir de enero de 1987 entró en vigor una reforma fiscal anunciada desde la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que envió el Presidente de la República al Congreso de la Unión en diciembre de 1985, en la que propuso reformas fiscales para 1986. En ese documento se indicó que se estaban estudiando nuevos esquemas para el tratamiento de algunos rubros con los que se integraba la base gravable de las sociedades mercantiles a fin de ampliarla, toda vez que el ISR había perdido ya su capacidad recaudadora y por lo tanto había dejado de ser la principal fuente de ingresos de carácter fiscal, cediendo su importancia a los impuestos indirectos que tienen el inconveniente de que inciden en la población más necesitada.

Así, se hizo realidad la intención expresada en diciembre de 1985, y 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;

III. Permitir la revaluación, por efecto de la inflación, de las pérdidas fiscales que podían deducirse de la utilidad gravable en los ejercicios siguientes.

Propósito de la Reforma Respecto de los Intereses: Inicialmente se pretendía que en la determinación de la base gravable los contribuyentes sólo dedujeran, de la totalidad de intereses que pagaran a sus acreedores, *o interés nominal*, la parte que, en términos económicos, representara carga financiera, *o interés real*, de manera que no se permitiría deducir la parte de los intereses que significara reposición por el deudor a su acreedor, de la pérdida que con motivo de la inflación sufría éste en el poder adquisitivo de la moneda entregada originalmente en préstamo. Lo cual resulta que el interés que el deudor paga a su acreedor por los créditos obtenidos se compone de dos partes:

1a.) lo que realmente representa la utilidad que desea obtener el acreedor por permitir el uso de su dinero; y

2a.) lo que representa recuperación para el acreedor de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, la cual opera en su perjuicio.

Este deterioro monetario se produce durante el período en que el deudor se encuentra utilizando en dinero objeto del crédito.

Con dicha reforma se pretendía que sólo se dedujera el componente real de los intereses y no se acumulara la utilidad inflacionaria derivada de los pasivos financieros; es decir, las nuevas normas no tendrían efecto respecto de las deudas que no devengarán intereses. Lo cierto es que esto último quedó tan sólo como un buen propósito, pues las reformas que entraron en vigor el 1o. de enero de 1987 contemplaron no sólo que se dedujera el interés real de las deudas que generaran intereses, sino que respecto de las que no devengarán intereses se generaría un ingreso acumulable para el deudor, equivalente a la pérdida que sufriera el acreedor en el poder adquisitivo de la moneda.

Coexistencia de dos Bases Gravables: La entrada súbita de este sistema pudo haber provocado serios quebrantos financieros en las empresas pues, fue el sistema fiscal, conforme al esquema que en su época planteaba la Ley, el que propició que las empresas incurrieran en deudas para financiar sus operaciones en vez de acudir al financiamiento de capital por los accionistas. Por ese motivo no parecía aconsejable que de manera intempestiva se modificara el sistema de deducibilidad de los intereses pagados por el contribuyente, por lo que se dispuso que el nuevo sistema fuera cobrando paulatinamente plena vigencia. Para tal fin, el contribuyente tendría que determinar anualmente dos bases gravables diferentes: una que se denominó *BASE TRADICIONAL* (BT), y otra que se denominó *BASE NUEVA* (BN) o Base Ampliada. La utilidad en BT se determinaba con las reglas que se venían aplicando hasta 1986, aunque con ligeras modificaciones, en tanto que la de la BN se determinaba con las nuevas reglas que entraron en vigor a partir de 1987. De esta manera, sería hasta 1991 cuando definitivamente cobrarían plena vigencia las reglas para determinar la utilidad en la BN, porque se abandonarían totalmente las reglas relativas a la BT.

La paulatina entrada en vigor de las nuevas reglas se obtendría a través de que en 1987 tendría incidencia en el impuesto a cargo del contribuyente sólo el 20% de la utilidad determinada conforme a las reglas de la BN, en tanto que la incidencia del impuesto sobre la utilidad determinada conforme a las reglas de la BT sería del 80%. En 1988 la incidencia de la BN aumentaría al 40%, mientras que la de la BT disminuiría al 60%. En 1989 la proporción sería de 60% para la BN y de 40% para la BT y, finalmente, en 1990 la BN representaría el 80% de la

incidencia fiscal, en tanto que la de la BT sería de tan sólo 20%. De esta manera, sería a partir de 1991 cuando el 100% de la incidencia del impuesto estaría determinado conforme a las reglas de la BN, desapareciendo del esquema fiscal las reglas de la BT.

No obstante que la intención original fue que ambas Bases coexistieran durante cuatro años completos, a partir de 1989 se cambió el criterio y se estableció en la Ley que la BN regiría íntegramente a partir del 1o. de enero de 1989, y dejarían de aplicarse las reglas de la BT.

En conclusión todos los cambios que ha experimentado la Ley desde su creación obedecen a factores económicos. Que se caracterizan por el objetivo de recaudar más ingresos para mejorar las finanzas públicas, no por buscar una recaudación más justa y mucho menos, beneficiar a los contribuyentes.

1.5.3. Alcance de la Ley

El alcance que tiene la Ley y la clasificación que existe con relación al sujeto se establecen en el Artículo 1o. de esta, el cual a la letra dice:

ART. 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 o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
- 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 o base fija en el país, o cuando teniéndoles, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

Del artículo anterior se desprende quiénes son los sujetos y cuál es el objeto del impuesto. Por lo que se refiere a los sujetos del impuesto estos serán las personas físicas y morales residentes o no residentes en territorio nacional; el objeto, los ingresos que perciban dichas personas en los casos que señale la Ley.

1.5.4. Estructura de la Ley

La Ley se divide en ocho grandes títulos. El Título I, que se refiere a las disposiciones generales aplicables a toda clase de contribuyentes, y comprende del Artículo 1o. al 9o.; el Título II que regula única y exclusivamente a las Sociedades Mercantiles, el cual se subdivide a su vez en seis capítulos, de los Artículos 10 al 66, en donde respectivamente, se agrupan las disposiciones concernientes a ingresos, deducciones, pérdidas, obligaciones de las sociedades y facultades de las autoridades fiscales. El Título II-A regula el Régimen Simplificado de las personas morales, esto es en los Artículos 67 al 67-I. En el Título III se incluyen las disposiciones aplicables a las personas morales con fines no lucrativos, o consideradas No Contribuyentes, comprendiendo los Artículos 68 al 73; en el Título IV se regula a los contribuyentes personas físicas, abarcando los Artículos 74 al 143; está dividido dicho título en doce capítulos y son los siguientes:

- Capítulo I. Salarios;
- Capítulo II. Honorarios;
- Capítulo III. Arrendamiento de inmuebles;
- Capítulo IV. Enajenación de bienes;
- Capítulo V. Adquisición de bienes;
- Capítulo VI. Actividades empresariales;
- Capítulo VII. Dividendos;
- Capítulo VIII. Intereses;
- Capítulo IX. Premios,

- Capítulo X. Otros ingresos;
- Capítulo XI. Requisitos de las deducciones; y
- Capítulo XII. Declaración anual.

El Título V regula a los residentes en el extranjero, personas físicas o morales, con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el país, comprendiendo los Artículos 144 al 162. El Título VI, de los Artículos 163 al 165, de los Estímulos Fiscales. El Título VII se encuentra derogado actualmente, era el que comprendía la incorporación de la Ampliación de la Base Gravable y la desincorporación del sistema Tradicional.

Por último, el Título VIII comprende el Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales, de los Artículos 801 al 817 en los que se refiere a la disminución de pérdidas fiscales, a las pérdidas fiscales ajustadas sufridas antes de 1987 y a las utilidades o pérdidas cambiarias, y que a la fecha se encuentra sin vigencia.

Toda vez que se han analizado: la jerarquía de la ley, la clasificación tanto de las contribuciones como de los impuestos, los cambios que la Ley ha tenido al paso del tiempo y la estructura de la misma. Podemos comenzar a analizar uno de los problemas a los que se enfrenta la Ley del Impuesto sobre la Renta; la doble tributación.

2. PROBLEMAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

2.1 Concepto

Como ya mencionamos en el primer capítulo de esta tesis, toda persona física o moral debe participar en el gasto público del país del cual sea residente o nacional u obtenga ingresos con fuente de riqueza en dicho país, según sea el caso; dependiendo de las leyes que cada país tenga para el cumplimiento de dicha obligación.

Este concepto es claro, ¿Pero cuando surge la doble tributación?, Se produce la doble tributación o imposición internacional cuando las legislaciones de dos o más Estados coinciden en gravar un mismo ingreso obtenido por un contribuyente¹⁶ Para el Lic. Hugo B. Margáin, “la doble tributación o doble imposición internacional existe cuando a una persona, física o moral, le son impuestos dos o más gravámenes por otros tantos Estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional”¹⁷.

A través de la historia de los países desarrollados y de los que se encuentran en vías de desarrollo, ha surgido la preocupación en ambos tipos de países, en el ámbito fiscal; por evitar la doble imposición de sus residentes, ya que los primeros prefieren tomar como elemento de conexión “la residencia” y los segundos “la fuente”; aunque otros gravan ambos conceptos e incluyen el de nacionalidad.

2.1.1. Causas y efectos de la doble imposición

Para Eduardo Abril A. son dos las causas fundamentales de la doble imposición internacional: “La primera consiste en la aplicación por parte de los Estados de principios o criterios jurisdiccionales diferentes y la segunda, suponiendo la aplicación de los mismos principios o criterios jurisdiccionales, la distinta definición que se dé a esos criterios o el

¹⁶ Pérez Robles Arturo, Puga Vertiz Pablo. Los tratados para evitar la doble imposición. Nuevo Consultorio Fiscal NUM 170 p.45

distinto modo en que se resuelvan los problemas que plantean dichos criterios.”¹⁸

Los efectos que provoca la doble o múltiple imposición son señalados por Eduardo Abril A. como los siguientes:

“La doble imposición produce distorsiones económicas que atentan en contra de la libre competencia en el ámbito internacional, no sólo tratándose de los capitales, sino también del trabajo y de la técnica.”¹⁹

Esta figura de la múltiple imposición implica una ruptura del principio de la territorialidad y podemos decir que la doble tributación afecta la decisión de los extranjeros de invertir en forma directa o indirecta en un país determinado. Cuando un país no considera dentro de su legislación interna mecanismos para evitar la doble tributación, se convierte en el ámbito internacional en un país no atractivo para la exportación de capitales, por lo tanto el desarrollo económico internacional se aleja de él; así como los avances tecnológicos, lo cual propicia un subdesarrollo alarmante. Tanto los países exportadores de capitales, como los países receptores de la inversión extranjera, en algunos casos han decidido renunciar a someter a imposición determinadas fuentes económicas, en aras de mejorar el flujo internacional de los recursos; ejemplo vivo son los países que no contemplan leyes impositivas tanto a los inversionistas extranjeros como a los nacionales, lo cual no causa ningún problema de doble imposición, ya que los países que exportan capitales o servicios no serán afectados por la imposición sobre dichas actividades²⁰.

2.1.2. Constitucionalidad de la Doble Imposición

Consideramos importante mencionar este capítulo que la doble imposición en México no está

¹⁷ Margain Hugo B. Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del Impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable México, 1956, p 5

¹⁸ Abril Abadín, Eduardo, Métodos para evitar la doble imposición internacional en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Beneficia del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado p 140

¹⁹ Ibid. p 144

prohibida, esto fue ratificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir el amparo en revisión 402/76 el 3 de enero de 1978, y que textualmente dice:

Doble Tributación, Constitucionalidad de la. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y *modus vivendi*, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: Graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social-extra fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto de lugar a una doble tributación, por ello sea anticonstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exhorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por Ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer.²¹

2.1.3. Métodos para evitar la doble imposición

Tanto la doctrina como la práctica de los diversos países atestiguan la existencia de diversos procedimientos o mecanismos ideados con el propósito de disminuir las consecuencias no deseadas de la múltiple imposición.²² Siendo así que surgen los siguientes sistemas:

²⁰ Hernández Cervantes, José Eduardo. Análisis del Convenio México-Estados Unidos para evitar la doble imposición. Consultorio Fiscal Num 115, p 12

²¹ Amparo en revisión 402/76 - J Jesús Castellanos Castellanos - 3 de enero de 1978 - Unanimidad de 15 votos - Ponente: Fernando Castellanos Tena. Precedente. Séptima Época. Volumen 62. Primera Parte p 23. Volúmenes 97-102. Primera Parte, p 72

²² Jiménez González, Antonio. ob cit p 141

1. *Unilateral*. Dentro de la legislación interna de cada Estado se crean sus propias normas jurídicas para evitar la doble tributación, pudiendo ser cualquiera de los siguientes métodos:²³

a) *Método de la deducción*: Este consiste en otorgar al nacional o residente en un país determinado el derecho a deducir de su renta global una cantidad equivalente al impuesto pagado por la renta percibida en el extranjero.

b) *Método de reducción del impuesto*: Mediante este sistema se somete a un tratamiento diferente las rentas obtenidas en el país y las obtenidas en el extranjero, sometiendo a éstas últimas a una tasa inferior.

c) *Método del diferimiento*: Conforme a el las rentas percibidas en el extranjero se someten a la tributación efectiva hasta que son repatriadas y obtenidas efectivamente por la casa matriz.

Siguiendo la clasificación propuesta por Eduardo Abril A.,²⁴ encontramos que los métodos unilaterales pueden a su vez clasificarse en dos grupos:

1. Métodos que atenúan la doble imposición: comprende al método de la deducción y al método de tipo impositivo especial.

2. Métodos que evitan la doble imposición: comprende al método de imputación y al método de exención.

A continuación describiremos brevemente en qué consiste cada uno de dichos métodos:

i) *Método de deducción*.- En este método, el impuesto pagado en el extranjero se

²³ Ibid

²⁴ Abril Abadín, Eduardo op cit. p 153

considera como un gasto deducible de la renta global de la persona o entidad en el Estado en el cual es residente; es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación del ingreso percibido de fuente ubicada en el extranjero, pero permite deducir, como un gasto que fue necesario para la obtención de dicho ingreso el impuesto pagado en el Estado de la fuente;

ii) Método de tipo impositivo especial.- Este método impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza en el extranjero tasas o tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional; es decir, el Estado de residencia concede un beneficio en la tasa aplicable a los contribuyentes con ingresos originados en el extranjero, partiendo de la base de que dichos ingresos estarán gravados normalmente en la fuente, pero sin que la existencia de dicho gravamen sea requisito para la procedencia del tratamiento diferencial;

iii) Método de imputación o crédito.²⁵ El Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante; es decir, al igual que en los métodos anteriores, la persona o entidad en cuestión deberá acumular o reconocer fiscalmente el ingreso que se obtenga del extranjero, pero en este caso del impuesto pagado en el Estado de la fuente, podrá deducirse o acreditarse contra el impuesto determinado en el Estado de residencia, este sistema es el que usualmente se conoce como "tax credit".

Dentro de la clasificación adoptada para efectuar este análisis, se puede diferenciar entre dos clases o tipos de imputación o acreditamiento:²⁶

- Integral: si se imputa o acredita, sin limitación alguna, el impuesto extranjero; y,
- Ordinaria: si se imputa o acredita el impuesto extranjero, pero con la limitación que supone el impuesto que en el ámbito nacional generaría los ingresos obtenidos en el extranjero.

²⁵ *Ibid.*, pp. 157 y 158

²⁶ *Ibidem*

El ejemplo más claro que tenemos de este método, lo encontramos en el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual, respecto a las personas físicas menciona a la letra lo siguiente:

ART. 6.- Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente de ubicada en el extranjero, siempre que se trate de los ingresos por los que esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley....

...En los casos de personas físicas, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar lo previsto en el capítulo XII del Título IV de esta Ley a los ingresos percibidos en el ejercicio procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el capítulo que corresponda del Título IV antes citado. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada...

...Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición....

En el Reglamento de dicha Ley se encuentran disposiciones tendientes a evitar la doble imposición, las cuales se estipulan en el artículo 6:

ART. 6.- Para los efectos del artículo 6o. de la Ley, las personas físicas residentes en México determinarán el monto máximo del impuesto acreditable, dividiendo el total de impuestos que por sus ingresos deban pagar en México, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de la Ley; el cociente deberá multiplicarse por los ingresos acumulables de fuente ubicada en el extranjero. Las personas físicas que realicen actividades empresariales podrán optar por determinar el límite del impuesto acreditable aplicando el procedimiento señalado en este artículo o considerarán como límite el

35% de su utilidad fiscal en la proporción que establece el artículo 6o. de la Ley.

Cuando un residente en el extranjero tenga establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 6o. de la Ley, en los términos señalados en la misma, únicamente por aquellos ingresos que hayan sido sujetos a retención.

La parte del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que no sea acreditable no será deducible conforme a lo previsto por el artículo 25 fracción I de la Ley.

Del análisis de los artículos, se desprende que la legislación mexicana ha adoptado el método unilateral de imputación o crédito, ya que permite a los contribuyentes acreditar el impuesto pagado en el extranjero en contra del que les corresponda pagar en México por los ingresos derivados de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, es decir, que el impuesto extranjero sólo será acreditable en la medida o proporción en la cual se cause el impuesto mexicano por los mismos ingresos; dicho de otra forma, el acreditamiento se encuentra limitado por el monto del impuesto que causen esos ingresos en México. Lo anterior significa que un contribuyente en México no puede beneficiarse del impuesto extranjero más allá de la carga fiscal que incida directamente sobre sus ingresos originados en el extranjero, de acuerdo al procedimiento estipulado en la ley del impuesto sobre la renta. Para que proceda el acreditamiento será necesario reunir los siguientes requisitos, los cuales son enumerados por Enrique Calvo N. y Enrique Vargas A.²⁷:

1. el contribuyente deberá ser residente en México;
2. que se trate de ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero;
3. que sobre dichos ingresos se haya pagado un impuesto sobre la renta en el extranjero;
4. que los ingresos se encuentren afectos al pago del impuesto sobre la renta en México; y

5. que la retención no exceda de la prevista en un tratado para evitar la doble imposición que resulte aplicable al caso concreto.

Para un mejor entendimiento del acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, utilizaremos los casos prácticos, en el quinto capítulo de esta tesis.

iv) Método de exención.- Este método es aquel por el cual el Estado de Residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o, dicho en otras palabras, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero.²⁸

2. *Bilateral*: Consiste en celebrar tratados internacionales entre dos Estados soberanos donde se crean mecanismos para evitar la doble tributación entre los nacionales de cada país que tengan relaciones comerciales.

3. *Multilaterales*: Se celebran tratados internacionales donde hay una participación de más de dos estados soberanos.

Por lo tanto, los tratados son considerados en los sistemas bilaterales o multilaterales para evitar la doble imposición a nivel internacional, dependiendo del número de países contratantes, cuyo objetivo primordial es uniformar los criterios de gravación en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

2.1.4 Factores de vinculación

Debido a que cada país goza de soberanía interna en todos sus aspectos jurídicos y siendo el derecho tributario parte de dicha soberanía, cualquier país puede establecer las cargas tributarias que considere más convenientes para allegarse de recursos y así sufragar su gasto público. El principio general respecto a la vigencia de las leyes en el espacio dice lo

²⁸ Calvo Nicolau Enrique y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (empresas). Mexico Ed. Themis. 1986, p 1318

siguiente: La ley tiene un ámbito territorial de vigencia que coincide con los límites geográficos del Estado que la expide, es decir, la potestad normativa tributaria la ejerce el Estado dentro de su territorio. Este principio que en su formulación teórica parece sencillo al no observarse detenidamente, genera lo que se denomina “la múltiple imposición”²⁸.

Como ya mencionamos el gravamen a los ingresos se puede dar por los elementos de conexión, que un contribuyente tenga, tales como: *la nacionalidad, la fuente de riqueza o la residencia*, siendo probable que un mismo contribuyente sea sujeto de impuesto por un mismo ingreso obtenido, en diferentes países, debido a los elementos de conexión que la legislación interna de cada país tome en consideración para la recaudación fiscal.

Podemos entender por factores de vinculación o elementos de conexión, todas aquellas circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal forma que al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado.

Cabe destacar la necesidad de que los factores de vinculación sean efectivamente tales, es decir, que al existir vinculen o relacionen en tal forma al sujeto con el Estado impositivo que la obligación de contribuir resulte connatural a la relación establecida entre ambos sujetos.

Es necesario decir que no es un factor de vinculación suficiente el simple tránsito por el territorio de un Estado, sino que se requeriría, en el caso, de una residencia o sede de negocios efectiva, de una presencia relevante en el territorio y la economía del país, salvo por lo que hace a los impuestos indirectos que por su propia naturaleza, pueden resultar aplicables aun a los meros transeúntes por los actos gravados que realicen en el transcurso de su estadía en un determinado Estado.

Así las cosas, podemos concluir que los factores de vinculación provocan que un sujeto caiga

²⁸ Aril Abadín, Eduardo. op cit pp 167 y 168

²⁹ Jimenez Gonzalez. Antonio op cit p 138

o se ubique dentro de la jurisdicción impositiva de un país, por lo tanto, los criterios de imputación o factores de vinculación más importantes son los siguientes³⁰:

a) Nacionalidad. Por virtud de este criterio todos los ciudadanos de un país determinado están obligados a contribuir a los gastos públicos de su país, independientemente de su residencia o de la ubicación de la fuente del ingreso. Ottmar Buhler sostiene que “la realización efectiva del concepto de renta mundial del derecho de Estados Unidos implica la sujeción de todos los ciudadanos americanos, incluso los residentes en otros países, a la soberanía estadounidense”³¹. Para Ernesto Flores Zavala, la nacionalidad es uno de los elementos más importantes en las relaciones tributarias. Es uno de los factores en los que se basa la sujeción personal, es decir, el derecho del Estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta³².

Resulta fundamental conocer el alcance del concepto “nacionalidad”, el cual es para la opinión de Henri Batiffol como “ la pertenencia jurídica de una persona a la población contributiva de un Estado”³³

En nuestro país la nacionalidad se maneja como factor de vinculación en el artículo 31, fracción IV constitucional al señalar como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, pues no hace distinción alguna en función de la residencia o de la ubicación de la fuente de ingresos de las personas, pues la nacionalidad obliga a un sujeto al pago de impuestos al país

b) Residencia. Este factor de vinculación es probablemente el más importante en función del nacimiento de la relación tributaria, pues relaciona directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él residen. Aun cuando no existe un criterio definido internacionalmente sobre este concepto, a nivel nacional encontramos una definición de

³⁰ Perez Robles Arturo, Los tratados para evitar la doble tributacion Reflexion Nuevo Consultorio Fiscal Num 139 p 7

³¹ Principios de Derecho Internacional Tributario. Ed de Derecho Financiero Madrid 1968 version al castellano por Cervera Torrejon Fernando p 17

³² Flores Zavala, Ernesto Elementos de finanzas publicas mexicanas. 17a Ed Porrúa Mexico 1976 p 79

residencia en el Artículo 9 del C.F.F., mismo que a continuación transcribimos:

ART. 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:

- I. Las siguientes personas físicas:
 - a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
 - b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a de esta fracción.
- II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

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

Generalmente, en cada tratado para evitar la doble tributación se define el concepto de *residencia* para efectos fiscales, con lo cual se busca evitar lagunas en la aplicación e interpretación del tratado

c) Fuente de riqueza. De acuerdo con el Lic. Manuel E. Tron³⁴, “este factor de vinculación implica la sujeción a la potestad tributaria de un estado ya no por la nacionalidad o por residencia, sino por la obtención de ingresos que se generen, y que provienen o tienen su causa en hechos o actos jurídicos cuya ejecución o efectos tienen lugar en el territorio o bajo la soberanía de dicho Estado”.

Como lo señala Hugo B. Margáin, “la fuente del ingreso gravable, es el lugar de donde se obtiene la utilidad base del impuesto independientemente de la nacionalidad o residencia del

³³ Pereznielo Leonel, Derecho Internacional Privado, México, Harla, 1980, p. 36

³⁴ Tron E. Manuel, Régimen Fiscal de los Extranjeros en México Editorial Themis, 1991 México.

sujeto".³⁵ Para Enrique Calvo N. y Enrique Vargas A. consideran que el concepto de fuente de riqueza podría definirse "como el lugar en el que se genera el ingreso que constituye el objeto del impuesto".³⁶ En conclusión, podemos decir que la fuente de riqueza es el lugar en donde se obtiene el ingreso objeto del impuesto.

d) La sede de negocios o establecimiento permanente: Como lo señala Carlos M. Giuliani Fonrouge, el concepto sede de negocios "reconoce efectos fiscales al hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el de domicilio o residencia del contribuyente"³⁷

Para la Ley del Impuesto sobre la Renta queda definido dicho concepto en el artículo 2o:

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

El concepto de establecimiento permanente implica, para Enrique Calvo "un sitio de trabajo o de ocupación, un lugar en que se negocia o se comercia en actividades empresariales"³⁸.

A manera de resumen, dichos criterios de imputación antes mencionados, en la opinión de Giuliani Fonrouge son clasificados de la siguientes manera:³⁹

a)*Criterios de sujeción personal.* Comprenden a la nacionalidad y a la residencia; y

b)*Criterios de sujeción económica:* Comprenden a la sede de negocios (establecimiento permanente) y a la fuente de riqueza.

³⁵ Margain. Hugo B. . op cit p 7

³⁶ Calvo Nicolau. Enrique y Enrique Vargas A . op cit., p 83

³⁷ Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Buenos Aires Ed Depalma 1984 Tomo I. p 333

³⁸ Calvo Nicolau Enrique y Enrique Vargas A. . op cit. , p 97

2.1.5 Precios de transferencia⁴⁰

2.1.5.1 Introducción

La creciente comercialización de productos a través de las fronteras, la interdependencia económica entre las naciones y la gran influencia de las empresas multinacionales en las economías receptoras de capitales, son algunas de las causas que han obligado a los estados a proteger sus haciendas públicas respecto de operaciones internacionales que pretenden evitar la causación de impuesto en el país de la fuente.

Este mismo fenómeno puede observarse en las operaciones celebradas dentro de la soberanía territorial de un Estado, principalmente por empresas relacionadas en razón a su pertenencia a un mismo centro de interés económico.

Muchas de las transacciones que realiza normalmente una empresa multinacional tienen lugar entre sus asociadas. Ello permite presumir que los precios determinados para esas transferencias no necesariamente representan el resultado del juego libre de las leyes del mercado y, en consecuencia, pueden diferir de manera importante de los precios que se hubieran pactado en una transacción igual o similar y bajo las mismas o similares condiciones en el mercado libre, si se hubiera realizado la operación entre personas no relacionadas.

Además, las relaciones dentro del grupo de la empresa multinacional a menudo enfrentan problemas de objeción a los precios de transferencia de las operaciones y tratamientos diferenciales en los países en que operan, derivados de los enfoques con los que se analiza el problema por las propias administraciones tributarias, lo que puede generar doble imposición.

Por otra parte, México ha entrado al intercambio comercial mundial, lo que ha requerido que

³⁹ Guiltani Fonrouge, Carlos M. op cit . p 332

las autoridades gubernamentales incorporen dentro de sus leyes fiscales mecanismos necesarios para gravar aquellas utilidades o riquezas generadas dentro de su territorio, adoptando bases similares a las establecidas tanto en los estados que mantienen en nuestro país un alto nivel comercial, como en aquellos que potencialmente representarán una fuente de capital o recursos.

Nuestro país ha modificado su legislación tributaria doméstica y ha incursionado en la celebración de tratados internacionales con países como Estados Unidos de América, Canadá, Francia, Alemania y Suecia, entre otros, apegándose al modelo Convenio de la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de la cual es miembro reciente.

Tanto la ley nacional como los tratados internacionales en los que México es firmante, establecen ciertas reglas que facultan a las autoridades fiscales mexicanas para asignar utilidades y determinar el precio o el monto de las contraprestaciones en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, con el único objeto de determinar la base de los impuestos nacionales, evitando la evasión fiscal.

Por lo anterior, surgió la necesidad de reformar el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y concretamente en materia de precios de transferencia, para permitir a las autoridades fiscales modificar el valor de las operaciones celebradas entre partes con intereses comunes.

2.1.5.2 Definiciones

Se llaman *precios de transferencia* al conjunto de normas jurídicas que regulan los métodos, procedimientos y en general facultades de las autoridades tributarias, para modificar elementos esenciales del impuesto, principalmente en materia de base gravable y con motivo

⁴⁰ Pérez Robles, Arturo y Acosta Miches Fernando. Los Precios de transferencia en México. Nuevo Consultorio Fiscal. Num. 170. pp 61-62 (Actualizado con las reformas fiscales para 1997)

de operaciones celebradas entre partes relacionadas, por no haberse ajustado a las políticas de precio de mercado. Otra definición es la que establece que son lineamientos que deben seguir los contribuyentes para la determinación de los precios que cobran o pagan en transacciones con partes relacionadas, principalmente en operaciones transfronterizas, de tal manera que los mismos sean determinados sobre las bases que hubieran sido utilizadas para su determinación entre partes independientes. En síntesis, podemos decir que los precios de transferencia son aquellas disposiciones fiscales tendientes a asimilar los precios o montos que se utilizan en las transacciones que lleva a cabo una empresa multinacional con sus asociadas, con el objeto de ajustar dichos precios y montos a los que se utilizan en el libre mercado.

Dichos precios de transferencia se basan en una verdad fundamental que consiste en que las autoridades fiscales conozcan el monto en que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se celebraron, y es con base a dicho conocimiento que pueden determinar que sus políticas de precios no se ajustaron a los estándares de mercado. Esto es, que de acuerdo al texto de los artículos 64 y 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para modificar la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes mediante la determinación del precio o del monto de las contraprestaciones de operaciones celebradas entre partes relacionadas, en los casos que la misma ley establece:

- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- Cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Otras definiciones que son de gran importancia en este tema y que la propia Ley maneja, son las de partes relacionadas y operaciones y empresas comparables, mismas que serán expuestas a continuación.

Se establece que son *partes relacionadas* dos o más personas cuando una participa directa o indirectamente en el control, capital o administración de la otra o bien, cuando una persona o grupo de personas participa en el control, capital o administración de dichas personas.

Se considerará que existen *operaciones y empresas comparables* cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad que se utiliza en los métodos para determinar precios de transferencia, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Para determinar las diferencias a las que se hace mención en el párrafo anterior se deben tomar en cuenta los elementos que menciona la Ley en el artículo 64-A, los cuales son:

- Las características de las operaciones, incluyendo:
 - a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
 - b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - c) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; y
 - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección
- Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- Los términos contractuales;
- Las circunstancias económicas; y

- Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Los elementos para determinar las diferencias entre operaciones con partes relacionadas del contribuyente y las operaciones o empresas comparables entre partes independientes, contienen elementos que han sido recomendados por la OCDE, los cuales deben ser considerados por los contribuyentes y la autoridad en el momento de determinar dichas diferencias.

2.1.5.3 Métodos para determinar precios y contraprestaciones

Los métodos que menciona la Ley en su artículo 65 para determinar los precios de las operaciones, pueden ser aplicados de manera indistinta, puesto que no se señala regla alguna para su aplicación. Debe aclararse que aunque se utilicen operaciones y empresas comparables en la determinación de los precios de transferencia, no siempre resulta esto ser lo más justo o adecuado, puestos que en ocasiones los productos que se comercializan entre partes relacionadas están semiterminados o el servicio solo se presta entre partes relacionadas, entre otros; además de que implica un trabajo adicional en la determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas de las empresas que tienen operaciones con partes relacionadas.

En el siguiente cuadro se describen cuales son los métodos que pueden emplearse para obtener los precios de transferencia:

MÉTODO	PROCEDIMIENTO
Precio comparable no controlado	Consiste en determinar el precio o contraprestación de la transacción con la parte relacionada, tomando como referencia los precios o contraprestaciones de operaciones entre partes independientes.
Precio de Reventa	Se determina el precio o contraprestación del bien, servicio o cualquier otra operación de que se trate entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa de la contraprestación fijado entre partes independientes en operaciones comparables la diferencia entre

	la unidad y el porcentaje que resulte de dividir la utilidad bruta que hubiesen obtenido partes independientes en transacciones comparables entre las ventas netas.
Costo adicionado	Se agrega al costo de los bienes o servicios o de cualquier otra operación del contribuyente el porcentaje que resulte de dividir la utilidad bruta que hubiesen obtenido partes independientes en transacciones comparables entre las ventas netas.
Partición de Utilidades	Se asigna la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que se hubiera asignado entre partes independientes, sumando la utilidad en operación obtenida por cada una de las partes relacionadas involucradas en la operación para obtener la utilidad en operación global. Se asignará la utilidad en operación global a cada una de las partes relacionadas de acuerdo a elementos como activos, costos y gastos de cada parte relacionada, sólo en las operaciones entre dichas partes.
Residual de partición de utilidades	Se asigna la utilidad en operación obtenida de cada parte relacionada la proporción que hubieran obtenido partes independientes, conforme a lo siguiente: - Se obtiene la utilidad en operación global, sumando la utilidad en operación obtenida por cada parte relacionada involucrada. - Se asigna la utilidad en operación global determinando la utilidad mínima que corresponda a cada parte relacionada utilizando cualquiera de los métodos para determinar precios y contraprestaciones, pero no se tomará en cuenta la utilización de intangibles significativos. Después de obtendrá la utilidad residual, la cual será igual a disminuir de la utilidad global en operación la utilidad mínima. La utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas considerando los intangibles significativos utilizados por cada una de estas, en la proporción en que se hubiera hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables.
Márgenes transaccionales de utilidad de operación	Se determinará en transacciones entre partes relacionadas la utilidad en operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, utilizando factores de rentabilidad.

2.1.5.4 Determinación del precio o márgenes de utilidad

Después de aplicar cualquiera de los métodos expuestos se obtendrá un rango de precios o montos o un rango de márgenes de utilidad, en el caso de que existan dos o más operaciones comparables. El rango obtenido se ajustará utilizando métodos estadísticos. Si los precios,

montos o márgenes de utilidad que el contribuyente ha utilizado en sus operaciones con partes relacionadas se encuentran dentro del rango, se considera a estos como pactados en operaciones entre partes independientes.

Pero en el caso de que el precio o monto de la contraprestación en operaciones entre partes relacionadas no se encuentre dentro del rango, deberá considerarse la mediana como precio o monto de la contraprestación entre partes independientes en operaciones comparables y así determinar el pago de impuestos que proceda como resultado de sus actividades.

2.1.5.5 Código Fiscal de la Federación

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación, aplicable supletoriamente en materia fiscal federal, establece en el primer párrafo del artículo 34-A que los contribuyentes podrán formular consultas a la autoridad fiscal relacionadas con la metodología utilizada en la determinación de precios o montos de las operaciones que se realicen entre partes relacionadas, las cuales tendrán un plazo de 8 meses para ser resueltas por dicha autoridad de acuerdo al artículo 37.

Asimismo, las resoluciones pueden derivar del acuerdo que se realice con las autoridades competentes de un estado con el cual se tenga celebrado un convenio para evitar la doble imposición; con motivo de tal acuerdo, la autoridad fiscal mexicana puede condonar, parcial o totalmente, los recargos que se hayan generado, siempre que las autoridades de ese país no reintegren cantidades a título de intereses y hayan devuelto el impuesto correspondiente al contribuyente.

Las resoluciones que emita la autoridad podrán surtir sus efectos por los cuatro ejercicios inmediatos posteriores, y en su caso, tales efectos podrán surtir también para los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

Además, se establece en el artículo 34-A que la validez de las resoluciones puede

condicionarse a que se demuestre que las operaciones realizadas entre partes relacionadas, motivo de la resolución, fueron efectuadas a precios o montos de operaciones con partes independientes, en operaciones comparables.

Por último, es conveniente mencionar que por disposición expresa en la LISR, las empresas maquiladoras tienen la obligación de determinar sus transacciones comerciales a valor de mercado por medio de la utilización del método denominado precios de transferencia a partir del primero de enero de 1995, de acuerdo con el artículo 4-II de la disposición transitoria de la Ley, publicada en 29 de diciembre de 1994.

2.2 Introducción al marco jurídico de los tratados

Es conveniente mencionar, antes de entrar en materia de los tratados, que en México existe una Ley que regula la celebración de tratados internacionales, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992 y contiene 11 artículos, los cuales se transcriben a continuación:

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS

ART. 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 y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal y uno o varios órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales.

ART. 2o.- Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

I - "Tratado": el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución.

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.

III.- “Firma ad referendum”: el acto mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar que su consentimiento en obligarse por un tratado requiere, para ser considerado como definitivo de su posterior ratificación.

IV.- “Aprobación”: el acto por el cual el Senado aprueba los tratados que celebra el Presidente de la República.

V.- “Ratificación”, “adhesión” o “aceptación”: el acto por el cual los Estados Unidos Mexicanos hacen constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

VI.- “Plenos Poderes”: el documento mediante el cual se designa a una o varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de tratados.

VII.- “Reserva”: la declaración formulada al firmar, ratificar, aceptar o adherirse a un tratado, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a los Estados Unidos Mexicanos.

VIII.- “Organización Internacional”: la persona jurídica creada de conformidad con el derecho internacional público.

ART. 3o.- Corresponde al Presidente de la República otorgar Plenos Poderes.

ART. 4o.- Los tratados que se sometan al Senado para los efectos de la fracción I del artículo 76 de la Constitución, se turnarán a comisión en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, para la formulación del dictamen que corresponda. En su oportunidad, la resolución del Senado se comunicará al Presidente de la República.

Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

ART. 5o.- La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado se manifestará a través de intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión.

ART. 6o.- La Secretaría de Relaciones Exteriores, sin afectar el ejercicio de las atribuciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, coordinará las acciones necesarias para la celebración de cualquier tratado y formulará una opinión acerca de la procedencia de suscribirlo y, cuando haya sido suscrito, lo inscribirá en el Registro correspondiente.

ART. 7o.- Las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal deberán mantener informada a la Secretaría de Relaciones Exteriores acerca de cualquier acuerdo interinstitucional que pretendan celebrar con otros órganos gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales. La Secretaría deberá formular el dictamen correspondiente acerca de la procedencia de suscribirlo y, en su caso, lo inscribirá en el Registro respectivo.

ART. 8o.- Cualquier tratado o acuerdo interinstitucional que contenga mecanismos internacionales para la solución de controversias legales en que sean parte, por un lado la Federación, o personas físicas o morales mexicanas y, por el otro, gobiernos, personas físicas o morales extranjeras u organizaciones internacionales, deberá:

I.- Otorgar a los mexicanos y extranjeros que sean parte en la controversia el mismo trato conforme al principio de reciprocidad internacional;

II.- Asegurar a las partes la garantía de audiencia y el debido ejercicio de sus defensas; y

III.- Garantizar que la composición de los órganos de decisión aseguren su imparcialidad.

ART. 9o.- El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos no reconocerá cualquier resolución de los órganos de decisión de los mecanismos internacionales para la solución de controversias a que se refiere el artículo 8o. cuando esté de por medio la seguridad del Estado, el orden público o cualquier otro interés esencial de la Nación.

ART. 10o.- De conformidad con los tratados aplicables, el Presidente de la República nombrará, en los casos en que la Federación sea parte en los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a los que se refiere el artículo 8o. a quienes participen como árbitros, comisionados o expertos en los órganos de decisión de dichos mecanismos.

ART. 11.- Las sentencias, laudos arbitrales y demás resoluciones jurisdiccionales derivados de la aplicación de los mecanismos internacionales para la solución de controversias legales a que se refiere el artículo 8o., tendrán eficacia u serán reconocidos en la República, y podrán utilizarse como prueba en los casos de nacionales que se encuentren en la misma situación jurídica, de conformidad con el Código Federal de Procedimientos Civiles y los tratados aplicables.

2.2.1. Constitucionalidad de los tratados

En nuestro país, el fundamento constitucional para la celebración de tratados internacionales se encuentra el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (transcrito en el primer capítulo de esta tesis, en el punto 1.3, relativo a Jerarquización de Leyes). De acuerdo a lo anterior, los tratados celebrados por México no podrán de ninguna manera violar o desconocer las garantías individuales contenidas en la propia Constitución, así como otras reglas contenidas en dicho ordenamiento legal.

Es pertinente mencionar que conforme a lo establecido por los artículos 89 fracción X y 76 fracción I de la Constitución, la celebración de los tratados internacionales es una facultad del

Presidente de la República, que requiere la concurrencia de la Cámara de Senadores para su aprobación.⁴¹

A continuación, se transcriben los artículos y fracciones antes mencionados:

ART. 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 celebre el Ejecutivo de la Unión.

ART. 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

- ...
- X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, 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; la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

De lo transcrito se desprende que para hacer posible la aplicación de un convenio de carácter internacional dentro del territorio nacional, solo es necesaria la participación del Presidente de la República y de la Cámara de Senadores y no de todo Congreso de la Unión, específicamente se exceptúa de la obligación de aprobar el convenio a la Cámara de Diputados.⁴²

Los tratados que se celebren en nuestro país encuentran limitantes en su contenido, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 15 constitucional, que a la letra dice:

ART. 15.- No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos

⁴¹ Pérez Robles, Arturo Los Tratados para evitar la Doble Imposición Internacional Nuevo Consultorio Fiscal, NUM 170 p 48

⁴² Garza Cantú Aguirre, Carlos La Validez de los Tratados Fiscales y su marco Constitucional, Nuevo Consultorio Fiscal, NUM 170, p 56

políticos, ni para aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución, para el hombre y el ciudadano.

Conforme a lo anterior, los tratados internacionales deben respetar las garantías y derechos establecidos en la Constitución, puesto que, de lo contrario, contravendrían a la misma.

Antes de continuar con este análisis, es oportuno mencionar la definición de tratado, para así tener clara las acepciones que tiene para el derecho positivo mexicano.

2.2.2. Definición de tratado para evitar la doble imposición

De acuerdo con el artículo 2 de la Convención de Viena Sobre Derecho de los Tratados, se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos cualquiera que sea su denominación particular.

Por su parte, la Ley Sobre la Celebración de Tratados define al tratado como “el convenio regido por el derecho internacional público celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requieran o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asume compromisos”.

Como es posible observar, en las dos definiciones anteriores, ambas integrantes del derecho positivo mexicano vigente, coinciden en que “dichos instrumentos se encuentran gobernados

por el derecho internacional y en ellos concurren las voluntades de dos o más estados, a través de agentes facultados para vincularlos⁴³.

2.3. Antecedentes de los tratados⁴⁴

2.3.1 Antecedentes internacionales

Por virtud de los efectos adversos a que da lugar la doble tributación, se han hecho diversos esfuerzos desde la edad media para eliminar este fenómeno; sin embargo, ⁴⁵los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre esos casos, encontramos los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882, que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones consignatarias a cargas impositivas extraordinarias.

El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempló y reguló el problema de la doble tributación y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en los años que también se indican:

- Sajonia y Baviera (1903);
- Prusia y Luxemburgo (1909);
- Austria y el Estado de Bade (1908);
- Austria y el Estado de Hesse (1912);
- Alemania y el Cantón de Hesse (1913);
- Austria y Baviera (1913); y
- Basilea y el Estado de Bade (1913).

⁴³ Méndez Silva Ricardo. Modernización del Derecho Mexicano. La Ley de 1992 sobre la celebración de tratados

⁴⁴ Pérez Robles, Arturo ob cit. p 47 y 48

La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922) y el de Austria y Alemania (1922).

Hasta 1921 cuando a petición de la Sección Financiera de la Comisión Económica y Financiera de la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas), se llevaron a cabo los primeros esfuerzos a nivel internacional para la eliminación de dicho fenómeno. Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, dicha sociedad estableció en el año de 1923 un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación.

El primer trabajo fue el Memorándum y la Nota de Sir Basil Blackett, en el cual se realizó un estudio sobre la superposición de impuestos en el Imperio Británico, sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto Sobre la Renta y la Propiedad. En dicho memorándum de fecha 15 de enero de 1921, se establece que se produce la doble imposición siempre que un país percibe el impuesto por encontrarse en él la fuente de riqueza en tanto que el otro país lo percibe por estar ahí domiciliada la persona.

En el Comité de Expertos Economistas, en 1923, se dio a conocer el informe del Comité en Ginebra, Suiza, en el cual se determinaron las consecuencias económicas de la doble imposición y se puso de relieve su notable influencia sobre la libre circulación de capitales.

Comité de Expertos Técnicos. El comité financiero consideró necesario obtener el dictamen de representantes de los gobiernos para lograr resultados efectivos, solicitando la opinión de

⁴⁵ Arrijo Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, pp 284-285

los Estados para precisar algunos puntos sobre los que se pudieran concluir acuerdos internacionales. Dicho comité rindió su informe en 1925 y 1927, respectivamente

Posteriormente, en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados.

Los trabajos durante la Segunda Guerra Mundial. Durante esta época se llevaron a cabo dos conferencias en México: en junio de 1940 y julio de 1943. Su importancia radica en que es la primera vez que participan países latinoamericanos. En 1943 se organizó la Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada.

Reunión de Londres en 1946. En esta reunión se vuelven a analizar los modelos de México y con base en ellos realiza el Modelo de Londres. En éste se da mayor interés y un nuevo enfoque a la cuestión de dividendos e intereses.

Los acuerdos y convenciones antes mencionados no lograron su objetivo, por lo que no se pudo llegar a un convenio aceptable entre los diversos países.

El Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Es a partir de 1955 que el entonces Consejo de la entonces Organización para la Cooperación Económica Europea, adoptó la primera recomendación relativa a la doble imposición, continuándose así el trabajo iniciado en 1921 por la Liga de las Naciones.

En el año de 1963 se realiza un reporte denominado “Borrador de Convenio sobre la Doble

Imposición sobre la renta y el Capital”, mismo que con fecha 30 de julio del mismo año fuera motivo de una recomendación del consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en la cual se sugería a los países miembros se guiaran por lo dispuesto en el reporte antes mencionado.

En 1977 se da a conocer otro modelo de convenio por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización, y hasta 1992 se emite un nuevo modelo de convenio, el cual sigue vigente a la fecha, salvo por algunas modificaciones realizadas en el año de 1994.

Asimismo, también podemos mencionar a otras organizaciones internacionales que han creado comités fiscales para el estudio de esta materia, tal es el caso del grupo Andino, nacido como consecuencia del Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino, en mayo de 1969; otro es la Comunidad Económica Europea, que fue creada por el tratado de Roma el 25 de marzo de 1957, teniendo entre sus disposiciones algunas que afectan cuestiones fiscales de la doble imposición en materia de impuestos directos.⁴⁶

2.3.2 Antecedentes en México⁴⁷

En relación con los métodos bilaterales o multilaterales para evitar la doble imposición en México, debe señalarse que hasta 1991 no había celebrado convenios cuya finalidad fuera evitarla, excepción hecha de los acuerdos celebrados con los Estados Unidos de América y Canadá en relación con los ingresos provenientes de la operación de barcos y aeronaves.

Lo anterior obedeció a razones de muy diversa índole, pero un factor que influyó en forma importantes fue la inexperiencia de nuestro país en este terreno, así como una natural evasiva para no perder en la negociación fuentes de ingresos tributarios en favor de países económicamente más poderosos.

⁴⁶ Hernandez Cervantes Jose Eduardo Apuntes para Decimo Semestre de la materia Practicas de Derecho Fiscal. 1995

⁴⁷ Tron, Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en Mexico Ed. Themis, 4a edición, Mexico 1994, pp 27-29

De cualquier forma, y ante la necesidad de ser competitivos internacionalmente en aspectos fiscales así como frente a la inminente celebración de un Acuerdo de Libre Comercio con los Estados Unidos de América, fue necesario que México se replanteara esta situación y se analizaron las alternativas de negociación que ofrecen los modelos de convenio que al respecto existen.

Siguiendo la convención modelo de la OCDE, nuestro país se encuentra actualmente inmerso en la negociación de convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional, con diversos países.

Al 16 de octubre 1996, el estado que guardan los tratados fiscales celebrados por México, es el siguientes:

PAÍS	APROBADOS POR EL SENADO MEXICANO	APROBADOS EN EL OTRO ESTADO	EN VIGOR DESDE
ALEMANIA	27/05/93	11/11/93	30/12/93
BÉLGICA	01/06/94	PENDIENTE	
CANADÁ	08/07/91	X	11/05/92
CANADÁ 2	08/07/91	X	27/04/92
COREA	16/12/94	X	11/02/95
ECUADOR	25/05/94	PENDIENTE	
ESPAÑA	27/05/93	X	06/10/94
EUA	12/07/93	20/11/93	28/12/93
EUA 2	19/12/89		18/01/90
FRANCIA	18/12/92	X	31/12/92
ITALIA	25/05/94	X	10/03/95
JAPÓN	29/04/96	X	06/11/96
NORUEGA	14/11/95	X	23/01/96
PAÍSES BAJOS	22/06/94	X	13/10/94
REINO UNIDO	06/07/94	14/12/94	15/12/94
SINGAPUR	26/04/95		14/09/95
SUECIA	15/12/92	21/09/92	18/12/92
SUIZA	01/06/94	X	08/09/94

Los países marcados con el número 2 denotan la celebración de un tratado para el amplio intercambio de información tributaria. Como se observa en el cuadro anterior existen algunos tratados ya aprobados por México, esperando la aprobación del otro estado contratante, para que así puedan entrar en vigor en ambos estados.

2.4 Principales características de los tratados celebrados⁴⁸

Los siguientes puntos explican en gran medida el por qué no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional pueden ser resueltos en un corto plazo, y además cuales son las similitudes que guardan algunos tratados ya celebrados en el mundo:

1. Generalmente los tratados se concertan entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyentes inversionista o del Fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia.
2. Lo anterior permite aseverar que los problemas de la doble tributación pueden ser más fácilmente resueltos a través de pactos de tipo bilateral (celebrados exclusivamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales, como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea. Dicho en otras palabras, la aspiración de algunos internacionalistas de llegar a resolver esta delicada cuestión por medio de convenios

⁴⁸ Arriola Vizcaino, Adolfo. op cit pp 285-286

multilaterales suscritos por casi todos los países del orbe, no pasa a ser una mera utopía.

3. Como los tratados en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales (volumen global del flujo recíproco de importaciones y exportaciones) arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada uno.
4. Ahora bien, por esa misma razón, la suscripción de esta clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo (importadores de bienes, capital y tecnología) y los países altamente industrializados (exportadores de bienes, capital y tecnología), ya que la disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y a veces insostenible para los países de economía deficitaria, y por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.
5. Las dificultades que se presentan en la negociación de tratados sobre doble tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior, a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación, como es el caso del "Foreign Tax Credit", o deducción de impuestos pagados en el extranjero.

Ahora bien, hemos analizado lo que es un tratado, su marco jurídico en nuestro país, así como sus características y antecedentes. Por lo cual, expondremos en el siguiente capítulo su contenido.

3. TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

3.1 Contenido de los tratados

La negociación de tratados en materia de doble tributación, por regla general comprende la realización de diversas facetas, sumamente complejas, debido a la diversidad de los sistemas fiscales que entran en conflicto. El estudio que llevó a cabo la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales, la cual depende de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es bastante ilustrativo en lo que a este problema se refiere:

“Se inicia un proceso por el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la exploración y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, etc. Cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación, atendiendo a la estructura y política parcial de una cláusula. Finalmente, de existir disposición y acuerdo, con base en las cláusulas negociadas, se llega a la firma del tratado.”⁴⁹

Concluida la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, el que, de acuerdo con una investigación llevada a cabo por Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, suele contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

- a) La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero.
- b) El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.

⁴⁹ Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público p.2. México 1978

c) El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.

Siguiendo estos sistemas, se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen a las tasas de impuesto normal exigidas con respecto a los mismos.

Los tratados internacionales completan las leyes de los países contratantes al decidir cuál país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo.⁷⁵⁰

La celebración de este tipo de tratados suele implicar sacrificios económicos para las naciones signatarias, las que en una u otra forma tienen que renunciar a gravar determinadas categorías de ingreso o bien limitarse a establecer los gravámenes respectivos hasta una cifra tope. De ahí que, por una gran parte, esta clase de pactos internacionales preferentemente se suscriben entre países cuyas mutuas balanzas comerciales se encuentran en una situación de equilibrio que permita el sacrificio económico en el que inevitablemente se incurre, para que este resulte proporcional y equitativo en cada caso. De ahí que la suscripción de esta clase de tratados sea de difícil implementación entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la disparidad y consecuente desequilibrio de las correspondientes balanzas comerciales, da lugar a que el inevitable sacrificio económico resulte sumamente gravoso para las naciones en vías de desarrollo, cuyas economías normalmente se encuentran en estado deficitario. A lo que habría que agregar que además, tal sacrificio puede llegar a representar serios inconvenientes para los países subdesarrollados, en los cuales los países desarrollados al colocar sus capitales no solamente exigen una serie bastante importante de garantías, sino que principalmente buscan la máxima rentabilidad de sus inversiones, trayendo consigo la descapitalización del país subdesarrollado importador de capitales.

Frente a esta situación, un país en proceso de desarrollo que acepta someterse a las reglas que en la práctica rigen para prevenir la doble tributación internacional, está aceptando de antemano importantes limitaciones a su potestad tributaria, que de hecho implican la renuncia a gravar importantes fuentes de ingresos tributarios, a cambio de recibir una serie de inversiones que,

aunque generen trabajo y producción, se transforman, a fin de cuentas, en medios para la exportación de capitales. En tales condiciones reafirmamos nuestra postura en el sentido de que los tratados internacionales en el caso que nos ocupa, exclusivamente son viables cuando se celebran entre países que posean un grado similar de desarrollo económico.⁵¹

A continuación mencionaremos de manera breve, los aspectos fundamentales de los tratados, como veremos más adelante existe un modelo de convenio propuesto por la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico, el cual es seguido por la mayoría de los países que se encuentran asociados a dicha organización. Dentro de las partes generales que se encuentra dividido el multicitado modelo y la mayoría de este tipo de convenios, se encuentran las siguientes:

3.1.1 Definiciones

Las definiciones que contiene el tratado se encuentran en un conjunto de artículos dentro de los cuales se delimitan conceptos tales como el ámbito general de aplicación del tratado, la residencia, el establecimiento permanente, el objeto de aplicación del tratado o convenio (o impuesto del que pretende evitar la doble imposición), con el fin de evitar en lo posible confusiones o interpretaciones inadecuadas entre las personas de cada Estado que aplicarán el convenio.

3.1.2 Imposición sobre las rentas

Dentro de este apartado se encuentran agrupados los artículos que se refieren a ingresos obtenidos por: arrendamiento de inmuebles; negocios; embarque, transportación fluvial y aerotransporte; asociaciones en participación; dividendos; intereses; regalías; ganancias de capital; servicios personales independientes; servicios personales dependientes; honorarios a directores, artistas y deportistas; pensiones; servicio de gobierno, otros ingresos, etc. En estos

⁵⁰ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. La Doble Imposición Internacional ley las Medidas para Evitarla. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No. 13, enero de 1967, p.25

artículos se fijan tasas para gravar las distintas actividades por las cuales se pueden obtener ingresos en cualquiera de los Estados Contratantes, y a las disposiciones que se pueden sujetar aquellos que las consideren más adecuadas para sus propósitos.

3.1.3 Imposición sobre el patrimonio

La tenencia de patrimonio en algunos países también se grava, claro que no con las mismas tasas que la obtención de rentas o ganancias de las inversiones; dentro de esta sección o capítulo lo que se pretende es definir los beneficios que se obtienen por un convenio o tratado al gravar a menores tasas la tenencia de activos o bienes de capital.

3.1.4 Disposiciones especiales

Dentro de este capítulo se encuentran las disposiciones que ayudan a conciliar las controversias que surgen entre los “Estados Contratantes”, en las cuales se definen las reglas de: no discriminación; procedimientos de mutuo acuerdo; de intercambio de información, y de extensión territorial.

3.1.5 Disposiciones finales

Este capítulo contempla los artículos que se refieren a: la entrada en vigor, y la terminación de la vigencia del tratado.

3.2 Convenio modelo para evitar la doble imposición respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio

A continuación mencionaremos el contenido del Modelo de Convenio que propone la OCDE a los países miembros de la misma organización. Es pertinente mencionar que el contenido solo abarca aquellas partes que nos conciernen, es decir, solo mencionaremos los artículos de las

⁵¹ Arrijo Vizcaino, Adolfo, ob. cit. p. 288-290

secciones que aplican a las personas físicas que desarrollan una servicio personal ya sea subordinado o independiente.

CAPITULO I
ALCANCE DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1.

Este convenio aplicará a aquellas personas residentes de uno o ambos “Estados contratantes”

ARTÍCULO 2.

1. El presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio exigibles por un estado Contratante o sus subdivisiones políticas, o por sus autoridades locales, independientemente del acto que les de origen.
2. Se considerarán como impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio todos aquellos gravámenes impuestos sobre el ingreso total, o patrimonio total, o sobre elementos del ingreso o del patrimonio, incluyendo los impuestos sobre la transferencia de bienes muebles o inmuebles, impuestos sobre el monto total de los sueldos o salarios pagados por empresas, así como también los impuestos sobre la revaluación del patrimonio.
3. Los impuestos actuales a los que esta convención aplicará en particular son:
 - a) (en el Estado A).....
 - b) (en el Estado B).....
4. El convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del presente convenio y se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año, las autoridades competentes de los Estado Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones hechas en sus respectivas Leyes impositivas.

CAPITULO II
DEFINICIONES

ARTÍCULO 3.

Definiciones Generales

1. Para los efectos del presente convenio a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente se entiende que:

- a) El término “persona” comprende a cualquier ente, ya sea persona física o moral;
 - b) El término “Sociedad” significa cualquier ente jurídico o entidad que se considere persona moral para efectos impositivos.
 - c) Los términos “Empresa de un Estado Contratante” y “Empresa del Otro Estado Contratante” significan respectivamente una empresa administrada por un residente de un Estado Contratante y una empresa administrada por un residente del otro Estado Contratante;
 - d) La expresión “Tráfico Internacional” significa cualquier transporte realizado por buque o aeronave operado por una empresa que tenga su principal centro de administración en un Estado Contratante, excepto cuando el transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.
 - e) El término “Autoridad Competente” significa:
 - (i) (en el Estado A).....
 - (ii) (en el Estado B).....
 - f) El término “nacional” significa:
 - (i) Toda persona física que posea la nacionalidad de un estado contratante;
 - (ii) Todo ente jurídico asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.
2. Para la aplicación del presente convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la ley vigente de ese estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio

ARTÍCULO 4.

Residente

- 1. Para los efectos del presente convenio, el término “residente de un Estado Contratante” significa toda persona, que, por virtud de las leyes de ese estado, está sujeta al pago de impuestos por razón de su domicilio, residencia, principal lugar de negocios, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. **Sin embargo este término no incluye a las personas que sean sujetas de impuesto en ese Estado respecto de los ingresos exclusivamente derivados de fuentes situadas en el citado Estado o de patrimonio también situado en el mismo.**
- 2. Cuando por virtud de lo previsto en el párrafo primero una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se determinará de la manera siguiente:
 - a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviere una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (Centro de Intereses Vitales);
 - b) Si el Estado en el que mantiene su centro de intereses vitales no puede ser determinado, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en

- ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente;
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, será considerado como residente de el Estado del cual sea nacional;
 - d) Si es nacional de ambos Estados Contratantes o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el problema de común acuerdo.
3. Donde por virtud de lo previsto en el párrafo 1 una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, entonces dicha persona se considerará residente del Estado en el cual se asiente la principal administración de sus negocios.

ARTÍCULO 6.

Establecimiento Permanente

1. Para los efectos de este convenio, el término “Establecimiento Permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza parcial o totalmente sus actividades.
2. El término “Establecimiento Permanente” comprende específicamente:
 - a) el lugar sede de la dirección;
 - b) una sucursal;
 - c) una oficina;
 - d) una fabrica;
 - e) un taller, y
 - f) una mina, un pozo de petróleo o gas; una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra en construcción o el lugar de un proyecto de instalación constituye un establecimiento permanente solo si su duración es mayor a doce meses.
4. No obstante lo dispuesto en este artículo, el término “Establecimiento Permanente” no incluye:
 - a) el uso de instalaciones con el solo propósito de almacenar, exponer, o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa,
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlos, exponerlos o entregarlos;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformados para otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de comprar

- bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de realizar para la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de el ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados del a) a el e), siempre y cuando el total de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona con carácter distinto a un agente o de estatus independientes al cual se le aplique el párrafo 6- actué en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en aquél estado respecto de todas las actividades que esa persona realice por cuenta de la empresa, a no ser que las actividades de dicha persona se encuentren limitadas a las mencionadas en el párrafo 4 ,las cuales si las ejerce a través de una lugar fijo de negocios, dicho lugar no será considerado establecimiento permanente bajo lo previsto en ese párrafo.
6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en uno de los Estados Contratantes por el solo hecho de realizar negocios en ese Estado a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatus independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del curso ordinario de sus actividades.
7. El hecho de que una sociedad residente en un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente en el otro Estado Contratante, o que realice sus actividades en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de cualquier otra forma), no convertirá por ese solo hecho a cualquiera de esas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPITULO III IMPOSICIÓN SOBRE LOS INGRESOS

ARTÍCULO 14.

Servicios Personales Independientes

1. El ingreso obtenido por un residente de un Estado Contratante derivado de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, serán gravadas solo por ese Estado a no ser que el residente mantenga una base fija disponible regularmente para él en otro Estado Contratante con el propósito de desarrollar sus actividades. Si el residente mantiene dicha base fija, el ingreso que será gravable en el otro Estado Contratante, será el que sea atribuible a tal base fija.
2. El término “servicios profesionales” incluye especialmente las actividades: científicas independientes, literarias, artísticas, educacionales o de enseñanza; así como las actividades de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores.

3. Sujeto a lo previsto en los artículos 16, 18 y 19, los salarios, sueldos y cualquier otra remuneración similar derivada de la prestación de servicios dependientes por un residente en un Estado Contratante será gravable en ese Estado Contratante a no ser que el servicio se preste en el otro Estado Contratante. Si así se presta el servicio dependiente, la remuneración derivada podrá ser gravada en el otro Estado.
4. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la remuneración derivada de la prestación de un servicio personal dependiente por un residente de un Estado Contratante con respecto de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante será gravable solo en primer Estado mencionado si:
 - a) el receptor está presente en el otro Estado por un periodo o periodos que no excedan el agregado de 183 días en un periodo de doce meses que comience o finalice en el año fiscal concerniente, y
 - b) la remuneración sea pagada por, o en representación de, un patrón que no sea residente del otro Estado Contratante, y
 - c) la remuneración no tenga fuente de riqueza en un establecimiento permanente o base fija que el patrón tenga en el otro Estado.
5. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior de este artículo, la remuneración derivada del ejercicio de un empleo a bordo de un barco o aeronaves operadas en tráfico internacional, o a bordo de botes utilizados en el transporte en aguas continentales, podrán ser gravas en el Estado Contratante en el cual esté situada la administración principal de la empresa.

ARTÍCULO 15

Servicios Personales Dependientes

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:
 - a) el receptor permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días, en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal correspondiente y;
 - b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y

- c) las remuneración no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.
- 3 No obstante lo previsto en este artículo, las remuneraciones obtenidas del ejercicio de un empleo a bordo de buques o aeronaves operados en el tráfico internacional, o embarcaciones de transportación en aguas continentales, podrán ser gravadas en el estado contratante en el cual se situó la administración principal de la empresa.

3.3 Convenio para evitar la doble tributación entre México y los Estados Unidos de Norteamérica

A manera de antecedentes de el Convenio que en este apartado se analizará, comenzaremos diciendo que el mismo se firmó en la Ciudad de Washington, D.C. el 18 de septiembre de 1992; fue aprobado por la Cámara de Senadores el 12 de julio de 1993 y fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de agosto del mismo año.

3.3.1 Ámbito General

ARTÍCULO 1

1. El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Salvo que en el propio convenio se disponga otra cosa.
2. El convenio no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:
 - a) por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o
 - b) por cualquiera otro acuerdo entre los Estados Contratantes.
3. No obstante las disposiciones del convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como los define el artículo 4 residencia) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término “ciudadano” incluye a todo aquél que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero solo por un período de diez años posteriores a la pérdida de tal calidad.
4. Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

- a) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con el párrafo 2 del artículo 9 (Empresas Asociadas) de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del artículo 19 (pensiones, anualidades y alimentos), de conformidad con los artículos 22 (organizaciones exentas), 24 (Eliminaciones de la doble imposición), 25 (no discriminación), y de 26 (Procedimiento Amistoso); y
- b) los beneficios concedidos por un Estado Contratante de conformidad con los artículos 20. (Funciones Públicas), 21 (Estudiantes), y 28 (Agentes Diplomáticos y funcionarios consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes de este Estado.

3.3.2 Impuestos comprendidos

ARTICULO 2

1. El presente convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes.
2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica el presente convenio son:
 - a) En México el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del impuesto sobre la renta.
 - b) En los Estados Unidos: los Impuestos federales sobre la renta establecidos por el código de rentas internas (Internal Revenue Code).

El impuesto sobre ganancias acumuladas.

El impuesto sobre sociedades controladoras personales.

Las contribuciones a la seguridad social, los impuestos especiales sobre las primas de seguro pagadas a aseguradoras extranjeras.

Los impuestos especiales a lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 22 (organizaciones exentas).

Sin embargo el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre primas de seguro pagadas a aseguradoras extranjeras sólo en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reasegurados con una persona que no tenga derecho a la exención de dichos impuestos de conformidad con el presente o cualquier otro convenio aplicable a estos Impuestos.

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales

o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del convenio incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales.

ARTICULO 3

Definiciones Generales

1. A los efectos del presente convenio a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente se entiende que:
 - a) El término "persona" comprende las personas físicas o morales, incluyendo una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión y cualquier otra agrupación de personas.
 - b) El término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral a efectos impositivos.
 - c) Las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan respectivamente una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante.
 - d) La expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave, salvo cuando dicho transporte se efectúe exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.
 - e) La expresión "autoridad competente" significa:
 - (I) En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y
 - (II) En los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su representante autorizado.
 - f) El término "México" significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación.⁵²
 - g) El término "Estados Unidos" significa los Estados Unidos como se define en el Código de Rentas Internas.

⁵² Con respecto a lo dispuesto en los incisos f) y g), el protocolo establece lo siguiente: (I) En relación con el párrafo 1, incisos f) y g) del Artículo 3 (Definiciones Generales) Cuando se haga referencia a su sentido geográfico, México y los Estados Unidos se entiende que comprenden las áreas de la plataforma continental y el subsuelo de los respectivos mares territoriales en los que pueden ejercer sus derechos de conformidad con su legislación interna y el Derecho Internacional

- h) El término “nacional” significa:
 - (I) Toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y
 - (II) Toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente en el Estado Contratante.
- 2. Para la aplicación del convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativo a los impuestos que son objeto del convenio.

3.3.3 Residentes

ARTICULO 4

1. A los efectos de este convenio la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede, dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Sin embargo esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en el citado Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera:
 - a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (Centro de Intereses Vitales).
 - b) Si no pudiera determinar el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante, donde viva habitualmente.
 - c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
 - d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratante, dicha persona no se considerará

residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente convenio⁵³.

ARTICULO 6

Establecimiento Permanente

1. A efectos del presente convenio la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende en especial:
 - a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres;
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. El término “establecimiento permanente” también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración o explotación de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.
4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término “establecimiento permanente” no incluye:
 - a) El uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
 - b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

⁵³ En el protocolo se dice lo siguiente:
(Artículo 30)

- a) México considera a un ciudadano de los Estados Unidos o a un extranjero admitido a los Estados Unidos para adquirir su permanencia permanente (Titular de una “tarjeta verde”) como un residente de los Estados Unidos, sólo cuando el individuo tenga una presencia sustancial en los Estados Unidos o hubiera sido considerado residente de los Estados Unidos y no de otro país conforme a los principios de los incisos a) y b) del párrafo dos de este artículo
- b) Una asociación, sucesión o fideicomiso se considera residente de un Estado Contratante solo en la medida en que las rentas que obtenga estén sujetas a imposición en este Estado como rentas de un residente ya sea como rentas de la asociación, sucesión o fideicomiso, o de sus asociados o beneficiarios.
- c) El término “Residente” también comprende un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales

- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
 - d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
 - e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos o desarrollar actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.
 - f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- Actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas las actividades que esa persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona:
- a) Ostenta y ejerce habitualmente en este Estado poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo, o
 - b) No ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o por cualquier empresa asociada.
6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo 1, se considera que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro estado Contratante si recauda primas en el territorio de este Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7.
7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor,

un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

8. El hecho de que una sociedad residente de un estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

3.3.4 Trabajos independientes

ARTÍCULO 14

Servicios Personales Independientes

1. Las rentas que una persona física residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios personales independientes u otras actividades de naturaleza análoga con carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en este estado, salvo que:⁵⁴
 - a) dicho residente tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante las rentas derivadas de servicios realizados en este otro Estado que sean atribuibles a dicha base fija; o
 - b) el residente esté presente en el otro Estado Contratante por un período o períodos por un total de ciento ochenta y tres días, en un período de doce meses; en tal caso, el otro Estado puede someter a imposición la renta atribuible a las actividades desempeñadas en este otro Estado.
2. La expresión “servicios personales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico o actividades educativas o pedagógicas, así como las actividades independientes de los médicos, abogados ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

⁵⁴ Para una explicación más clara nos remitiremos al Protocolo del mismo el cual dice: En relación con el párrafo 1 del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes) (Prestación de servicios por medio de una base fija en México) El Artículo 14 también se aplica a las rentas obtenidas por una sociedad que sea residente de los Estados Unidos por la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija en México de conformidad con el inciso a) del párrafo 1. En este caso, la sociedad podrá calcular el impuesto sobre las rentas procedentes de dichos servicios sobre una base neta como si estas rentas fueran atribuibles a un establecimiento permanente en México.

3.3.5 Trabajos dependientes

ARTÍCULO 15

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16 (Participaciones de Consejeros), 19 (Pensiones, Anualidades y Alimentos) y 20 (Funciones Públicas), los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:
 - a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días, en un período de doce meses;
 - b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado; y
 - c) las remuneración no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3.3.6 Eliminación de la Doble Imposición

ARTÍCULO 24

1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los estados contratantes (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten a sus principios generales), un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de los Estados Unidos, acreditar contra el impuesto sobre la renta de este Estado:
 - a) el impuesto sobre la renta pagado al otro estado Contratante por cuenta de dicho residente o ciudadano; y
 - b) en el caso de una sociedad propietaria de al menos 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado Contratante y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al otro Estado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, o por cuenta de la misma, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Para los efectos del presente párrafo, los impuestos a que se refieren los párrafos 3 y 4

del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos) se consideran como impuestos sobre la renta, incluyendo cualquier impuesto sobre beneficios que grave a las distribuciones, pero sólo en la medida en que dicho impuesto grave a las utilidades y beneficios calculados conforme a las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo de dichas distribuciones.

2. Cuando con arreglo a las disposiciones del convenio las rentas obtenidas por un residente de México se encuentren exentas de impuesto en este Estado, México no obstante podrá, al calcular el monto del impuesto sobre las rentas restantes de dicho residente, tomar en consideración las rentas exentas.
3. A los efectos de permitir la eliminación de la doble imposición con arreglo al presente Artículo, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio (sólo por razón distinta de la ciudadanía conforme al párrafo 2 del Artículo 1 (Ámbito General) se consideran que provienen de este otro Estado. Salvo lo dispuesto en el Artículo 13(Ganancia de Capital), lo dispuesto con anterioridad está sujeto a las reglas de fuente de las legislaciones internas de los Estados Contratantes aplicables para los efectos de limitar el crédito del impuesto pagado en el extranjero.
4. Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:
 - a) en relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, únicamente el impuesto que en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;
 - b) para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y
 - c) con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de México en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición de dichas rentas conforme al inciso b).

3.3.7 No Discriminación

ARTICULO 25

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que están o puedan ser sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Sin embargo, un nacional de un Estado Contratante que sea sometido a imposición en este Estado por su renta mundial y un nacional del otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial en el primer Estado no se encuentran en las mismas condiciones.

Como podemos observar, las personas físicas que tengan elementos de vinculación con algún Estado Contratante de algún tratado para evitar la doble imposición con otro Estado, en el cual por motivo de la aplicación de las leyes fiscales también se tengan elementos de conexión; podrán invocar los beneficios que el o los tratados señalan para así evitar pagar el mismo impuesto en ambos países.

Al analizar el tratado antes descrito podemos decir que la celebración del mismo busca beneficiar el intercambio tanto tecnológico como científico así como económico entre países que guardan una estrecha relación, ya sea comercial o de vecindad geográfica. Podemos decir que estos objetivos se cumplen con la aplicación del Modelo Convenio, pero aun cuando los mencionados intercambios se agilicen por la aplicación de los tratados, su celebración, para evitar la doble imposición no trae ningún beneficio adicional para los países que por ser subdesarrollados dejan, en algunos casos, de obtener ingresos por no gravar las rentas de algunos residentes. De otra forma dicho, al aplicar sus leyes fiscales unilateralmente, los países subdesarrollados podrían obtener un mayor beneficio financiero al gravar a todas aquellas personas (tanto físicas como morales) que residan en su territorio.

La característica principal de los tratados para evitar la doble imposición es definir claramente cuales son los elementos de vinculación que una persona (física o moral) tiene con cualquiera o ambos Estados contratantes. Una vez analizado con que país mantiene vínculos más estrechos, se decide si ese Estado debe gravar los ingresos o si los vínculos con el otro Estado le otorgan el privilegio de recibir el pago a este último. Cabe mencionar que la celebración de un tratado para

evitar la doble imposición es de común acuerdo entre ambos Estados Contratantes y por lo tanto busca no perjudicar a ninguno de los Estados.

Tal vez el único problema relativo a la celebración de tratados es que aun cuando ambos estados concuerden en aplicar los tratados, los países (generalmente) desarrollados se reservarán el derecho de gravar los ingresos de sus nacionales, por el simple y puro hecho de ser nacionales.

Para ejemplificar el anterior comentario, nos referimos al párrafo 3 del Artículo I del Convenio celebrado entre México y los Estados Unidos, en el cual se especifica que los Estados Contratantes se reservan el derecho de someter a imposición a sus “ciudadanos” como si el convenio no hubiese entrado en vigor.

Según Carlos M. Sellerier; en el Libro *Tratados para evitar la doble imposición*; resalta en primer lugar la aplicación del tratado a personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. La definición de residencia se da en el artículo 4. Puede observarse que no se atiende al criterio de nacionalidad, el cual fue abandonado por México en 1980. Solo los Estados Unidos se reservan el derecho de someter a imposición a sus “ciudadanos” y a sus “residentes”, (con determinadas excepciones) con independencia de las disposiciones del tratado.⁵³

⁵³ Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. *AC - Tratados Para Evitar la Doble Imposición*. México 1992. IMCP p. 95

4. PERSONAS FÍSICAS EXTRANJERAS QUE PRESTAN UN SERVICIO PERSONAL EN TERRITORIO NACIONAL.

4.1 Aspectos generales

Hasta ahora se ha analizado que todas las disposiciones jurídicas que rigen a nuestro país están soportadas en la Constitución Política; por lo que es necesario analizar si la obligación tributaria contenida en el multicitado artículo 31, Fracción IV Constitucional tiene alcance para los extranjeros que tengan algún ingreso en nuestro país.

Pero antes de continuar, es conveniente mencionar cual es el significado de la palabra extranjero. Tiene dicho carácter “la persona física o moral que no reúne los requisitos establecidos por el sistema jurídico de un Estado determinado para ser considerada como nacional”⁵⁶.

Ahora bien, para nuestro sistema jurídico, en el artículo 33 de la Constitución se establece que son extranjeras todas aquellas personas que no reúnan los requisitos enmarcados en el artículo 30 del mismo ordenamiento. A continuación se transcribe el artículo 30 Constitucional:

ARTICULO 30.- La nacionalización mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

- A) Son mexicanos por nacimiento:
 - I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;
 - II. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; de padre mexicano o de madre mexicana;
 - III. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.
- B) Son mexicanos por naturalización:
 - I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización; y
 - II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional.

⁵⁶ Arellano García. Carlos “La condición jurídico-fiscal de los extranjeros en México” en Revista Jurídica de la Sociedad de Alumnos de la Escuela Libre de Derecho, LXV Aniversario (1912-1977) núm. I. Tomo I (junio de 1977) p 16

De acuerdo a lo anterior, las personas físicas tienen la nacionalidad mexicana por nacimiento, ya sea en el territorio nacional o en embarcaciones o aeronaves nacionales, o por naturalización, esto es obteniendo carta de naturalización o contrayendo matrimonio un extranjero con un nacional. Aunque no es motivo de esta tesis, es conveniente mencionar que la nacionalidad de las personas morales se determina de acuerdo a la Ley de Nacionalidad, en su artículo 9, el cual establece que serán nacionales aquellas personas morales que se constituyan bajo los ordenamientos legales de nuestro país, por lo tanto las extranjeras serán aquellas que no cumplan con tal requisito.

4.2 La situación jurídica de los extranjeros en México

Debemos entender por situación jurídica de los extranjeros en nuestro país, de acuerdo a lo dicho por Carlos Arellano García, a “los diversos derechos y obligaciones imputables en un Estado a las personas físicas o morales que no tienen el carácter de nacionales”, esto es que “alude a la esfera jurídica de las personas físicas o morales no nacionales en un Estado determinado.”⁵⁷

De lo anteriormente descrito se desprende que los extranjeros también tendrán la obligación de contribuir al gasto público del Estado donde obtuvieran ingresos.

Pero, ¿Por qué debe sujetarse a los extranjeros que obtengan ingresos en México al pago de contribuciones en nuestro país? Esto se debe a que los gastos que se efectúan para obras de infraestructura pública y prestación de servicios, permiten que dichos extranjeros generen una riqueza, siendo justificable que si ellos emplean la infraestructura nacional (carreteras, telecomunicaciones, agua, etc.) para obtener ingresos deban aportar alguna contribución al gasto público, aunque no existe disposición legal que actualmente obligue a los extranjeros al pago de impuestos en nuestro país; lo anterior se consagraba en la Ley de Nacionalidad y Naturalización, que actualmente está abrogada. Esta Ley en su artículo 32 establecía la obligación genérica para los extranjeros de pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias de carácter general; pero

⁵⁷ Carlos Arellano García, *ob. cit.* p 17

con motivo de la entrada en vigor de la nueva Ley de Nacionalidad (a partir de 21 de junio de 1993), desapareció este precepto.

Ante esta situación, y sin perjuicio de las disposiciones de carácter general que contiene la Ley General de Población respecto de los extranjeros y la obligación que tienen de obedecer las normas mexicanas en vigor, la única disposición que enmarca esta obligación es la Convención sobre Condiciones de los Extranjeros, ambas serán comentadas con posterioridad en este capítulo.

4.2.1 Ley de Nacionalidad

La actual Ley de Nacionalidad, como ya habíamos comentado, entró en vigor el 21 de junio de 1993, abrogando la Ley de Nacionalidad y Naturalización que se encontraba vigente desde el 20 de enero de 1934. Tiene como objeto regular los casos de naturalización, pérdida de la nacionalidad mexicana y recuperación de la misma, etcétera. Su aplicación esta encargada a la Secretaría de Relaciones Exteriores, y además, esta ley es de observancia federal. Dentro de su estructura comprende los siguientes capítulos:

- Capítulo I Disposiciones Generales
- Capítulo II De la Nacionalidad
- Capítulo III De la Naturalización
- Capítulo IV De la Pérdida de la Nacionalidad
- Capítulo V De la recuperación de la Nacionalidad
- Capítulo VI De las infracciones Administrativas

Lo que cabe destacar, como anteriormente se había mencionado, es que la ley en vigor de Nacionalidad ya no contempla la disposición expresa de que los extranjeros deben contribuir al gasto público, y únicamente indica la forma de obtener y conservar la nacionalidad mexicana y las sanciones por no acatar las normas relativas a ella

No consideramos conveniente analizar con más detalle tal ordenamiento puesto que esta tesis sólo contempla el caso de personas físicas que prestan un servicio personal en territorio nacional,

no tienen la intención de adquirir la nacionalidad mexicana; sólo son residentes temporales en nuestro país, y tal situación es expuesta en la Ley General de Población, tratada a continuación.

4.2.2 Ley General de Población⁵⁸

El ordenamiento que ahora analizaremos tiene como objeto, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 1o. de su Reglamento, la aplicación de la política de población, la vinculación de ésta con la planeación del desarrollo nacional, regular la entrada y salida de personas del país, las actividades de los extranjeros durante su estancia en el territorio nacional y la emigración y repatriación de los nacionales.

El primer concepto que regula la Ley es el de migración, o movimiento migratorio, el cual se define en el Artículo 48 de su Reglamento como “el tránsito internacional de extranjeros o nacionales, ya sea de entrada o salida al o del país”. De acuerdo a esto es conveniente mantener un control en la entrada y salida de los extranjeros de nuestro territorio, puesto que afectarán la estructura y distribución de la población en este.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 13 de la Ley, “los nacionales y extranjeros para entrar o salir del país, deberán llenar los requisitos exigidos por la presente Ley, sus reglamentos y otras disposiciones aplicables”, siendo el reglamento de la Ley de población el que establece en su Artículo 53 que “los extranjeros que pretendan internarse al territorio nacional acreditarán su calidad migratoria con los documentos correspondientes y, en su caso, deberán llenar los requisitos que se fijan en sus permisos de internación y los que de acuerdo con la característica migratoria conferida conforme a la Ley, deban ser previos a su admisión”. De lo anteriormente transcrito se entiende que es necesario que previo a que una persona viaje a nuestro país, es necesario que cumpla con todos los requisitos enumerados en el artículo 62 de la Ley, el cual dispone lo siguiente:

ARTICULO 62.- Para internarse en la República los extranjeros deberán cumplir

⁵⁸ Contempla las reformas y adiciones hechas a la Ley y publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 8 de noviembre de 1996

los requisitos siguientes:

- I. Presentar certificado oficial de buena salud física y mental, expedido por las autoridades del país de donde procedan, en los casos que fije la Secretaría de Gobernación;
- II. Aprobar el examen que efectúen las autoridades sanitarias;
- III. Proporcionar a las autoridades de Migración, bajo protesta de decir verdad, los informes que les sean solicitados;
- IV. Identificarse por medio de documentos idóneos y auténticos y, en su caso, acreditar su calidad migratoria;
- V. Presentar certificado oficial de sus antecedentes, expedido por la autoridad del lugar donde hayan residido habitualmente, en los casos que fije la Secretaría de Gobernación, y
- VI. Llenar los requisitos que se señalen en sus permisos de internación.

Para poder tramitar los documentos que comprueban la calidad migratoria se cuenta con los servicios de migración que se prestan tanto en el interior y en el exterior; el primero se presta dentro del país y está a cargo de las oficinas establecidas por la Secretaría de Gobernación; el segundo se brinda fuera del país, en el extranjero, y lo prestan los delegados de la Secretaría y los miembros del servicio exterior mexicano.

Otro aspecto de importancia es aquel que se presenta con los trabajadores de las maquiladoras, que trabajan en territorio nacional pero su residencia está en un Estado extranjero, se aplica lo dispuesto en el artículo 20 que dice:

ARTÍCULO 20.- La Secretaría de Gobernación reglamentará de acuerdo con las particularidades de cada región, las visitas de extranjeros a poblaciones marítimas, fronterizas y aeropuertos con tránsito internacional. Lo mismo se observará respecto del tránsito diario entre las poblaciones fronterizas y las colindantes del extranjero, respetando en todo caso los tratados o convenios internacionales sobre la materia.

En tal caso, es el tratado internacional el que determina las características de dicha situación,

como lo es el cobro del impuesto que se genera, entre otras.

Existen en este ordenamiento también calidades migratorias, las cuales se resumen en el siguiente cuadro, tomando en cuenta sólo aquellas relativas al tema de esta tesis y no todas las que presenta y define la Ley; serán definidas con posterioridad dichas calidades migratorias:

CALIDADES MIGRATORIAS

No Inmigrantes	Visitantes Consejero
Inmigrantes	Inversionistas Profesionales De confianza Técnicos
Inmigrados	

En lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley se define el concepto de no inmigrante, como a continuación se transcribe:

ARTICULO 42.- No inmigrante es el extranjero que con permiso de la Secretaría de Gobernación se interna en el país temporalmente dentro de alguna de las siguientes características:

(...)

III. **Visitantes.** Para dedicarse al ejercicio de alguna actividad lucrativa o no, siempre que sea lícita y honesta, con autorización para permanecer en el país hasta por un año.

Cuando el extranjero visitante: durante su estancia viva de sus recursos traídos del extranjero, de las rentas que éstos produzcan o de cualquier ingreso proveniente del exterior; su internación tenga como propósito conocer alternativas de inversión o para realizar éstas; se dedique a actividades científicas, técnicas, de asesoría, artísticas, deportivas o similares; se interne para ocupar cargos de confianza, o asistir a asambleas y sesiones de consejos de administración de empresas; podrán concederse hasta cuatro prórrogas por igual temporalidad cada una, con entradas y salidas múltiples;

V. **Consejero.** Para asistir a asambleas y sesiones del consejo de

Administración de empresas, con una temporalidad de un año, prorrogable hasta por cuatro veces más por igual temporalidad cada una, con entradas y salidas múltiples y en cada ocasión con estancias máximas de 30 días improrrogables dentro del país;

(...).

Queda definido en el artículo 44 el concepto de inmigrante para los fines de esta Ley, y se estipula en el artículo 45 el tiempo que tiene permitido el inmigrante para permanecer en territorio nacional, y las condiciones que regirán dicha estancia:

ARTICULO 44.- Inmigrante es el extranjero que se interna legalmente en el país con el propósito de radicarse en él, en tanto adquiere la calidad de inmigrado.

ARTICULO 45.- Los inmigrantes se aceptarán hasta por cinco años y tienen la obligación de comprobar a satisfacción de la Secretaría de Gobernación que están cumpliendo con las condiciones que les fueron señaladas al autorizar su internación y con las demás disposiciones migratorias aplicables a fin de que sea refrendado anualmente, si procede su documentación migratoria.

Después de establecer cual es la definición de inmigrante, continuaremos con sus características, las cuales se señalan en el artículo 48:

ARTICULO 48.- Las características de inmigrante son:

(...)

II. **Inversionistas.** Para invertir su capital en la industria comercio y servicios, de conformidad con las leyes nacionales, siempre que contribuya al desarrollo económico y social del país y que se mantenga durante el tiempo de residencia del extranjero el monto mínimo que fije el Reglamento de esta Ley.

Para conservar esta característica el inversionista deberá acreditar que mantiene el monto mínimo de inversión a que se refiere el párrafo anterior;

III. **Profesional.** Para ejercer una profesión. En el caso de que se trate de profesiones que requieran título para su ejercicio se deberá cumplir con lo ordenado por las disposiciones reglamentarias del art. 5o. Constitucional en materia de profesiones;

IV. **Cargos de Confianza.** Para asumir cargos de dirección, de administrador único u otros de absoluta confianza en empresas o instituciones establecidas en la República, siempre que a juicio de la Secretaría de Gobernación no haya duplicidad de cargos y que el servicio de que se trate amerite la internación al país;

(...)

VI. **Técnico.** Para realizar investigación aplicada dentro de la producción o desempeñar funciones técnicas o especializadas que no puedan ser prestadas, a juicio de la Secretaría de Gobernación, por residentes en el país;

(...).

La entrada y estancia en el país de los científicos o técnicos está condicionada a lo dispuesto por el artículo 49, así como las investigaciones o estudios técnicos que los extranjeros realicen en México se sujetarán al artículo 50:

ARTICULO 49.- La internación y permanencia por más de seis meses en el país de científicos o técnicos extranjeros, se condicionará, a satisfacción de la Secretaría de Gobernación, a que cada uno de éstos sean solicitados por instituciones de su especialidad e instruyan en ella mexicanos mediante conferencias, cursos, cátedras, entre otros medios.

ARTICULO 50.- Todos los extranjeros que realicen en México investigaciones o estudios técnicos o científicos, entregarán a la Secretaría de Gobernación un ejemplar de dichos trabajos, aun cuando éstos se terminen, perfeccionen o impriman en el extranjero.

Con base en lo anterior, podemos decir que el legislador busca que el país no sea utilizado como una plataforma para el desarrollo de otros Estados, sino que pretenda que evolucione a la par de éstos, utilizando sus conocimientos y experiencias.

Cuando existe una condición especial la Secretaría de Gobernación puede otorgar facultades para la entrada de extranjeros a nuestro país, pero sólo en casos excepcionales, emanando lo anterior del artículo 51:

ARTÍCULO 51.- La Secretaría de Gobernación en condiciones excepcionales podrá dictar medidas para otorgar máximas facilidades en la admisión temporal de extranjeros.

Para concluir con las definiciones de las calidades migratorias, transcribiremos el concepto que da el artículo 52 al término inmigrado:

ARTÍCULO 52.- Inmigrado es el extranjero que adquiere derechos de residencia definitiva en el país.

Por último, en esta misma Ley se establece que los extranjeros que se internen en el país, en calidad de inmigrantes o no inmigrantes, están obligados a inscribirse en el Registro Nacional de Extranjeros, teniendo como plazo 30 días después de residir en México. Así como también avisar a la autoridad competente dentro del mismo plazo, en caso de que cambien de nacionalidad, estado civil, domicilio o calidad migratoria.

Antes de finalizar este apartado, consideramos interesante mencionar las adiciones que se le hicieron a esta Ley en octubre de 1996, siendo los capítulos IX, del procedimiento migratorio y el X, del procedimiento de verificación y vigilancia, los que fueron adheridos por el Congreso, los cuales serán transcritos a continuación y analizados con posterioridad, en este mismo capítulo.

CAPITULO IX DEL PROCEDIMIENTO MIGRATORIO

ARTÍCULO 145.- Los trámites de internación, estancia y salida de los extranjeros, así como de los permisos que se soliciten al Servicio de Migración, se registrarán por las disposiciones que a continuación se mencionan y, en forma supletoria, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y las disposiciones y criterios que al efecto emita la Secretaría de Gobernación.

ARTÍCULO 146.- Los interesados podrán solicitar copia certificada de las promociones y documentos que hayan presentado en el procedimiento administrativo migratorio y de las resoluciones que recaigan a éstos, las que serán entregadas en un plazo no mayor de treinta días hábiles. La

demás documentación es confidencial y únicamente se podrá expedir copia certificada si existe mandamiento judicial que así lo determine.

ARTÍCULO 147.- Los solicitantes que acrediten su interés jurídico en el trámite migratorio podrán comparecer en forma directa o por conducto de apoderado legalmente autorizado mediante poder notarial, carta poder ratificada ante fedatario público o, en su caso, mediante autorización en el propio escrito.

ARTÍCULO 148.- Las promociones ante la Secretaría de Gobernación serán suscritas por el interesado o representante legal y, en caso de que no sepa o no pueda firmar, se imprimirá la huella digital.

En su caso, deberán acompañarse las constancias relativas a los requisitos que señala esta Ley, su Reglamento y demás disposiciones administrativas aplicables para el trámite respectivo.

ARTÍCULO 149.- La autoridad migratoria podrá allegarse los medios de prueba que considere necesarios para mejor proveer, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley.

ARTÍCULO 150.- Una vez cubiertos los requisitos correspondientes y que la autoridad constate que no existe trámite pendiente u obligación que satisfacer, o bien impedimento legal alguno, dictará resolución sobre todas las cuestiones planteadas por el interesado y las que de oficio se deriven del mismo, debiendo fundar y motivar su determinación, sin que para ello se exija mayor formalidad.

La autoridad migratoria contará con un plazo de hasta noventa días naturales para dictar la resolución correspondiente, contados a partir de la fecha en que el solicitante cumpla todos los requisitos formales exigidos por esta Ley, su reglamento y demás disposiciones administrativas aplicables, transcurrido dicho plazo sin que la resolución se dicte, se entenderá que es sentido negativo. Si el particular lo solicitare, la autoridad emitirá constancia de tal hecho.

CAPÍTULO X DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN Y VIGILANCIA

ARTÍCULO 151.- Fuera de los puntos fijos de revisión establecidos conforme a las disposiciones de esta Ley, la autoridad migratoria podrá llevar a cabo las siguientes diligencias:

- I.- Visitas de verificación;
- II.- Comparecencia del extranjero ante la autoridad migratoria;

- III.- Recepción y desahogo de denuncias y testimonios;
- IV.- Solicitud de informes;
- V.- Revisión migratoria en rutas o puntos provisionales distintos a los establecidos; y
- VI.- Obtención de los demás elementos de convicción necesarios para la aplicación de esta Ley, su Reglamento y demás disposiciones administrativas precedentes.

ARTÍCULO 152.- Si con motivo de la verificación se desprende alguna infracción a lo dispuesto en la Ley, su Reglamento o demás disposiciones aplicables que amerite la expulsión del extranjero, el personal autorizado podrá llevar a cabo su aseguramiento.

ARTÍCULO 153.- La Secretaría de Gobernación, considerando las circunstancias especiales que concurran en cada caso, podrá entregar al extranjero asegurado, en custodia provisional, a persona o institución de reconocida solvencia.

El extranjero entregado en custodia estará obligado a otorgar una garantía, comparecer ante la autoridad migratoria las veces que así se le requiera y firmar en el libro de control de extranjeros.

ARTÍCULO 154.- La Secretaría de Gobernación, al requerir la comparecencia del extranjero a que se refiere la fracción II del artículo 151 de esta Ley, deberá cumplir con las siguientes formalidades:

- I.- Al citarlo, lo hará por escrito con acuse de recibo, haciéndole saber el motivo de la comparecencia, el lugar, hora, día, mes y año en que tendrá verificativo, en su caso, los hechos que se le imputen y su derecho a ofrecer pruebas y alegar lo que a su derecho convenga; y
- II.- Apercibirlo que de no concurrir a dicha comparecencia, salvo causa plenamente justificada, se tendrán presuntivamente por ciertos los hechos que se le imputen y se le aplicarán las sanciones previstas por la Ley.

ARTÍCULO 155.- De la comparecencia aludida en el artículo anterior, se levantará acta circunstanciada, en presencia de dos testigos presentados por el compareciente, en caso de no hacerlo, la Secretaría de Gobernación los nombrará. En el acta se hará constar:

- I.- Lugar, hora, día, mes y año en la que se inicie y concluya la diligencia;
- II.- Nombre y domicilio del compareciente;
- III.- Nombre y domicilio de las personas que fungieron como testigos;
- IV.- Relación sucinta de los hechos y circunstancias ocurridas durante la diligencia, dejando asentado el dicho del compareciente; y
- V.- Nombre y firma de quienes intervinieron en la diligencia. Si se negara a

firmar el compareciente, ello no afectará la validez del acta, dejándose constancia de este hecho en la misma.

ARTÍCULO 156.- El oficio en el que disponga la revisión a la que alude la fracción V del artículo 151, deberá señalar, como mínimo:

- I.- Responsable de la revisión y personal asignado a la misma;
- II.- Duración de la revisión; y
- III.- Zona geográfica y lugar en la que se efectuará la revisión.

El responsable de la revisión rendirá un informe diario de actividades a su superior jerárquico.

ARTÍCULO 157.- Una vez cubiertos los requisitos previstos en este Capítulo, la Secretaría de Gobernación resolverá lo conducente en un máximo de quince días hábiles, debiendo notificarlo al interesado, personalmente, a través de su representante legal, o por correo certificado con acuse de recibo.

Lo que resulta realmente relevante en cuanto a la adhesión del capítulo IX, es que se establece un plazo de noventa días naturales para considerarlo como negativa ficta de la autoridad migratoria al hacerle alguna petición a esta. En el capítulo X del procedimiento de verificación y vigilancia, se faculta a la autoridad migratoria para hacer visitas de verificación o solicitar documentación para comprobar la calidad migratoria, pudiendo ser esto en cualquiera de los puntos tradicionalmente conocidos, comparecencia de extranjeros ante la autoridad, etc. Se establecen también las formalidades que todos los puntos anteriores deberán cubrir para considerarse dentro de la Ley y su Reglamento.

4.3 Fundamentos acerca de la obligación del pago de impuestos por extranjeros, en la Constitución Política.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31, Fracción IV de nuestra Constitución Política, es obligación de los *mexicanos* el contribuir al gasto público de la Federación, los Estados o Municipios en donde residan. Pero, ¿al no mencionar a los extranjeros, estos se encuentran exentos del pago de contribuciones? La respuesta obviamente es negativa, puesto que, aunque la misma Constitución no mencione expresamente la obligación de los extranjeros a contribuir al gasto público, faculta en el artículo 73 fracciones VII y XVI al Congreso para:

ARTICULO 73.- El Congreso tiene facultad:

(...)

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

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

Basado en lo anterior, el Congreso de la Unión cuenta con facultades para establecer contribuciones y para legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros, siendo oportuno citar el siguiente criterio del Poder Judicial Federal que soporta esta posición:

EXTRANJEROS, FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LEGISLAR SOBRE LA CONDICIÓN JURÍDICA DE LOS.- Los artículos 73, fracción XVI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 50 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización, no limitan la facultad legislativa del Congreso de la Unión a los derechos públicos de los extranjeros, sino que también comprenden los derechos privados, puesto que ambos preceptos legales reservan en exclusiva al Congreso de la Unión la facultad de legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros y el de modificar o restringir los derechos civiles de que gozan éstos.⁵⁹

Por lo que podemos decir que en nuestro país, el poder Judicial Federal cuenta con la facultad de establecer contribuciones para aquellos extranjeros que obtengan ingresos en forma esporádica o permanente en México, aunque es necesario todavía el análisis de los acuerdos en dicha materia que se han suscrito, como lo es la Convención sobre condiciones de los extranjeros.

4.4 La Convención sobre condiciones de los extranjeros

Por la trascendencia de su contenido, así como por ser la más representativa de las convenciones en vigor en que México ha participado, es conveniente analizar dicha convención, puesto que esta tiene gran repercusión fiscal, pues es donde se establece expresamente la obligación de los extranjeros al pago de impuestos en nuestro país.

⁵⁹ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación (1917-1985) Mayo Ediciones S de R L México. Primera Parte. Pleno. p 72

Esta convención fue firmada por México en la ciudad de la Habana, Cuba, el 20 de febrero de 1928, y se publicó en el Diario Oficial de la Federación hasta el 20 de agosto de 1931.

Los países que intervinieron en su celebración fueron Perú, Uruguay, Panamá, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Bolivia, Venezuela, Colombia, Honduras, Costa Rica, Chile, Brasil, Argentina, Paraguay, Haití, República Dominicana, los Estados Unidos de América y Cuba, en total 21 países considerando el nuestro.

Su jerarquía en el orden jurídico mexicano es de Ley Suprema, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 133 de la Constitución, donde se le da tal carácter por el hecho de ser un tratado internacional.

De los 9 artículos que la componen, destaca lo que dispone su artículo 4o. con relación a los extranjeros:

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

De lo anteriormente dicho, queda debidamente acreditado que en nuestro país los extranjeros se encuentran obligados al pago de contribuciones.

Sólo resta destacar en cuanto a la convención, que en su artículo 5o. se dispone que entre los Estados firmantes “deben reconocer a los extranjeros domiciliados o transeúntes en su territorio todas las garantías individuales que reconocen a favor de sus propios nacionales”, lo que implica que gozarán de todos los derechos que nuestra Carta Magna nos otorga a los mexicanos, aunque también serán sujetos de las obligaciones que la misma impone.

4.5 Base fija⁶⁰

Para comenzar con la discusión de este tema, empezaremos transcribiendo la definición que se da en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

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

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente, las bases fijas en el país de residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros y las profesiones independientes.

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

De igual forma se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en el país a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si este no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

⁶⁰ En referencia a los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es pertinente mencionar que estos incluyen las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del día 30 de diciembre de 1996, aplicables en 1997.

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

Para los efectos de este artículo, en los contratos de asociación en participación y de fideicomiso con actividad empresarial se considera que los asociados y los fideicomisarios, residentes en el extranjero, respectivamente, actúan a través de personas distintas de agentes independientes que ejercen poderes para celebrar contratos a nombre de los fideicomisarios o asociados residentes en el extranjero.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 18 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

De la lectura del artículo anterior podemos concluir lo siguiente: La definición de establecimiento permanente se aplica a las personas morales residentes en el extranjero que desarrollen actividades en territorio nacional. La base fija es para todas aquellas personas físicas residentes en el extranjero que prestan servicios personales independientes y que de alguna forma también desarrollan alguna actividad en nuestro país, no siendo requisito el tener un local para la prestación de sus servicios. A continuación transcribiremos en que casos no se considera establecimiento permanente para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales serán también aplicables a la base fija de acuerdo a lo mencionado por el artículo anterior, en su segundo párrafo:

ARTÍCULO 3.- No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científicas, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
- V. El depósito fiscal de bienes o mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.

El hecho de mencionar primero en que casos se considera que existe establecimiento permanente o base fija en nuestro país, antes que mencionar quienes son sujetos del impuesto sobre la renta persigue el objetivo de diferenciar entre los residentes y los no residentes. El desarrollo de una práctica poco común en nuestro país y que día con día va desarrollándose, nos obliga a hacer notar que en México no solo la clase media obtiene ingresos, no solo los obreros deben pagar impuestos, sino también aquellos extranjeros que se benefician de nuestro país. Sin embargo el hacer notar que no solo los nacionales mexicanos, por el simple hecho de ser nacionales son residentes permanentes en el país, resalta que también existen otros residentes en el país, eso nos hace pensar que se requiere de un gran esfuerzo conjunto, tanto de las autoridades fiscales y migratorias como de los legisladores, que deberían complementarse para así realmente extender el número de contribuyentes y no solo las tasas impositivas, estamos seguros que en la actualidad a ninguna persona extranjera que deja el país se le requiere la presentación de su declaración de impuestos antes de permitírsele abandonarlo.

De tal suerte continuaremos con los comentarios respecto a los sujetos del impuesto refiriéndonos solamente a las personas físicas.

4.6 Sujetos del impuesto (LEY DEL I.S.R.)

Los sujetos del impuesto conforme al artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta serán los siguientes:

SUJETOS	CASOS
Residentes en México: -Personas Físicas -Personas Morales	respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan (renta mundial).
Residentes en el extranjero: -Personas Físicas -Personas Morales	que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
Residentes en el extranjero: -Personas Físicas -Personas Morales	respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

El cuadro anterior engloba cuales son los sujetos del impuesto en general en nuestro país, es decir, contempla personas físicas y morales. Al analizar lo que dice el artículo 74 del mismo ordenamiento encontramos lo siguiente:

ARTICULO 74.- Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, en los casos que señala esta ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago de 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 o base fija, por los ingresos atribuibles a estos.

En este primer artículo del Título IV de la ley, se define el alcance de la aplicación de la misma Ley. Como puede observarse, en este artículo se delimita a las personas que deberán pagar sus impuestos y dentro de estas menciona a las personas físicas no residentes que prestan sus servicios en el país.

Asimismo, el párrafo 4 del mismo artículo 74 menciona lo siguiente:

....Tratándose de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, los contribuyentes no los considerarán para los efectos de los pagos provisionales de este impuesto, salvo lo previsto en el artículo 80 de esta Ley....

Como analizaremos en el punto 4.7.1.4. Época de pago, el artículo 80 obliga a presentar pagos provisionales a los asalariados que perciban su ingreso de patrones residentes en el extranjero.

4.6.1. Residentes

Al analizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta buscamos una definición en la misma Ley, la cual nos permitiera definir para efectos de la misma, que se entiende por residencia. Dicha definición no se encuentra en tal ordenamiento por lo cual acudimos al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 9, en su función complementaria, el cual establece que debe entenderse por residencia para efectos fiscales, lo cual se resume en el siguiente cuadro:

SUPUESTO	EXCEPCION	PRUEBA
Establezcan su casa habitación en México	Salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no	Acreditar la residencia para efectos fiscales en otro país
Funcionarios del Gobierno Mexicano de nacionalidad mexicana	Aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor a 183 días	
Personas Físicas de nacionalidad mexicana	Salvo prueba en contrario. Son residentes en territorio nacional	Acreditar la residencia para efectos fiscales en otro país

Como podemos observar en el cuadro precedente, las personas físicas nacionales son consideradas residentes en México, salvo que demuestren haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país. El hecho de demostrar la residencia en otro país trae consigo que aun cuando el sujeto se mude fuera del territorio tendrá la obligación de pagar impuestos en México si es que no ha adquirido la residencia fiscal en otro país. Cabe mencionar que la residencia fiscal generalmente se obtiene al pagar impuestos en otro Estado. De hecho si se analiza el formulario 32, "Constancia de Residencia Para Efectos Fiscales", utilizado en México, dicha forma al final solo hace la mención de que el solicitante presentó su declaración de impuestos en territorio mexicano.

4.6.2. No-Residentes

El término no-residente, al igual que el de residente, no se encuentra definido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tampoco en el Código Fiscal de la Federación. Obviamente, podemos decir que aquellas personas físicas que no reúnen los requisitos descritos en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, donde se estipulan los requisitos para ser considerado residente para efectos fiscales en territorio nacional antes mencionado, deben ser consideradas como no residentes en el país para efectos fiscales.

Por otra parte, en el Título V, el Capítulo IV de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, encontramos contenidos los artículos que regulan el tratamiento fiscal en territorio nacional de los no residentes. En el artículo 144 están contenidas las obligaciones de estas personas físicas, dicho precepto menciona lo siguiente:

ARTÍCULO 144.- 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 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija, o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a estos. 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.

De lo transcrito observamos que se delimita cual es el objeto del impuesto, esto es, se define que podrá ser considerado como ingreso percibido por el residente en el extranjero; asimismo se faculta a la Secretaría de Hacienda para establecer presuntivamente los ingresos de estas personas, mediante la utilización de los precios de transferencia. Se define también que los ingresos para ser gravados en territorio nacional deberán tener su fuente de riqueza ubicada en el mismo. Como podemos observar no se nos proporciona una definición de fuente de riqueza y como veremos más adelante la propia ley establece para cada tipo de actividad, cuando se considera que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional.

4.6.3. No Residentes Permanentes

Es importante hacer mención de casos excepcionales que a nuestro criterio no se encuentran regulados en la Ley, pero que de alguna manera existen en nuestro país y sobre los cuales consideramos pertinente hacer el siguiente comentario.

Como analizamos en párrafos anteriores, la condición para adquirir la residencia para efectos

fiscales en México, según el Código Fiscal de la Federación, se basa fundamentalmente en el hecho de que las personas físicas establezcan su casa habitación en el territorio nacional. Pero aún cuando una persona física establece su casa habitación en México, no por ese solo hecho se considerará residente; ya que si permanecen más de 183 días en otro país, podrán ser considerados como residentes en ese otro estado, si es que comprueban haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro estado. Este hecho demuestra que para adquirir la residencia en México deben cumplirse los dos requisitos expuestos en el inciso a), de la fracción I, del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

¿Pero que sucede con aquellas personas que por diversas circunstancias se encuentran habitando en la frontera con nuestro país; las cuales mantienen su casa habitación en el territorio de los Estados Unidos de Norteamérica y que todos los días laboran en el territorio mexicano?. Para ser más concretos, aquellos residentes en el extranjero que trabajan en las maquiladoras localizadas en territorio nacional, ubicadas en la franja fronteriza con los Estados Unidos. Como podemos observar, estas personas desarrollan un servicio personal ya sea dependiente o independiente, según el tipo de actividad a la que se dediquen; en algunos casos como consultores independientes y en otros como asalariados de las empresas que establecieron sus centros de maquila en el país. Por obvias razones no ubicaron su residencia en México: inseguridad, insalubridad, narcotráfico, inmigración ilegal, etc. Estas personas a nuestro criterio, no pueden ser consideradas como residentes en el territorio nacional, debido a que su casa habitación no se encuentra ubicada en el territorio nacional. Pero a la vez no consideramos justo que estas personas obtengan un trato preferencial que los exente del pago de impuestos por el solo hecho de no residir permanentemente en el país.

También podríamos considerar que nos encontramos ante un caso de doble residencia, donde por el sentido de la permanencia, pueden ser considerados residentes en ambos países. Pero en nuestro país, por el hecho de no establecer su casa habitación no pueden ser considerados como tales. Si acudiéramos a las leyes fiscales de los Estados Unidos, nos encontraríamos ante el hecho de que si fuera nacional, ciudadano o residente permanente de ese país tendría la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, y aún por ese hecho no consideramos justo que

México perdiera el derecho de obtener un ingreso al gravar los ingresos de la persona que presta un servicio en territorio nacional; la consideración de que un extranjero tenga la obligación de contribuir al gasto público en nuestro país, obedece a que se utilizan recursos naturales de este que en algunos casos no son renovables; lo cual no justifica por sí solo el hecho del pago de impuestos; si no también a la utilización de los servicios públicos que el gobierno mexicano proporciona a las personas que permanecen en el territorio nacional. Por otra parte tampoco su familia goza de estos beneficios y no tiene la obligación de pagar la misma cantidad de impuestos que aquellas personas que mantienen a sus familiares más cercanos, dentro del territorio nacional.

Al respecto de este tema el convenio modelo de la OCDE en su artículo 4º menciona supuestos que ayudan a clarificar que estado deberá considerar como residente a la persona física que caiga en esta situación. En el primer párrafo del citado artículo, se excluye a las personas que se encuentren sujetas al pago del impuesto sobre la renta por los ingresos que obtengan procedentes de fuentes situadas en el citado estado. Después otorga el privilegio de gravar los ingresos de la persona física como residente, al estado en donde dicha persona mantenga una casa habitación; o con el estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (Centro de Intereses Vitales), y en todo caso aún al persistir la controversia, otorga el privilegio al país del cual la persona física sea nacional.

(...) Sin embargo este término no incluye a las personas que sean sujetas de impuesto en ese Estado respecto de los ingresos exclusivamente derivados de fuentes situadas en el citado Estado o de patrimonio también situado en el mismo. (...)

Como podemos observar el mismo tratado al final de su primer párrafo especifica que en los casos que la ley doméstica de alguno de los estados contratantes grave al contribuyente respecto a la fuente de riqueza y no a la nacionalidad o residencia, el estado en el cual se encuentre ubicada la fuente no pierde el derecho a gravar a los sujetos que no sean residentes, pero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en su territorio. Por lo tanto el mismo Modelo no se opone a que el estado desfavorecido grave aquellos ingresos cuya fuente de riqueza, según la ley doméstica, se encuentre ubicada dentro del territorio de este último estado.

Como mencionamos en páginas precedentes, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México grava a los residentes en el extranjero sobre los ingresos que obtengan, siempre que la fuente de dichos ingresos se encuentre ubicada en el territorio nacional. Más adelante ahondaremos en el hecho de que cuando se presta un servicio en territorio mexicano, se considera que este genera un ingreso con fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional. Por lo pronto aquellas personas que se encuentren en el supuesto de que prestan servicios personales en territorio mexicano, independientes o dependientes, aun cuando no ubiquen en el mismo su residencia, se encuentran obligadas al pago de impuestos bajo lo establecido en el Título V de nuestra Ley del Impuesto Sobre la renta. Considerando que este tipo de contribuyentes en el año de calendario tampoco van a adquirir la residencia para efectos fiscales, por el hecho de no habitar permanentemente en el territorio nacional, deberán contribuir bajo lo establecido en el citado Título durante el tiempo que desarrollen sus servicios en nuestro país.

4.7. Servicios personales subordinados

Dentro de los ingresos que las personas físicas pueden obtener podemos mencionar una variedad que va desde los derivados de una relación laboral, hasta los originados por arrendamiento y las actividades empresariales, pero el objetivo de esta tesis no es abarcar todos y cada uno de ellos por lo que nos enfocaremos en lo subsecuente a los ingresos derivados de la prestación de servicios personales, dentro de los cuales se distinguen principalmente los siguientes:

- ingresos por salarios; e
- ingresos por honorarios

Cabe señalar que las personas físicas asalariadas residentes en el país tienen ciertas obligaciones además del pago de sus impuestos. A continuación se transcriben los lineamientos generales que deben seguir estas personas, los cuales están contenidos en el Capítulo I del Título IV, artículo 82 de la LISR.

ARTICULO 82.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán

las siguientes obligaciones:

- I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos a los que se refiere este Capítulo los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro al empleador.
- II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción II del Artículo 83 y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, a empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.
- III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:
 - a) Cuando obtengan ingresos acumulables distintos a los señalados en este capítulo.
 - b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.
 - c) Cuando dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando dicha fecha se presten servicios a dos o más empleadores.
 - d) Cuando obtengan ingresos, por los que conceptos a que se refiere este capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 80 de esta Ley.
- IV. Comunicar por escrito al empleador, antes de que este les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les efectúa el acreditamiento a que se refiere el artículo 80 u 80b de esta Ley, a fin de que ya no se realice dicho acreditamiento.

Para analizar el tema del pago del impuesto hemos decidido separar los ingresos por tipo de contribuyente y así ahondar un poco más en las obligaciones concretas de cada tipo.

Como podemos observar en nuestra legislación se encuentra debidamente regulado el pago de los impuestos derivados de la prestación de dichos servicios; así encontramos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se enumeran todos aquellos elementos que son considerados para integrar la base del impuesto por la prestación de un servicio personal subordinado, así como las deducciones que tiene autorizadas a hacer y los casos en los cuales no se encontrará obligado el

asalariado al pago del impuesto en nuestro país, siendo lo que a continuación describiremos de manera breve en los siguientes apartados.

4.7.1 Determinación del Impuesto para residentes

4.7.1.1 Base

La base del impuesto para el caso de personas físicas que prestan un servicio personal dependiente y son considerados como residentes en México, será la diferencia de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, siendo ambos descritos a continuación.

4.7.1.2 Ingresos acumulables

Como consecuencia de que empresas transnacionales envían a su personal a trabajar en México, el cual ellos consideran adecuado para desarrollar determinadas tareas en nuestro país; estas personas vienen a prestar un servicio personal subordinado bajo la dirección y dependencia de un patrón residente en el extranjero; por lo cual obtienen ingresos por salarios del extranjero, pero que bajo nuestra legislación se consideran como residentes en territorio nacional por permanecer más de 183 días, y por lo cual reciben el tratamiento fiscal de sueldos, el cual esta regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título IV, Capítulo I.

Este tipo de personas considerarán como ingresos acumulables el sueldo de la persona, así como otros conceptos remunerativos o prestaciones propias del país de donde provienen los sueldos, los cuales en ocasiones compensan el sacrificio que significa radicar en otro país, como pueden ser los siguientes: ajuste de sueldo, bono en efectivo o en acciones, premio por méritos, pagos de subsidio por efectos de mudanza, seguro de vida gravable, pago por sobre costo de la vida en el país que se haya asignado, pago subsidio para adquisición de casa o pago de renta, entre otros.

Para efectos de determinar cuales de los conceptos antes mencionados se deben considerar acumulables, el artículo 74 de la Ley menciona que están obligados al pago del impuesto las

personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, en los casos que la Ley señala.

Es decir, como esa persona física ya es residente en el país, consideramos que con base en esa disposición todos los conceptos que reciba el asalariado deberán acumularse en México para el cálculo del impuesto correspondiente.

Antes de continuar, cabe aclarar que la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 78 describe cuales deberán ser considerados como ingresos por salarios, y menciona a los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral. esto es que también incluye la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y todas aquellas prestaciones recibidas por la terminación de la relación laboral, como primas de antigüedad o pago de indemnizaciones. Solo los ingresos por servicios de comedor y herramientas o utensilios proporcionados por el patrón no son considerados para tales efectos.

Asimismo, en el Reglamento de dicha Ley también se contempla en su artículo 81 que es tomado en cuenta "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", por lo cual estarán sujetos dichos ingresos al pago de impuesto sobre la renta en nuestro país

4.7.1.3. Deducciones autorizadas

De acuerdo al artículo 140 de la Ley del impuesto sobre la renta, los contribuyentes residentes en el país tendrán derecho a efectuar las deducciones personales contra sus ingresos acumulables del ejercicio, siempre y cuando se trate de las siguientes erogaciones: Gastos por transportación escolar obligatoria de los descendientes en línea recta; honorarios médicos y dentales, gastos hospitalarios erogados para la persona física, su cónyuge o la persona con quien viva en concubinato, para sus ascendientes y descendientes en línea recta, siempre que estas personas no obtengan más de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al

año; gastos de funeral para las personas antes mencionadas, que no excedan de un salario mínimo general elevado al año; donativos no onerosos ni remunerativos, y aportaciones voluntarias a las subcuentas del Seguro del Retiro en los términos de la Ley del Seguro Social, hasta por un monto equivalente al 2% de su salario base de cotización, sin que éste exceda de diez salarios mínimos.

Cabe señalar que de acuerdo al mismo artículo 140, tratándose de honorarios, gastos médicos, gastos funerarios y donativos, para que proceda la deducción se deberá contar con documentación que reúna requisitos fiscales, así como haberse pagado estos en el año en que se pretenda deducir a instituciones o personas residentes en México. En consecuencia no procederá la deducción por cualquiera de estos conceptos cuando la erogación haya sido en beneficio de un residente en el extranjero.

4.7.1.4 Época de Pago

En el artículo 139 de la LISR se menciona como se enterará el impuesto a cargo de los residentes en territorio nacional y a la letra menciona.

ARTICULO 139.- Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el periodo comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, estarán a lo dispuesto en el artículo 82 de esta Ley.

Como podemos observar la obligación de liquidar el impuesto a cargo del contribuyente ocurre al finalizar el ejercicio fiscal, o sea el año de calendario. El siguiente punto de esta tesis es la aplicación de las tasas o tarifas que nuestra legislación fiscal prevé para el pago de impuestos, pero antes consideramos pertinente mencionar el artículo 142:

ARTICULO 142.- Contra el impuesto anual calculado en los términos del artículo 141 de esta Ley, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

- I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario en los términos de este Título.
- II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 6, 122 y del último párrafo del artículo 135.

En referencia a los pagos provisionales que menciona este artículo es conveniente comentar que el artículo 80 de la propia Ley, al respecto de la época de presentación de los mismos aclara:

ARTICULO 80.- 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. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta Ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pagos provisionales. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente....

Desde el punto de vista del retenedor esto es muy claro, pues este solo entera conjuntamente con su declaración de pago provisional de los impuestos a su cargo, las cantidades retenidas a los trabajadores que mantengan una relación laboral con él. ¿Que sucede con los asalariados que no tengan un patrón establecido en México, pero que por razones de asesoría, consultoría o cualquier otro concepto, llegan al país a prestar sus servicios bajo la subordinación de un patrón residente en el extranjero, concretamente de los Estados Unidos?

Al respecto el párrafo 12 del mismo artículo 80 menciona lo siguiente:

(...)

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar retención, de conformidad con el párrafo final del artículo 83 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas..(...)

Aún cuando este tipo de personas pueden ser consideradas como residentes que pagan Impuesto Sobre la Renta derivado de la prestación de un servicio personal subordinado, guardan aspectos peculiares que las hacen diferentes del resto de los asalariados. La principal diferencia que encontramos es que este tipo de sujetos a una relación laboral, no tienen un patrón residente en México. Pero como observamos en el párrafo 12 anterior, tienen la obligación de autodeterminar su pago provisional mensual y enterarlo mensualmente.

Además independientemente de donde se origine el ingreso de este tipo de personas, la LISR en su artículo primero obliga a los **residentes** en México al pago del impuesto sobre la renta por el total de sus ingresos independientemente del lugar donde se ubique la fuente de riqueza de los mismos. Es por eso que en este caso, este tipo de contribuyentes que tienen un patrón ubicado fuera del territorio nacional deben de cumplir con las obligaciones fiscales que son impuestos al resto de los contribuyentes de su tipo. También es importante señalar que obedeciendo al principio de territorialidad de las leyes, no se puede sujetar a cumplir obligaciones de responsabilidad solidaria a los patrones que se encuentren fuera del territorio nacional.

4.7.1.5 Tarifa

Para los residentes en territorio nacional, una vez que la base del impuesto ha sido determinada, sobre dicha base se debe pagar la cantidad que la ley indica, correspondiente al impuesto a cargo del contribuyente. En nuestra legislación la tarifa para realizar los pagos provisionales, así como el cálculo anual del impuesto a cargo del contribuyente se encuentran especificadas en los artículos 80, 80A y 80B, correspondientes a los enteros provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual. Para efectos del cálculo del impuesto anual debemos referirnos a los artículos 141, 141A y 141B.

TABLAS APLICABLES PARA EL CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES POR LOS INGRESOS PROVENIENTES DE UNA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO

(Primer Semestre de 1997)

Artículo 80

Límite inferior	Límite Superior	Cuota Fija	% para aplicarse sobre el excedente del Límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	246.98	0.00	3.00%
246.99	2,096.24	7.41	10.00%
2,096.25	3,683.95	192.33	17.00%
3,683.96	4,282.45	462.25	25.00%
4,282.46	5,127.24	611.86	32.00%
5,127.25	10,340.93	882.20	33.00%
10,340.94	16,298.73	2,602.71	34.00%
16,298.74	En adelante	4,628.35	35.00%

Artículo 80A

Límite inferior	Límite Superior	Cuota Fija	% de subsidio sobre Impuesto Marginal
\$	\$	\$	%
0.01	246.98	0.00	50.00%
246.99	2,096.24	3.70	50.00%
2,096.25	3,683.95	96.17	50.00%
3,683.96	4,282.45	231.11	50.00%
4,282.46	5,127.24	305.95	50.00%
5,127.25	10,340.93	441.09	40.00%
10,340.94	16,298.73	1,129.29	30.00%
16,298.74	20,681.84	1,736.99	20.00%
20,681.85	24,818.18	2,043.82	10.00%
24,818.19	En adelante	2,188.58	0.00%

Artículo 80B

Limite inferior	Limite Superior	Crédito al salario mensual
\$	\$	\$
0.01	880.47	202.59
880.48	1,296.43	202.50
1,296.44	1,320.68	202.50
1,320.69	1,728.56	202.38
1,728.57	1,760.92	195.48
1,760.93	1,884.18	190.36
1,884.19	2,213.00	190.36
2,213.01	2,347.89	176.33
2,347.90	2,655.61	161.71
2,655.62	3,098.23	146.63
3,098.24	3,540.81	126.18
3,540.82	3,674.43	108.31
3,674.44	En adelante	88.50

Para el cálculo de los pagos provisionales de los residentes en territorio nacional que tienen un patrón en los Estados Unidos, el cálculo del entero mensual a cuenta del impuesto anual se determina, aplicando la tabla del artículo 80, y con fundamento en el párrafo doce del mismo ordenamiento este cálculo se realiza en forma mensual, contra el impuesto determinado, se aplica el subsidio contenido en la tabla del artículo 80A, el cual se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 80 de la Ley. El impuesto marginal a que hace referencia la tabla del artículo 80A, es el que resulta de aplicar la tasa correspondiente a la tarifa del artículo 80 al excedente del limite inferior; cuando existe un patrón en el territorio nacional, el subsidio disminuye en forma inversamente proporcional a los gastos en que incurra dicho patrón para otorgar prestaciones a sus asalariados. En esta caso como no existe patrón en México, el subsidio no se decrementa, por lo que se aplica el 100% del mismo contra el impuesto determinado conforme a la tarifa del artículo 80.

Después de determinar el impuesto a cargo, se aplica la tabla del artículo 80B que incluye el crédito al salario aplicable a las personas que obtienen ingresos por salarios; como el patrón es no residente el mismo artículo 80B en el tercer párrafo posterior a la tabla, establece los

siguiente:

ARTICULO 80B

(...)

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 83 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, aplicarán la tabla y el procedimiento previsto en este artículo para la determinación del impuesto correspondiente . Cuando el impuesto a cargo disminuido con el subsidio que en su caso, le sea aplicable, sea menor que el crédito al salario mensual que resulte conforme a la tabla establecida en el presente artículo, el contribuyente podrá solicitar la devolución de dicho monto o compensarlo contra el impuesto sobre la renta que resulte a su cargo posteriormente.

(...)

El supuesto de que los asalariados de patrones residentes en el extranjero determinen un Impuesto menor, es solo eso porque como sabemos la mayoría de estas personas cuando son enviadas a otros países obtienen prestaciones que elevan en un monto considerable sus ingresos.

La aplicación de las tablas para el cálculo anual es similar a la de las tablas para el cálculo mensual, la principal diferencia entre ambos cálculos estriba en que para el cálculo del impuesto anual es posible considerar las deducciones personales que señalamos con anterioridad, a continuación se incluyen las tablas aplicables para el ejercicio de 1996:

Artículo 141

Límite Inferior \$	Límite Superior \$	Cuota Fija \$	% aplicable sobre el excedente del Límite inferior %
0.00	2,518.62	0.00	3.00%
2,518.63	21,376.92	75.54	10.00%
21,376.93	37,567.92	1,961.28	17.00%
37,567.93	43,671.24	4,713.90	25.00%
43,671.25	52,286.16	6,239.58	32.00%
52,286.17	105,453.96	8,996.40	33.00%
105,453.97	166,210.02	26,541.66	34.00%
166,210.03	En adelante	47,198.70	35.00%

Artículo 141A

Límite Inferior \$	Límite Superior \$	Cuota Fija \$	% Sobre Excedente del Límite inferior %
0.00	2,518.62	0.00	50.00%
2,518.63	21,376.92	37.68	50.00%
21,376.93	37,567.92	980.70	50.00%
37,567.93	43,671.24	2,356.80	50.00%
43,671.25	52,286.16	3,119.94	50.00%
52,286.17	105,453.96	4,498.14	40.00%
105,453.97	166,210.02	11,516.22	30.00%
166,210.03	210,907.74	17,713.32	20.00%
210,907.75	253,089.00	20,842.26	10.00%
253,089.01	En adelante	22,318.56	0.00%

Artículo 141B

Para ingresos de: \$	Hasta ingresos de: \$	Crédito al salario anual \$
0.00	8,978.82	2,001.69
8,978.83	13,220.64	2,028.09
13,220.65	13,467.96	2,008.44
13,467.97	17,627.34	2,033.25
17,627.35	17,957.34	1,932.27
17,957.35	19,214.28	1,774.92
19,214.29	22,567.56	1,907.01
22,567.57	23,943.12	1,763.82
23,943.13	27,081.18	1,649.10
27,081.19	31,594.92	1,495.32
31,594.93	36,108.18	1,286.76
36,108.19	37,470.78	1,104.48
37470.79	En Adelante	902.52

4.7.2 Base del impuesto para no residentes

En el caso de los residentes en el extranjero, como a continuación veremos, la LISR considera que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando el servicio se presta en México, independientemente de la nacionalidad que el prestador del servicio tenga, el artículo 145 de la Ley dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 145.- Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

(...)

La persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento o base fija en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Cuando el ingreso de que se trate se perciba por periodos de doce meses en los términos del artículo 146 y dichos periodos no coincidan con el año calendario, se aplicarán las tasas previstas en las fracciones

anteriores. en función del periodo de doce meses en lugar del año de calendario

Ahora bien, en este caso, dichas personas para calcular la base del impuesto tomarán en cuenta la totalidad de los ingresos que perciban sin deducción alguna; aunque para ser considerados como ingresos obtenidos con fuente de riqueza en territorio nacional deberán estar en alguno de los supuestos mencionados por el artículo 145, antes transcrito, y los cuales se refieren a:

- que el servicio o trabajo se preste en México; y
- tratándose de ingresos obtenidos por miembros de consejos y de honorarios pagados a administradores y comisarios, las remuneraciones deberán ser pagadas por empresas residentes en México.

También se establece que se retendrá el impuesto al no residente, cuando la persona que pague los servicios prestados por el no residente, sea residente del país. Asimismo se contempla que los casos en que la persona que efectúe los pagos no se encuentre establecido en el territorio nacional, no estará obligado a retener impuesto alguno a su empleado, en cuyo caso el mismo empleado tendrá que presentar el pago provisional ante las oficinas autorizadas de la Secretaría de Hacienda

4.7.2.1 Ingresos acumulables para no residentes

Se considerarán como ingresos acumulables todos aquellos que se perciban con motivo de la relación laboral, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito. Para su valoración, con los ingresos en efectivo no existe problema alguno; pero para los ingresos en bienes o en crédito se tendrá que seguir lo dispuesto en el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que al percibir ingresos de este tipo, se considerará el valor que estos tengan en el mercado en la fecha en que se perciban, o se usará su valor de avalúo.

4.7.2.2. Exenciones

Los casos en los que no se calculará el Impuesto sobre la Renta para estas personas se

mencionan en el artículo 146 de la Ley, el cual dice:

ARTÍCULO 146.- Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagado por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país, o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento o base fija, **siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.**

No será aplicable lo dispuesto en este precepto, cuando quien paga el servicio tenga un establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3o., 157 y 159 de esta Ley, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme el artículo anterior.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos del artículo 145 de esta Ley, estará obligado a continuar pagándolo de conformidad con dicho artículo, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

La primera condición para no ser causante del impuesto en nuestro país que se señala en este artículo es que el prestador del servicio no debe permanecer en nuestro país prestando sus servicios por más de 183 días naturales, es decir, que para gozar de dicha exención la duración de la prestación debe ser menor al plazo ya mencionado.

En el segundo párrafo del artículo lo que el legislador busca es evitar la evasión de impuestos por parte del residente en el extranjero, esto es, evitar que el contribuyente busque eludir el pago de impuestos en México, y agrega como responsable solidario al residente en el extranjero que tenga un establecimiento permanente o base fija en el país, y que pague directamente los servicios del empleado en México, los cuales pueden encontrarse sujetos al pago de impuesto.

Otra disposición del legislador para evitar que el no-residente eluda el impuesto es el supuesto

de permanencia en otro país, por medio de este se obliga a que el no-residente pague el Impuesto que le corresponde en caso de no haber roto su vínculo de estancia en el país. Es decir, hasta que el asalariado no demuestre haber permanecido por más de 183 fuera del país, este no podrá gozar de la exención prevista en este artículo.

Adicionalmente a las exenciones antes expuestas por el artículo 146, en el mismo artículo 145 se menciona otro parámetro de exención el cual abarca los primeros \$73,459.00 de ingresos obtenidos en el año de calendario, por los cuales el residente en el extranjero estará exento del pago del impuesto.

4.7.2.3 Tasas de Impuesto para no residentes

Las tasas de retención aplicables para este tipo de ingresos son las que establece el artículo 145, las cuales se mencionan a continuación:

- Se estará exento por los primeros \$73,459, obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- Por ingresos obtenidos en el año de calendario que sean superiores a \$73,459.00 y que no rebasen la cantidad de \$591,752.00 se aplicará una tasa del 15%.
- Los ingresos obtenidos en el año de calendario que excedan de \$591,752.00 se les aplicará una tasa del 30%.

4.7.2.4 Época y forma de pago

Para este tipo de contribuyentes no se especifica una fecha predeterminada de vencimiento para el pago del impuesto, sin embargo como ya mencionamos anteriormente, el pago se presenta quince días después de que el no residente obtiene la contraprestación por los servicios que rindió. De tal forma que en el caso de los no-residentes permanentes que perciben un sueldo mensual, consideramos que deben de presentar el o los pagos del impuesto si se pacta el pago de la contraprestación anual, 15 días después del final del año. O bien si reciben el pago de sus servicios en forma mensual a mas tardar el día 15 del mes posterior al de pago. También en los

casos en que la contraprestación se pacte por un periodo diferente a los mencionados, el pago se hará al finalizar dicho periodo.

Es importante recalcar que para este tipo de contribuyentes no es obligatoria la presentación de una declaración anual y que en caso de que el patrón sea residente en México o bien en el extranjero con base fija o establecimiento permanente, este último deberá retener el impuesto correspondiente. También consideramos pertinente transcribir lo que la regla miscelánea 242 establece para estos contribuyentes:

242.- *Las personas físicas residentes en el extranjero, obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 145 de la Ley de la materia, podrán optar por efectuar el pago del gravamen en cualquiera de las siguientes formas:*

- I. Mediante retención y entero que les efectúe la persona física o moral residente en el extranjero que realiza los pagos por salarios y en general la prestación de su servicio personal subordinado, para lo cual dicho retenedor deberá presentar ante la administración especial de recaudación, solicitud como retenedor al registro federal de contribuyentes, en escrito firmado que contenga los datos a que se refiere el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación;
- II. Mediante entero que realice la persona residente en México en cuyas instalaciones se preste el servicio personal subordinado, y
- III. Mediante pago directo del impuesto, para lo cual deberán presentar ante la Administración Especial de Recaudación solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, en escrito firmado que contenga los datos a que se refiere el artículo 18 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, manifestando como domicilio fiscal el del establecimiento en donde preste sus servicios.

La opción que las personas físicas obligadas a pagar el impuesto, elijan al declarar el primer pago, no podrá variarla para los pagos que efectúen correspondientes al periodo de doce meses siguientes.

Una vez concluido lo relativo a los salarios o los ingresos que obtienen las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado, continuaremos exponiendo lo referente a servicios personales independientes u honorarios.

4.8. Servicios personales independientes

Antes de comenzar con este apartado, consideramos oportuno citar lo que establece el artículo 84 de la Ley, en el cual se da la definición de lo que debe entenderse por servicios personales independientes u honorarios:

ARTÍCULO 84.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el Capítulo I de este Título. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan una o varias bases fijas en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de este Capítulo por los ingresos atribuibles a las mismas por la prestación de servicios personales independientes.

(...)

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

De acuerdo a lo anterior, podemos decir que los ingresos obtenidos por una persona física por la prestación de un servicio que no provengan de una relación laboral deben ser considerados como honorarios, dentro de estos encontramos los siguientes:

- la enajenación de obras;
- regalías por derechos de autor;
- y en general todos aquellos ingresos que reciban los profesionistas por la prestación de sus servicios (pero de manera independiente).

Establecido lo que debe entenderse por ingresos por honorarios, describiremos la forma de calcular su base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente.

4.8.1. Base del Impuesto para residentes

La base para el cálculo del impuesto para este tipo de contribuyentes estará constituida por la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; los ingresos ya están definidos en la transcripción del artículo 84, antes mencionado. Para las deducciones no referiremos al artículo 85 de la misma Ley.

4.8.1.1 Ingresos acumulables

Se considerarán como ingresos acumulables para este tipo de contribuyentes todos aquellos que obtengan por la prestación de sus servicios, o en el caso de tener un establecimiento permanente o base fija en el país, los que sean atribuibles a ellos; para el supuesto de los ingresos obtenidos en crédito se calculará y enterará el impuesto correspondiente a estos hasta que sean efectivamente cobrados.

4.8.1.2 Deducciones autorizadas

De acuerdo al artículo 85, es posible deducir de los ingresos los gastos e inversiones que hayan sido necesarios para su obtención, a continuación se transcribe el texto de dicho artículo:

ARTÍCULO 85.- Las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, podrán deducir de los mismos los gastos e inversiones necesarios para su obtención.

Es pertinente hacer la mención de que no se pueden hacer deducciones superiores a los ingresos obtenidos, por este tipo de actividades y en caso de presentarse este supuesto, la Ley determina lo siguiente:

ARTÍCULO 75.- Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

- I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer el resultado de dicha comprobación.
- II. El contribuyente en un plazo de 15 días informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los 20 días siguientes. A ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán en su conjunto de 35 días.
- III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos

Adicionalmente, en la declaración anual se podrán deducir los gastos que a continuación se mencionan: transporte escolar obligatorio de descendientes en línea recta; honorarios médicos y dentales, así como gastos hospitalarios de el propio contribuyente, su cónyuge, ascendientes y descendientes; gastos de funerales; y donativos no onerosos y que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley.

4.8.1.3 Determinación y entero del impuesto

Dentro de las obligaciones que deben de cumplir los contribuyentes de este régimen de Ley están: solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), llevar contabilidad, de acuerdo con el artículo 28 del Código Fiscal, expedir comprobantes por los honorarios recibidos, así como presentar declaraciones de pagos provisionales, y anuales en los términos de la Ley.

En lo referente a los pagos provisionales, el artículo 86 a la letra dice:

ARTICULO 86.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en

este capítulo, efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme al siguiente párrafo, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del trimestre por los que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85, correspondientes al mismo período. Los contribuyentes acreditarán contra el impuesto que resulte a su cargo, el monto del crédito general trimestral que les corresponda en los términos del artículo 141B de esta Ley. En los casos en que el impuesto del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

La tarifa aplicable conforme a este artículo se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos del artículo 80 referido resulten para cada uno de los meses del trimestre y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público semestralmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el diario oficial de la Federación.

No se efectuará el acreditamiento a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando en el período de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en el capítulo anterior, por los que ya se hubiera efectuado.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, estas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 80 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el primer párrafo de este artículo.

Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior

Los contribuyentes podrán optar por calcular sus pagos provisionales trimestrales, en lugar de aplicar lo dispuesto por este artículo, aplicando el

coeficiente de utilidad de su actividad en los términos que mediante reglas de carácter general fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el caso de que la persona moral obligada a efectuar la retención por los honorarios que pague a una persona física, no realizara dicha retención, si las autoridades descubren que el retenedor no esta cumpliendo con dicha función, podrán exigirle el total de retenciones que no ha efectuado, así como el pago de una multa por la omisión de sus obligaciones. El contribuyente podrá restar del impuesto que resulte a cargo en el trimestre, las retenciones que efectivamente hayan sido realizadas en el mismo periodo.

Para el cálculo del pago provisional se utiliza la tarifa mencionada anteriormente del artículo 80, acumulada trimestralmente. A continuación se presentan dichas tablas aplicables al calculo del impuesto:

IMPUESTO			
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	% Sobre Excedente del Límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	740.94	0.00	3%
740.95	6,288.72	22.23	10%
6,288.73	11,051.85	576.99	17%
11,051.86	12,847.35	1,386.75	25%
12,847.36	15,381.72	1,835.58	32%
15,381.73	31,022.79	2,646.60	33%
31,022.80	48,896.19	7,808.13	34%
48,896.20	En adelante	13,885.05	35%

SUBSIDIO			
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	% Sobre El impuesto Marginal
\$	\$	\$	%
0.01	740.94	0.00	50%
740.95	6,288.72	11.10	50%
6,288.73	11,051.85	288.51	50%
11,051.86	12,847.35	693.33	50%
12,847.36	15,381.72	917.85	50%
15,381.73	31,022.79	1,323.27	40%
31,022.80	48,896.19	3,387.87	30%
48,896.20	62,045.52	5,210.97	20%
62,045.53	74,454.54	6,131.46	10%
74,454.55	En adelante	6,565.74	0%

El cálculo del impuesto anual se realiza en la misma forma que para asalariados, descrito anteriormente.

4.8.2 Base del impuesto para no residentes

Para las personas físicas que prestan un servicio personal independiente siendo no residentes en el país, al igual que los asalariados, se encuentra regulada la prestación de dicho servicio en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Título V, artículo 147, el cual dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 147.- Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

El impuesto será del 21% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente o base fija en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir recibos por los honorarios obtenidos que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.

La base gravable para este tipo de contribuyentes es igual a los ingresos totales de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional, sin deducción alguna.

4.8.2.1. Ingresos Acumulables

Como podemos observar, de la lectura del artículo anterior, los ingresos acumulables serán todas aquellas contraprestaciones que reciban por sus servicios las personas físicas que presten sus servicios personales de manera independiente mientras conserven la condición de no residentes; esto significa que se acumularán todas aquellas percepciones que tengan ya sean en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito.

4.8.2.2. Exenciones

La exención que da la Ley a estos ingresos consiste en que si el prestatario del servicio no permanece en el país 183 días naturales consecutivos o no, en un periodo de doce meses y que lo pueda comprobar debidamente, no será sujeto del pago del impuesto en los términos que señala la Ley en el siguiente artículo:

ARTÍCULO 147-A.- Se exceptúa del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por un residente en el extranjero, personas físicas o morales que no tenga establecimiento permanente o base fija en el país, o que teniéndolo, el servicio no este relacionado con dicho establecimiento o base fija, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no en un periodo de doce meses.

No será aplicable lo dispuesto en este precepto, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3o., 157 y 159 de esta Ley, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al artículo anterior.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos del artículo 147, estará obligado a continuar pagándolo de conformidad con dicho artículo, mientras no demuestre que ha

permanecido por más de 183 días consecutivos fuera del territorio nacional.

Cuando el ingreso sea pagado por una persona física o moral residente en el extranjero, que no tenga en el país un establecimiento permanente o base fija, o aun cuando tenga alguno, la prestación del servicio no se relacione con ellos, si el contribuyente permanece menos de 183 días en México, no pagará impuesto sobre la renta en nuestro país. Cabe aclarar que el Reglamento de la Ley dispone en su artículo 163 que al aplicar la exención anterior la prestación del servicio no debe ser superior a 90 días consecutivos o no en un plazo de 12 meses. Lo anterior también es aplicable a los ingresos por salarios.

La excepción que se comento en el párrafo anterior no podrá aplicarse cuando la persona que paga el servicio tenga en el país un establecimiento, aunque este no sea establecimiento permanente, se dedique a la construcción, mantenimiento o instalaciones o a espectáculos público. Así también en el caso en el que el prestador reciba pagos complementarios en el extranjero a los servicios que prestó en nuestro país.

4.8.2.3 Tasa de retención aplicable

La tasa aplicable es la que menciona el artículo 147 en su párrafo segundo del 21%, la cual se aplica sobre el total de ingresos obtenidos, sin deducción alguna, lo que constituye la retención aplicable al contribuyente

4.8.2.4. Forma y época de pago

La Ley sólo señala que el contribuyente deberá pagar el mismo sus impuestos, si no se le efectúa retención o el patrocinador de sus servicios no cuenta con establecimiento permanente o base fija en el país. Establece un periodo de quince días, contados a partir de la fecha en que reciba la contraprestación por sus servicios. Lo que no especifica, al igual que en el caso de salarios de no residentes es en que formato se deberá presentar la declaración correspondiente.

Para los casos de los no residentes en el país, que prestan sus servicios personales, consideramos que los pagos del impuesto a cargo se deben efectuar en el formulario 1, para pagos provisionales de las personas físicas. Atendiendo a lo establecido en el artículo 161 de la Ley:

ARTÍCULO 161.- Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este título (V) que durante el año de calendario adquieran la residencia en el país, considerarán el impuesto pagado durante el mismo como definitivo y calcularán en los términos del Título IV, el impuesto por los ingresos que sean percibidos o sean exigibles a partir de la fecha en que adquirieron la residencia.

Las personas que adquieran la residencia para efectos fiscales en México considerarán el impuesto pagado como no residentes, definitivo. Asimismo, el artículo 74, párrafo séptimo menciona que en caso de que un residente cambie su residencia a otro país, considerará los pagos provisionales efectuados como definitivos. En algunos casos los no residentes que adquieran la residencia para efectos fiscales en México pueden regresar a su país de origen antes de finalizar el ejercicio fiscal, y por supuesto aún cuando adquieran la residencia para efectos fiscales en nuestro país, los pagos provisionales que efectúen como residentes serán considerados como pago definitivo y no podrán presentar declaración anual.

Para los casos de las personas físicas que sean residentes en territorio nacional se deberán presentar las declaraciones anuales en los formatos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; es decir, los formatos 6, 8 y 8-A (Declaración del ejercicio personas físicas, Declaración de las personas físicas honorarios y sueldos, y declaración de personas físicas por salarios, respectivamente).

Una vez expuesto en este capítulo cual es el tratamiento fiscal para las personas físicas que prestan un servicio personal en nuestro país, pasaremos a la parte de los Estados Unidos de América.

5. PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTADOS UNIDOS

5.1 Generalidades

Mientras residan en un país extranjero los ciudadanos de los Estados Unidos y extranjeros considerados residentes⁶¹ de los Estados Unidos, deben seguir obedeciendo las reglas de presentación de sus declaraciones estadounidenses para efectos del impuesto sobre la renta. Un contribuyente soltero debe presentar su declaración si sus ingresos brutos de 1996 son al menos \$4,550 dólares, y los contribuyentes casados con deber a presentar sus declaraciones conjuntamente deben hacerlo solo si la suma de sus ingresos combinados son al menos de \$11,800 dólares. Los niños menores de 14 años de edad, los cuales sean considerados como dependientes en las declaraciones de sus padres podrán presentar sus propias declaraciones si sus

⁶¹ Cuando los extranjeros se convierten en residentes de los Estados Unidos, no necesariamente pierden dicha condición solamente porque abandonen el país. Los extranjeros serán tratados como residentes si se encuentran en alguno de los siguientes supuestos a) son legalmente residentes permanentes de los Estados Unidos para efectos de inmigración (the "green card test"), sin importar donde puedan vivir actualmente, o b) cumplir los requisitos de la prueba de "presencia substancial".

Los individuos que cumplan los requisitos de dicha prueba estarán a lo siguiente: si (1) están presentes en los Estados Unidos por treinta y un días o más durante el ejercicio fiscal, y (2) el total de días que ellos estuvieron presentes en los Estados Unidos en los dos ejercicios inmediatos anteriores, cuando sean multiplicados por el factor determinado en la siguiente tabla, sea igual o mayor a 183 días

Año	Factor
Año fiscal actual	1
1er año fiscal precedente	1/3
2do año fiscal precedente	1/6

Este periodo es el equivalente a estar en los Estados Unidos por 122 días en un año durante tres años. Una importante excepción a la aplicación de esta regla es que si un individuo esta presente en los Estados Unidos por menos de 183 días durante el año calendario y falla en la prueba de presencia substancial. Dicho individuo deberá establecer que existe un vínculo más estrecho con un país extranjero que con los Estados Unidos para satisfacer esta excepción. Esta excepción debe incluir el comprobante de el pago de los impuestos pagados en el país extranjero, tal y como es definido en el Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code) de los E.U.A. Excepciones adicionales a la prueba de presencia substancial son también estipuladas para oficiales gubernamentales extranjeros, maestros, entrenadores y estudiantes. Las definiciones del tratamiento fiscal norteamericano de residente anula la presencia substancial y las reglas de los residentes permanentes legales para ciertos propósitos.

Finalmente, los extranjeros que no tengan "Tarjeta Verde" (the green card) y quienes estén en los E.U.A. por menos de 183 días en el año precedente al año en el cual obtuvieron la residencia, podrán elegir ser tratados como residentes de dicho país en lo que reste del año. Para calificar, los extranjeros deberán presentar dos pruebas. La primera, el o ella deberán estar presentes en los E.U.A. por lo menos treinta y un días consecutivos. La segunda, durante el periodo de estancia en el país, la persona deberá estar presente por lo menos 75% de el numero de días comenzando con el primer día del periodo de los treinta y un días y finalizando con el último día del año. En la aplicación de la segunda prueba, cinco días fuera de los E.U.A. podrán ser considerados como días en este país

Cuando se cambia de residencia física fuera de los Estados Unidos, los residentes extranjeros considerarán la conveniencia de retener el estado de residente para los E.U.A. Al finalizar su situación como residentes termina la imposición fiscal a los ingresos con fuente de riqueza en el extranjero, pero también se interrumpe el periodo de residencia requerido de los extranjeros que desean convertirse en ciudadanos norteamericanos y esto puede tener otras implicaciones legales

ingresos brutos exceden de \$650 dólares. Para determinar estas cantidades, toda compensación ganada en el extranjero debe ser incluida en el "ingreso bruto"; el ingreso que es exento por otras razones, tales como bonos gubernamentales exentos, no debe ser excluido. La declaración del Impuesto Sobre la Renta en los Estados Unidos debe ser presentada aun cuando el monto de las exclusiones o deducciones por ingresos ganados en el extranjero sea igual o mayor al ingreso bruto del contribuyente, o cuando los créditos, tales como el crédito del impuesto pagado en el extranjero, elimina completamente cualquier obligación fiscal.

Cabe mencionar que la práctica del impuesto sobre la renta para las personas físicas en los Estados Unidos obedece a un esquema cedular.

5.2 Sujetos

Como podemos observar las reglas de pago de impuestos en los Estados Unidos cuentan con rasgos que las hacen diferentes a las que se aplican en nuestro país; del análisis del anterior párrafo podemos deducir que las personas físicas que deben de presentar declaración para los efectos del impuesto sobre la renta son:

SUJETOS	INGRESO MÍNIMO
Personas físicas solteras	\$ 4,550.00
Personas físicas casadas que presenten declaraciones separadas	5,900.00
Personas físicas casadas que presenten declaraciones conjuntamente	11,800.00
Jefes de familia	11,800.00

Los ciudadanos estadounidenses o los residentes permanentes tienen la opción de hacer sus declaraciones conjuntamente con sus parejas, es decir, como personas físicas casadas. Si el esposo o esposa es un extranjero no residente en los Estados Unidos, la pareja todavía puede elegir la opción de presentar su declaración de manera conjunta, con la condición de que el no residente acuerde sujetarse a las leyes fiscales de los Estados Unidos, esto es, que acepte que su renta mundial anual sea gravada en los Estados Unidos. La elección de ser tratado como un residente estadounidense puede ser ventajoso debido a que el esposo extranjero tenga poco ingreso o un mínimo de ingreso, o bien su ingreso provenga de fuentes de riqueza ubicadas fuera de los Estados Unidos donde son gravados a tasas impositivas superiores que a las de los Estados Unidos. Si la elección se realiza, el esposo extranjero no residente es considerado como un extranjero residente en los Estados Unidos y tendrá garantizado la aplicación de exclusiones sobre su ingreso de fuente de riqueza ubicada fuera de los Estados Unidos. Si la elección no se realiza, el cónyuge extranjero no residente si no tiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en los Estados Unidos podrá aún calificar para una excepción en la declaración del cónyuge residente.

Un ciudadano estadounidense casado con un extranjero no residente que no escoge la elección anterior, es considerado soltero al determinar que tasa de impuesto se le aplicará. Por lo tanto ese ciudadano estadounidense podrá, en adición exigir una excepción por el esposo no residente al presentar su declaración como jefe de familia, si califica para tales efectos. La condición de jefe de familia no puede ser aplicada a extranjeros no residentes.

5.3 Tasas

En 1996, se establecieron 5 rangos porcentuales para el pago de impuestos: 15%, 28%, 31%, 36% y 39.6%. Los rangos son aplicados a diferentes niveles de ingreso a cada una de las diferentes categorías de contribuyentes: Personas físicas casadas que presenten declaraciones conjuntas, personas físicas casadas que presenten declaraciones separadamente, personas físicas solteras y jefes de familia. Los niños menores de 14 años que al final del ejercicio fiscal tengan

un ingreso superior a \$ 1.250.00 dólares serán gravados a la misma tasa que sus padres si la última es más alta.

La deducción de excepciones personales es reducida y en algunos casos eliminada para aquellos contribuyentes que tengan un ingreso bruto ajustado superior a las cantidades mostradas en la siguiente tabla:

CONDICIÓN	CANTIDAD
Personas físicas solteras	\$ 117,950.00
Personas físicas casadas que presenten declaraciones separadas	88,475.00
Personas físicas casadas que presenten declaraciones conjuntamente	176,950.00
Jefes de familia	147,750.00

La reducción es de el 2% por cada 2,500 dólares o fracción del ingreso bruto ajustado que excedan las cantidades de la tabla anterior. La deducción no puede ser disminuida por debajo de cero.

Las deducciones personales también pueden ser reducidas para ciertos contribuyentes con ingresos elevados. Las deducciones personales serán reducidas en un 3% del monto correspondiente al ingreso bruto ajustado que exceda las cantidades mostradas en la siguiente tabla:

CONDICIÓN	MONTO
Persona física casada que presente declaración separadamente	58,975
el resto de los contribuyentes	117,950

En ningún caso la reducción podrá ser mayor al 80% de las deducciones personales permitidas, sin incluir los gastos médicos, los intereses de inversión, pérdidas fortuitas o cualquier otro tipo de pérdidas.

5.4 Periodos de presentación de las Declaraciones

Las declaraciones para las personas físicas deben ser presentadas a más tardar el día 15 del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal (15 de abril para los contribuyentes de año de calendario); sin embargo, los contribuyentes que son ciudadanos estadounidenses o residentes permanentes y cuyas casas o residencias se encuentran fuera de los Estados Unidos o Puerto Rico en la fecha regular de presentación tienen una extensión automática de 2 meses (hasta el 15 de junio para los contribuyentes de año de calendario).

Puesto que no es requerida una petición formal para este periodo adicional, la declaración debe incluir el informe de que su residencia para efectos fiscales se encontraba fuera de los Estados Unidos o Puerto Rico en la fecha de vencimiento regular. Si la declaración que se presenta es conjunta, sólo es necesario que un esposo resida fuera de los Estados Unidos. Esta extensión de la fecha de presentación no libera a los contribuyentes de pagar cualquier interés derivado de la obligación del pago de impuestos. Dicha obligación debe ser pagada en abril 15, el interés por el retraso en dicho pago es calculado de la fecha de exigibilidad (sin extensión) hasta que el pago es recibido por el Servicio de Rentas Internas (Internal Revenue Service).

Una extensión adicional automática de 2 meses, hasta el 15 de agosto es todavía posible si se presenta la forma 4868, “aplicación para una extensión automática de tiempo para presentar declaración de impuesto de una persona física en Estados Unidos”. Esta extensión no libera al contribuyente de todas las penas posibles a menos que el o ella hayan pagado al menos 90% de su deuda fiscal al momento en que la extensión es presentada.

Si la fecha de presentación de una declaración (incluyendo extensiones automáticas) es sábado, domingo o día de descanso obligatorio, la fecha de vencimiento será el siguiente día hábil. Una

declaración de impuesto federal enviada por correo desde otro país será aceptada como presentada en tiempo si existe un sello oficial con fecha posterior a la fecha límite de presentación. Si una declaración es enviada después de su fecha límite original o extendida, no se considera presentada hasta que realmente es recibida por el Servicio de Rentas Internas. Para aquellos contribuyentes que requieran tiempo adicional al disponible por las extensiones automáticas pueden solicitar tiempo adicional en la forma 2688 Aplicación para un Extensión adicional de Tiempo para Presentar Declaración Individual del Impuesto Sobre la Renta en EUA. El uso de esta forma puede otorgar una extensión de tiempo hasta el 15 de diciembre para el contribuyente que se encuentre fuera de los Estados Unidos.

5.5 Intereses sobre impuestos no pagados

Una forma de extensión, propiamente llenada, puede liberar al contribuyente de una pena por presentación tardía del impuesto neto a cargo (desde la mitad del 1% mensual hasta el 25%). Sin embargo, esto no elimina la obligación del pago de intereses, la cual es cobrada sobre el impuesto no pagado desde la fecha de exigibilidad (sin extensión). El interés es compuesto y se calcula diariamente, las tazas se calculan trimestralmente.

5.6 El primer año fuera de los Estados Unidos

Los contribuyentes que esperan calificar para las exclusiones especiales en el extranjero deben presentar una declaración antes de obtener esa calificación, pueden obtener una extensión adicional para diferir la obligación de presentación hasta que ellos califiquen o bien, pueden presentar la declaración sin dichas exclusiones pagando el impuesto a cargo; y más tarde, presentar una declaración complementaria para reclamar el saldo a favor una vez que hayan calificado para las exclusiones. El Servicio de Rentas Internas (SRI) garantizará una extensión hasta 30 días después de la fecha en la cual, ya sea la prueba de residencia de buena fe o la prueba de presencia física sean cumplidas. Una extensión de hasta 90 días después de el final del siguiente año precedente al año de cambio de residencia, será garantizada para aquellos contribuyentes que requieran deducir los gastos de mudanza entre el ingreso de fuente de riqueza

en el extranjero excluible y no excluible. Estas extensiones pueden ser solicitadas, en duplicado en la forma 2350, “aplicación para una extensión de tiempo para presentar declaración individual de impuesto sobre la renta en EUA”, en la fecha de vencimiento de presentación o antes.

Las aplicaciones para extensiones pueden ser presentadas tanto en el Centro del Servicio de Rentas Internas en Philadelphia, Pennsylvania 19255, o con un representante local de SRI. Una copia de la aplicación aprobada debe ser incluida con la declaración cuando ésta es presentada para ayudar a disminuir los retrasos del SRI.

El presentar declaraciones de impuesto sobre la renta sin utilizar las exclusiones del extranjero puede traer consigo el pago de impuestos, particularmente cuando la compensación del contribuyente no ha sido sujeta a retención en los EUA. Aún cuando el total o parte de estos impuestos pueden ser devueltos en una fecha posterior, generalmente es ventajoso obtener una extensión y presentar la declaración cuando las exclusiones del extranjero puedan ser utilizadas.

Por otra parte, un contribuyente que ya tiene garantizado un reembolso de impuestos puede considerar valioso presentar la declaración en la fecha original de vencimiento y obtener dicho reembolso. En una fecha posterior, él o ella pueden presentar una declaración complementaria (Forma 1040X) para obtener un reembolso adicional debido a las exclusiones especiales del extranjero. Esta situación continuamente ocurre cuando una asignación en el extranjero comienza con posterioridad en el transcurso del año.

Las exclusiones pueden ser elegidas en una declaración que ha sido presentada ya sea en la fecha de vencimiento regular o extendida, o en una declaración complementaria presentada a tiempo. Estas también pueden ser elegidas en una declaración retrasada, si esta se presenta dentro de el plazo de un año posterior a su fecha original de presentación. La aplicación de esta regla de un año es incierta si la declaración retrasada se considera presentada cuando se recibe por el SRI. Esta elección puede ser hecha en una declaración más retrasada, presentada después de el primer plazo de el año posterior a la fecha de exigibilidad, siempre que alguna de las dos siguientes condiciones se cumplan:

a) el contribuyente no deba cantidad alguna de impuesto sobre la renta federal después de tomar en consideración la exclusión y presentar la forma 1040 conjuntamente con la forma 2555, antes o después de que el SRI descubra que el contribuyente falló en elegir la exclusión.

b) el contribuyente debe impuesto sobre la renta federal después de tomar en consideración la exclusión y presenta la forma 1040 conjuntamente con la forma 2555, antes de que el SRI descubra que el contribuyente falló al elegir las exclusiones.

Aquellos contribuyentes que presenten declaraciones de años posteriores con dos o más años de antigüedad, bajo estas reglas deben hacerlo notar en la página 1 de la forma 1040⁶².

5.7 Pagos Provisionales Estimados.

Si el impuesto a cargo estimado del contribuyente después de retenciones, excede la cantidad de 500 dólares, es requerido que se realicen pagos provisionales estimados.

Las fechas de pago de estos son el 15 de abril, 15 de junio, 15 de septiembre y el 15 de enero. Si por alguna razón los pagos provisionales del impuesto estimado no cubrieran el impuesto estimado, el contribuyente deberá pagar una multa por este hecho. Es decir, dichos pagos serán iguales al cien por ciento del impuesto del año anterior si el ingreso bruto ajustado es menor o igual a 150,000 dólares; los pagos serán iguales al 110% del impuesto del año anterior si el ingreso bruto ajustado es mayor a 150,000 dólares. El contribuyente deberá hacer el pago de su impuesto estimado en forma trimestral según sea el caso, aplicando el porcentaje indicado al impuesto del año anterior para cada caso, así no correrá el riesgo de una falta de pago como impuesto estimado.

Se impone una pena, que es igual a la tasa de interés que se aplique a dichos pagos de impuesto. Esta pena generalmente no es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo

no se cobra interés por el retraso en el pago del impuesto estimado. Es importante destacar que el impuesto mínimo alternativo también debe ser cubierto en la misma forma; este tema se desarrollará en este mismo capítulo con posterioridad.

5.8 Cuentas en bancos extranjeros.

El Departamento del Tesoro exige que cada ciudadano o residente estadounidense con interés o autoridad sobre cuentas bancarias en el extranjero, inversiones, o cualquier otra cuenta financiera que exceda 10,000 dólares en cualquier momento en el año de calendario debe reportar esa relación a más tardar el 30 de junio del siguiente año. Este reporte se realiza en la forma TD F 90-22.1, *Reporte de cuentas bancarias y financieras en el extranjero*, presentadas separadamente de la declaración de Impuesto sobre la Renta y enviada al Departamento del Tesoro P.O. Box 32621, Detroit, MI 48232.

5.9 El informe a la oficina de inmigración en caso de solo ser residente y no nacional.

Los candidatos para obtener una *tarjeta verde* deben completar cierta información para el SRI acerca de sus declaraciones sobre su residencia y otra información. El no proporcionar esta información trae consigo el pagar 500 dólares de multa. El propósito de estas provisiones es identificar a todas aquellas personas estadounidenses que no presentan sus declaraciones del impuesto sobre la renta durante sus periodos de residencia en el extranjero.

5.10 Exclusiones especiales por vivir en el extranjero

Aquellos contribuyentes que tengan su domicilio fiscal fuera de los Estados Unidos tienen el derecho de elegir dos exclusiones para reducir su ingreso gravable en los Estados Unidos. Las exclusiones sólo son posibles si el contribuyente mantiene su domicilio fiscal en el extranjero.

⁶² La forma 1040 es el equivalente a la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas en México

5.10.1 La exclusión del ingreso ganado en el extranjero

Los contribuyentes que establezcan su domicilio fiscal en el extranjero pueden elegir excluir anualmente hasta 70,000 dólares de el ingreso ganado en el extranjero. La exclusión puede realizarse completa sólo si el contribuyente permanece en el extranjero durante el ejercicio fiscal. De otra manera, la exclusión es reducida proporcionalmente en base al número de días en los que el contribuyente permanezca en los Estados Unidos. También para que el ingreso ganado en el extranjero sea excluible, es necesario que el mismo sea recibido a más tarde dentro del siguiente ejercicio fiscal a aquel en el que se origino el mismo, esto es que el ingreso se pague a más tardar en el año siguiente a aquel en el que se realizo el servicio.

En el caso de las personas físicas casadas, las cuales cada cónyuge obtenga un ingreso ganado en el extranjero, una exclusión de 70,000 dólares es deducible por cada uno de los contribuyentes contra el ingreso ganado en el extranjero. Si los contribuyentes casados eligen presentar su declaración en forma separada, cada contribuyente puede elegir tomar su propia exclusión del ingreso ganado en el extranjero en su declaración separada.

5.10.2 Exclusión del Costo de Vivienda

Los contribuyentes que califiquen para el supuesto anterior (Exclusión del Ingreso Ganado en el Extranjero), pueden elegir una segunda exclusión, la cual consiste en excluir de su ingreso bruto ajustado una cantidad igual a ciertos costos de vivienda mientras estos no se consideren “lujosos o innecesarios”. Esta elección puede ser tomada solo por aquellos que reciban ingresos ganados en el extranjero como empleados. También esta elección se distingue de los gastos de alimentación y hospedaje, que el patrón llegue a pagar cuando se inicie la asignación del empleado en el extranjero.

Dentro de los costos de vivienda se incluyen:

- Renta
- Valor justo de la casa provista por el patrón en el extranjero

- Los gastos diferentes a los de teléfono
- El aseguramiento de la propiedad y los bienes dentro de ella
- Algunos impuestos de ocupación y de propiedades personales
- Gastos no reembolsables pagados para asegurar el menaje de casa
- La renta de menaje de casa y otros accesorios
- Reparaciones a la casa y al menaje de casa
- En su caso los gastos de estacionamiento para el habitante de la casa

Se excluyen de los gastos de vivienda los siguientes:

- El costo de una casa (cuando se compre), sus mejoras, y otros costos que se consideren incrementos del valor de la propiedad
- El costo de adquisición del menaje de casa o accesorios
- Los costos de servidumbre (sirvientas, jardineros y otros similares)
- Pagos de hipoteca, tanto pagos al capital como de intereses
- Gastos de depreciación
- Costos derivados de la suscripción a televisión por cable
- Intereses, impuestos y otros gastos que de otra forma puedan ser deducibles como gastos de mudanza, o deducciones personales regulares

Además, si la familia del contribuyente se ve obligada a vivir en un domicilio diferente en el extranjero debido a “condiciones de peligro, inseguridad o de cualquier otra forma adversas” existentes donde el contribuyente desempeñe sus actividades, una cantidad razonable de gastos de vivienda necesarios para mantener el segundo hogar en el extranjero puede ser utilizada para la exclusión del costo de vivienda.

La exclusión del costo de vivienda es igual al excedente de los gastos de vivienda sobre “el monto base de vivienda”. Para 1996, el monto base de vivienda es de 9,242 dólares. Si los gastos de vivienda se incurren en el año en el que el empleado comienza o termina su asignación en el extranjero, el monto base de vivienda es reducido proporcionalmente. También, asumiendo que ambas exclusiones pueden ser tomadas, la exclusión del costo de vivienda debe ser calculada primero.

Las personas físicas casadas que residan en el mismo hogar y que presenten sus declaraciones de manera conjunta podrán elegir calcular la exclusión del costo de vivienda de manera separada o conjunta. Si deciden realizar el cálculo de manera separada, deberán utilizar un monto base de vivienda separadamente. Podrán otorgar un gasto a su cónyuge o dividir dichos gastos en la forma en que deseen. Las personas físicas casadas que deseen presentar sus declaraciones en forma independiente deberán calcular el monto de sus exclusiones en forma separada y presentar su declaraciones en forma separada.

Si deciden calcular el costo de vivienda en forma conjunta, dichos cónyuges deben decidir quien va a utilizar la exclusión. El cónyuge que utilice la exclusión debe adicionar a sus gastos de vivienda los gastos del otro cónyuge y disminuir su monto base de vivienda. Generalmente la elección de realizar el cálculo de manera conjunta es más benéfica, ya que los gastos considerados como costo de vivienda son reducidos por un solo monto base de vivienda. Si ambos cónyuges tienen periodos de residencia en el extranjero diferentes, los cuales se utilizan para obtener la calificación, y el cónyuge con el periodo más corto decide tomar la exclusión, solo los gastos de vivienda incurridos en ese corto lapso de tiempo serán considerados.

5.10.3 Como calificar para las exclusiones

Un ciudadano Americano puede calificar para las exclusiones en dos formas diferentes:

- a) al establecerse él mismo como un residente en el extranjero de buena fe por un periodo ininterrumpido que incluye un año de calendario, y
- b) al estar físicamente presente en uno o más países en el extranjero durante 330 días completos en cualquier periodo de 12 meses consecutivos.

En muchos casos, solo el examen de presencia física es aplicable a los extranjeros residentes permanentes en los Estados Unidos (poseedores de “la tarjeta verde”) ya que ellos son, por naturaleza, residentes de buena fe en el país antes citado.

El SRI puede eliminar el tiempo de calificación ya sea para el examen de residencia de buena fe o el examen de presencia física, para aquellos que deban abandonar el país extranjero por causa de “guerra, levantamiento civil, o condiciones similares que no permitan el desarrollo normal de negocios”, la lista de países a los que esta condición se les aplica es estrictamente limitada. Una provisión específica niega la exclusión a aquellos individuos que violen las restricciones federales de viaje, tales como las restricciones actualmente impuestas sobre viajes a Cuba, Irak, y Libia.

5.10.4 Domicilio fiscal en el extranjero

Un prerrequisito tanto para examen de residencia de buena fe como para el de presencia física es que el contribuyente debe establecer un domicilio fiscal en el extranjero. El domicilio fiscal de una persona se define generalmente como su principal lugar de negocios más que como su residencia familiar. Un domicilio fiscal normalmente debe establecerse y mantenerse simplemente por razones de empleo. Si la persona no tiene un lugar de negocios, se considera que su residencia familiar puede ser considerada como tal.

No se considera que un contribuyente mantenga un domicilio fiscal en el extranjero mientras, durante cualquier periodo su residencia familiar permanezca en los Estados Unidos. Por ejemplo, un contribuyente vive en el Paso, Texas; pero diariamente atraviesa la frontera para trabajar en México. Debido a que su residencia continua localizada en los Estados Unidos se considera inelegible para las exclusiones por vivir en el extranjero. Bajo la más reciente ley revisada, el SRI considera que se ha establecido un nuevo domicilio fiscal si el contribuyente realmente permanece en el nuevo lugar de empleo por al menos el periodo de un año.

Igualmente importante que el establecimiento del domicilio fiscal en el extranjero, y la localización en el extranjero del empleo del contribuyente, es la demostración de que ha establecido su residencia familiar en el extranjero. El SRI en sus reglas 93-86, enlista tres factores que determinan si el contribuyente ha establecido su residencia familiar en el extranjero.

1. La familia del contribuyente lo acompaña a vivir a la nueva casa,
2. Los gastos de vivienda no son duplicados para mantener el antiguo hogar, y
3. La preponderancia de los contactos de negocios se encuentran ahora en el nuevo lugar.

Si la persona cumple con los requisitos de establecimiento de un domicilio fiscal en el extranjero y mantiene su principal domicilio ahí mismo, el simple hecho de retener la propiedad de su antigua casa en los Estados Unidos no le causará el mantener su residencia en los EUA para efectos de la regla citada. El resultado es el mismo aún cuando la esposa o los dependientes del contribuyente continúan residiendo en la anterior casa. Al final, la determinación dependerá de todos los hechos y circunstancias.

Se debe hacer notar que una vez que se ha establecido un domicilio fiscal en el extranjero, cualquier reembolso por costo de vivienda o costo de vida no serán tratados como “lejos de casa”. Por lo tanto, no es posible utilizar las exclusiones por el periodo de tiempo en el cual los gastos de vivienda o vida sean reembolsados.

La falta de una definición precisa de domicilio fiscal en el extranjero hace importante que los contribuyentes tengan pruebas documentales que soporten su situación personal de el establecimiento de su domicilio fiscal en el extranjero. Como ya mencionamos con anterioridad, el domicilio fiscal en el extranjero es absolutamente necesario para calificar en las exclusiones.

5.10.5 País extranjero

El término país extranjero para los exámenes de presencia física y de residencia de buena fe, incluye cualquier territorio bajo la soberanía de un gobierno distinto al de los Estados Unidos de

Norteamérica. Esto incluye las aguas territoriales de ese otro país y el espacio aéreo del mismo. Las plataformas continentales y las áreas adyacentes del territorio de ese otro país serán consideradas parte de el mismo si este tiene derechos exclusivos a la exploración y explotación de los recursos naturales ahí localizados. Las posesiones y territorios de los EUA no son considerados países extranjeros, así como también las aguas internacionales.

5.10.6 Examen de residencia en el extranjero de buena fe

Para calificar como un residente en el extranjero de buena fe, un ciudadano estadounidense debe residir en un país extranjero por un periodo que incluye al menos un ejercicio fiscal completo, para los propósitos de un contribuyente de año de calendario el ejercicio comienza el 1o. de enero y termina el 31 de diciembre de ese mismo año. Para los propósitos de este examen, es crucial que el contribuyente establezca su residencia en el extranjero antes del 1o. de enero. El aparecer en la nómina de la compañía extranjera no es suficiente; la residencia comienza sólo cuando el contribuyente arriba al país extranjero con la genuina intención de establecer su residencia.

Como ya mencionamos, este examen requiere que el contribuyente tenga la intención de residir en el extranjero, obviamente esto debe ser soportado por los hechos y circunstancias relacionados. Una persona que viaja al extranjero por un periodo temporal por un propósito específico, generalmente no es considerada como residente en el extranjero de buena fe. El sólo hecho de estar en el país extranjero por la duración de tiempo requerida no es suficiente; la intención de establecer su residencia es lo que cuenta. Para determinar que el contribuyente tiene la intención de establecer su residencia en el extranjero, la Corte de los Estados Unidos ha considerado factores tales como la duración y la naturaleza de la estancia; si la casa situada en territorio estadounidense fue vendida, rentada o abandonada en favor de una en el país extranjero; si el contribuyente fue acompañado por su familia; el tipo de visa obtenida en el extranjero; la naturaleza y el grado de la participación del contribuyente en el extranjero; el uso de una lengua extranjera; y la localización de los intereses económicos del contribuyente (centro de intereses vitales). El hecho de que el contribuyente tenga la intención de regresar a los EUA

cuando su asignación en el extranjero finalice no afecta la calificación como residente de buena fe.

Al ser considerado como no residente para efectos impositivos no excluye al contribuyente de calificar bajo este examen. También la posesión de una visa de turista, con las implicaciones de no ser residente bajo las leyes inmigratorias no causa por sí misma el no aprobar bajo este examen.

El estar exento de pago del Impuesto sobre la Renta debido a las regulaciones de algún tratado o acuerdo internacional, por sí sólo no prohíbe al contribuyente obtener esta condición. Sin embargo, las regulaciones de un tratado que garanticen a una persona estadounidense especiales privilegios o inmunidades pueden distinguir a un ciudadano estadounidense de otros residentes en el extranjero de calificar como residentes de buena fe.

Otro factor determinante puede ser la manera en que el contribuyente presenta su situación a las autoridades fiscales del país extranjero. Si el contribuyente presenta un informe a las autoridades fiscales extranjeras buscando la excepción de impuesto de ese país sobre las bases de que el contribuyente no es un residente de dicho estado, y si las autoridades del país extranjero aceptan dicha excepción, entonces el contribuyente no califica para este examen.

Una vez que la condición de residente de buena fe en el extranjero se ha establecido, viajes ocasionales de negocios o placer a los Estados Unidos pueden ser hechos, sin que estos pongan en peligro dicha condición. La ausencia temporal de su residencia en el extranjero no reduce las exclusiones especiales disponibles. El ingreso ganado en viajes de negocios a los EUA no será elegible para la exclusión de ingreso ganado. También una vez adquirida la condición de residente de buena fe esta puede ser retenida hasta la fecha en que el contribuyente termine su asignación en el extranjero.

El cambio de residencia de un país extranjero a otro no afecta a esta condición. Sin embargo, la residencia temporal en los Estados Unidos entre diferentes asignaciones puede terminar con esta

condición. Consecuentemente, un contribuyente debe mantener su condición de residente en el extranjero hasta convertirse en residente en el nuevo país. Cabe hacer notar sin embargo, que una residencia temporal en los EUA no elimina la elección de excluir el ingreso ganado en el extranjero. Si el contribuyente muda su residencia al extranjero, esta elección puede todavía continuar vigente.

El SRI frecuentemente determina si el contribuyente califica como residente de buena fe en el extranjero basándose en los hechos reportados en la forma 2555, ingreso ganado en el extranjero. Esta forma debe ser presentada con cada declaración en la que se utilicen las exclusiones del extranjero.

5.10.7 Examen de presencia física

Para calificar por las exclusiones especiales del extranjero bajo el examen de presencia física, un ciudadano o extranjero residente en los EUA debe estar físicamente presente en un país extranjero durante 330 días completos, durante cualquier periodo de doce meses consecutivos. Se considera como un día completo al periodo de 24 horas comenzando a partir de la media noche. También el contribuyente debe haber establecido su domicilio fiscal y su residencia familiar a partir de ese día. El tiempo utilizado en aguas internacionales no es considerado como un día de presencia física en el país extranjero, a no ser que los puntos de salida y arribo se localicen ambos en países extranjeros. Durante dicho viaje, una persona puede visitar los EUA, siempre que la presencia en este país sea por menos de 24 horas, ese día en los Estados Unidos, todavía podrá ser considerado como uno de los de presencia física en el extranjero.

La intención de establecer su residencia en el extranjero es irrelevante para los propósitos de este examen. Todo lo que se requiere es que el contribuyente realmente este presente en territorio extranjero y sea capaz de demostrar que su domicilio fiscal y residencia familiar están fuera de los Estados Unidos durante el tiempo de presencia en el extranjero. Cualquier persona física puede calificar bajo el examen de presencia física sin importar si es sujeto de Impuesto sobre la Renta en el país extranjero.

El tiempo de permanencia en un país extranjero bajo el empleo del gobierno de los Estados Unidos contara para satisfacer las reglas de este examen. Sin embargo el ingreso ganado, pagado por el gobierno de los EUA puede no ser excluible.

Cualquier contribuyente que califique para las exclusiones en cualquier periodo de doce meses en el cual ha estado físicamente presente fuera de los EUA por al menos 330 días, puede elegir el periodo. El objetivo es tener la mayor cantidad posible de días en un ejercicio fiscal dentro de los doce meses del periodo de calificación. El domicilio fiscal y la residencia familiar pueden no haber permanecido en el extranjero durante los doce meses, pero realmente deben haberse establecido por cada uno de los 330 días.

Como resultado, del primer año de presencia física, el periodo de calificación y el monto excluible de ingreso ganado, pueden ser maximizados de la siguiente forma: Hay que contar 12 meses hacia atrás desde el día 330 de presencia física en el extranjero. Entonces se cuenta el número de días entre el primer día del periodo de los doce meses y el final del primer año de presencia física en el extranjero. Algo muy similar ocurre en el año en el que el contribuyente finaliza su asignación en el extranjero, el periodo de calificación puede ser extendido mas allá de la fecha de repatriación.

5.10.8 Ingreso ganado en el extranjero

La base para calcular las exclusiones especiales ganadas en el extranjero es el ingreso del contribuyente ganado en el extranjero. El *CRentas Internas* define como ingreso ganado a los salarios, sueldos, honorarios o cualquier otra cantidad recibida como compensación, por la prestación de un servicio personal. Esto incluye todo tipo de reembolsos, prestaciones, comisiones y pagos en especie asociados a la prestación de servicios, por ejemplo:

- pago de incentivos relacionados a asignaciones en el extranjero;
- prestaciones de costo de vida y costo de vivienda;

- valor de mercado de la vivienda proporcionada por el patrón, automóviles, servicios financieros, etc.
- reembolsos por gastos de mudanza;
- inscripciones en escuelas;
- prestaciones de pago de impuestos estadounidenses, estatales, o extranjeros.

Los honorarios generalmente constituyen un ingreso ganado, aún si el contribuyente emplea asistentes que desarrollen parte o todo el servicio, siempre que los pacientes o clientes busquen como responsable de los servicios prestados al contribuyente.

El SRI ha regulado que para determinar el ingreso ganado de un miembro de una sociedad extranjera, la exclusión del ingreso ganado en el extranjero es aplicada a la parte del socio sobre el ingreso bruto de la sociedad, más que sobre el ingreso neto. Además si el ingreso del socio parcialmente depende de los servicios de otros socios o empleados dentro como fuera de los Estados Unidos, el ingreso del socio que se utiliza para la exclusión se basa en el porcentaje del ingreso de la sociedad con fuente de riqueza localizada fuera de los Estados Unidos sobre el total de el ingreso. Sin embargo, si la escritura de la sociedad prevé que cierta parte del ingreso de la sociedad se deriva de alguna subsidiaria en el extranjero, el contribuyente puede considerar su parte de ingreso como proveniente de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

En el caso de ciencias o artes, distinguir la compensación de los servicios personales del ingreso y de la transferencia de la propiedad artística (por ejemplo una pintura, un libro o una patente) ha sido difícil. Desde 1979 el SRI ha acordado que, al menos para los propósitos de la exclusión del ingreso ganado en el extranjero, el ingreso de un pintor derivado de sus pinturas es un ingreso elegible para la exclusión. Aún más, el SRI ha extendido su análisis a los escritores que transfieren los derechos de propiedad de sus trabajos a los editores, y los compositores que transfieren sus derechos sobre composiciones musicales. Consecuentemente, el ingreso de los autores y artistas derivado de la transferencia de su trabajo puede ser considerado ingreso ganado para los propósitos de la exclusión

Como regla general, los empleados del Gobierno de los EUA no son candidatos para las exclusiones especiales. Ellos generalmente reciben otras excepciones por ciertos costos de vida y algunas prestaciones por el área en la que se encuentran en el extranjero.

El ingreso ganado que califica para la exclusión se considera recibido para los efectos de aplicar la limitación de 70,000 dólares, en el año en el cual los servicios fueron desarrollados. La exclusión no puede ser incrementada por diferir la recepción del ingreso ganado en el extranjero a un año posterior. También, para calificar para la exclusión el ingreso no debe ser recibido después del final del año posterior a aquel en el cual los servicios fueron desarrollados. Consecuentemente, los pagos por los salarios de empleados, reembolso de gastos o equalizaciones de impuestos no calificarán para la exclusión si son pagados después de un año a aquel en el cual los servicios fueron desarrollados.

Si una persona física recibe en un año un bono por servicios desarrollados en un número de años, el contribuyente debe reportar el ingreso en el año en que éste es recibido. Al determinar la cantidad que de éste ingreso puede ser excluible en un año en particular, sin embargo, el ingreso generalmente no es extendido sobre el periodo en el cual se generó y las exclusiones para cada uno de esos años deben ser aplicadas a ese ingreso. El contribuyente debe extender el ingreso en base a los meses de calendario; una fracción del mes es contada como un mes completo, si la fracción incluye más de 15 días. El ingreso puede ser prorrateado desproporcionadamente sobre el periodo en que este se haya generado, bajo ciertos hechos particulares que el individuo pueda demostrar porque algunas cantidades pueden ser mayores a otras, atribuibles a los servicios desarrollados en un año en lugar de otro. Tales circunstancias especiales pueden haber ocurrido, por ejemplo, si el bono fue pagado por diferentes formas de servicio desarrolladas en un número de países.

5.10.9 Ingreso de fuente ubicada en el extranjero

Si un contribuyente obtiene ingresos durante el periodo de calificación de residencia en el extranjero, este debe establecer que ingreso es proveniente de fuente de riqueza ubicada en el

extranjero. La fuente de compensación por el desarrollo de servicios personales se determina en base al lugar en el cual los servicios son desarrollados. Factores tales como el lugar de donde proviene el pago, la localización del patrón y el hogar del empleador no son relevantes.

En muchas instancias los empleados que viven en el extranjero reciben compensaciones adicionales, quizá bonos o prestaciones, para cubrir los gastos adicionales en los que se incurre al trabajar en el extranjero. Siempre que este ingreso adicional sea considerado pagado por los servicios en el extranjero del contribuyente, estos calificarán para la exclusión del ingreso ganado en el extranjero.

En los años que el contribuyente ha trabajado ya sea dentro y fuera de los Estados Unidos, el ingreso generalmente es prorrateado entre la fuente estadounidense y la extranjera, “basándose en las circunstancias y hechos disponibles”. Generalmente este prorrateo se basa en una proporción de horas de trabajo realizadas dentro y fuera de los EUA.

Una partida específica de ingreso que puede ser claramente identificada con el desarrollo de servicios en el extranjero debe ser claramente definida en el acuerdo o contrato de trabajo. A no ser que existan circunstancias inusuales, el salario base del contribuyente debe ser prorrateado entre las fuentes de los Estados Unidos y el extranjero, basándose en el número de días trabajados dentro y fuera de los EUA durante el año.

El SRI agresivamente ha desafiado la forma en que el ingreso es prorrateado, especialmente las prestaciones por servicios en el extranjero mostradas en la declaración del contribuyente. Documentación propia y adecuada en los acuerdos de trabajo, especificando la razón y términos de estas prestaciones, ayudará substancialmente al prorrateo de la declaración.

5.11 Ingreso bruto ajustado

Para determinar el ingreso bruto ajustado, el contribuyente deberá identificar primero de que fuente proviene el ingreso y agruparlo en una de las siguientes categorías: negocios o ingresos

ganados, ingresos de portafolio de inversión, o ingresos pasivos. Las pérdidas relacionadas a actividades encaminadas a obtener ingresos pasivos generalmente no pueden ser deducidas contra ingresos provenientes de otras categorías. Ciertas deducciones, tales como cantidades de jubilación individual, son entonces permitidas para obtener el ingreso bruto ajustado del contribuyente

5.11.1 Ingresos por negocios

Un ingreso ganado puede incluir utilidades recibidas como compensación de una forma no formal de negocio (tales como un sólo propietario o socio). Los gastos ordinarios y necesarios del negocio directamente relacionados para obtener ese ingreso son deducibles en el cómputo del ingreso bruto ajustado. Cualquiera de esos gastos es rechazado como una deducción en la proporción que este es propiamente repartido o cargable contra el ingreso que ha sido excluido bajo cualquier exclusión de ingresos ganados en el extranjero o la exclusión del costo de vivienda. La manera en la cual los gastos son repartidos y cargados contra el ingreso excluido sigue principios que distinguen deducciones que son “claramente relacionadas” en todo o en parte a el ingreso ganado de aquellos que no lo son.

5.11.2 Ingresos de portafolio

Ya sea que un contribuyente reclame o no la exclusión al ingreso ganado en el extranjero, sus otros ingresos y deducciones serán tratados como si el contribuyente no hubiera nunca partido de los Estados Unidos. Si el ingreso es originario del extranjero, tal ingreso puede afectar el límite de crédito fiscal extranjero. El ingreso de portafolio recibido por los contribuyentes externo al conducto de mercado o negocio es generalmente considerado un ingreso en inversión e incluye un ingreso desde acciones, bonos, intangibles, y ventas de inversiones.

Las exclusiones especiales a los extranjeros pueden permitir a un contribuyente ser gravado en la categoría de impuestos a los ingresos estadounidenses más baja, esto puede ser para él o ella una

ventaja, en años capacitados para las exclusiones, para recibir como un ingreso de portafolios como sea posible.

5.11.3 Ingresos pasivos o pérdidas

La protección fiscal y las inversiones en negocios en las cuales el contribuyente no participa materialmente son clasificadas separadamente como actividades en negocios "pasivos". Una sociedad de interés limitado, por ejemplo, es usualmente considerada pasiva. Generalmente, las pérdidas excedentes del ingreso de las actividades pasivas pueden no ser deducidas contra otro ingreso. Estos excedentes de pérdidas de la actividad pasiva no pueden disminuirse al negocio activo del contribuyente o al ingreso por salario, ni pueden ellos reducir el ingreso de portafolio, tales como intereses y dividendos. El sobrante de las pérdidas de actividad pasiva debe ser sumado y llevado a años posteriores para disminuir el ingreso neto de operación de las actividades pasivas o ser aplicado contra cualquier ingreso o ganancias cuando la inversión pasiva esta influida de una transacción gravable.

Todas las actividades de renta podrán ser tratadas como pasivas, con una excepción limitada a ciertos contribuyentes en la propiedad real del negocio, si el contribuyente participa o no materialmente. Pero un individuo puede deducir contra el ingreso no pasivo hasta 25,000 dólares en pérdidas de actividad pasiva atribuibles a actividades de bienes reales en renta en las cuales el contribuyente participe activamente. Los 25,000 dólares se aplican gradualmente, no obstante, en cincuenta centavos de dólar, cuando el ingreso bruto ajustado de un contribuyente está entre 100,000 y 150,000 dólares.

5.11.4 Compañías extranjeras propiedad de estadounidenses

Un efecto de menos importancia de poseer una compañía extranjera es que el ingreso de la compañía extranjera no es usualmente gravado en la parte accionaria estadounidense sino, hasta que el ingreso es distribuido como un dividendo. En algunos casos, esto trae consigo el uso de

compañías con el simple hecho de diferir los impuestos. Las leyes fiscales de los EUA tratan de prevenir el excesivo uso de compañías extranjeras con el objetivo de diferir el impuesto. En algunas ocasiones, la Ley ignora la condición de extranjera de la entidad y grava a los accionistas estadounidenses de cualquier forma.

Sin embargo si un accionista estadounidense controla una corporación extranjera (esto es posee el 50% ó más de las acciones), posee acciones en una compañía extranjera que tiene un considerable ingreso pasivo.

5.11.5 Cuentas individuales para el retiro

Un contribuyente que no cuente con la protección de un plan de pensiones o un plan de reparto de utilidades puede aportar hasta 2,000 dólares a una cuenta individual para el retiro. Este tope se incrementa hasta 2,250 dólares para una persona física que cuyo cónyuge no trabaje. Las parejas pueden aportar hasta 2,000 dólares cada uno. La fecha límite para realizar dicha aportación es la fecha original de vencimiento para la presentación, sin incluir extensiones.

Si un contribuyente o su esposa se encuentra cubierto por cualquier plan, la deducción anual por contribuciones a la cuenta es eliminada si los contribuyentes tienen los siguientes niveles de Ingreso Bruto Ajustado: entre 40,000 y 50,000 para contribuyentes casados que presenten su declaración conjunta, entre 25,000 y 30,000 para contribuyentes solteros; y entre 0 y 10,000 para contribuyentes casados que presenten su declaración separadamente.

La opción de contribuir a estas cuentas puede ser limitada, y posiblemente eliminada por la exclusión del ingreso ganado en el extranjero. La cantidad posible de aportación a estas cuentas no puede exceder “una cantidad igual a la compensación incluíble en el ingreso bruto del contribuyente para el año que corresponda.” Cualquier cantidad por encima del límite de aportación es un exceso sujeto al 6% de impuesto (generalmente este impuesto puede ser evitado si el contribuyente retira el exceso de su cuenta). Por lo tanto, un contribuyente estadounidense que podría excluir todo o parte de su ingreso ganado en el extranjero durante el año podría

incurrir en una penalización si realiza una aportación a su cuenta individual para retiro. El contribuyente puede, sin embargo, aportar hasta donde su ingreso ganado o el ingreso ganado en el extranjero exceda la cantidad excluida.

5.12 Determinación de la base gravable

Después de determinar el ingreso bruto ajustado, un contribuyente resta la deducción estándar (o sus deducciones personales) y las excepciones personales para determinar la base gravable.

5.12.1 Deducción estándar

Para 1996, las cantidades de deducción estándar son 6,700 dólares para contribuyentes casados que presenten sus declaraciones conjuntamente, 5,900 dólares para jefes de familia, 4,000 dólares para contribuyentes solteros, y 3,350 dólares para contribuyentes casados que presenten declaración separadamente.

Estos montos se incrementan con 800 dólares para aquellas personas casadas o cónyuges sobrevivientes con una edad de 65 años o más, o bien que sean ciegos (1,600 dólares si el contribuyente es mayor de 65 y ciego) y por 1,000 dólares para los contribuyentes jefes de familia (2,000 dólares si el contribuyente es mayor de 65 años o ciego).

Es importante mencionar que las deducciones personales, en caso de ser utilizadas en lugar de las deducciones estándar, deberán ser reducidas si el monto del ingreso bruto ajustado excede la cantidad de 117,950 dólares para 1996, si se presenta declaración conjunta. En caso de que el monto del ingreso bruto ajustado exceda de 58,155 dólares si se presenta declaración separada, también habrá que ajustar las deducciones personales

El total de las deducciones personales en el caso de ser ajustadas se reducen proporcionalmente en un 3% por cada 2,500 dólares que excedan de los montos señalados para el ingreso bruto ajustado.

5.12.2 Gastos de mudanza

Los gastos de mudanza reembolsados por un patrón son excluibles de ingreso bruto del empleado, como una prestación siempre que estos cumplan con ciertos requisitos para ser considerados como reembolso de gastos de mudanza. Los reembolsos de gastos de mudanza como tales incluyen cualquier cantidad recibida, directa o indirectamente por un empleado de su patrón como pago, o como reembolso de, gastos que serían deducibles como gastos de mudanza si hubieran sido pagados directamente o incluidos por el empleado.

Los gastos de mudanza que no puedan ser considerados como tales, serán incluidos en el ingreso bruto como compensación de servicios. Un ejemplo de estos, es el reembolso de gastos de alimentación que serían incluidos en el ingreso bruto del empleado como compensación y no serían deducibles o excluibles como gastos de mudanza.

La forma en que los gastos de mudanza se prorratan solo se aplica a los reembolsos de gastos de mudanza que no pueden ser considerados para su deducción o exclusión, ya que los gastos de mudanza que pueden ser aplicados como deducción o exclusión, no serán reportados como ingreso del empleado pero serán excluibles como una prestación.

Un reembolso derivado de la mudanza a un país extranjero, generalmente es considerado como un ingreso de fuente de riqueza ubicada en el extranjero y por lo tanto calificara dentro de la exclusión del ingreso ganado en el extranjero excluible. Un reembolso por gastos de mudanza incurridos en el regreso a los Estados Unidos generalmente es considerado ingreso de fuente ubicada en los Estados Unidos, ya que se considera pagado por servicios futuros a ser desempeñados en los Estados Unidos.

Cuando un contribuyente no califica para las exclusiones del ingreso ganado en el extranjero por el año completo en el cual se realizo la mudanza, la proporción de los gastos de mudanza que no califican, que pueden ser prorratados en la exclusión para ese año se basa en el número de días que el contribuyente reside en el extranjero en el ejercicio fiscal de mudanza. Sin embargo el

reembolso de los gastos de mudanza que no pueden ser considerados como una prestación es completamente atribuible al año de mudanza, hasta que la persona física tenga al menos 120 días en ese mismo año.

Si el sujeto no tiene un periodo de calificación de al menos 120 días, debe prorratear los gastos de mudanza al año de mudanza y al siguiente año utilizando el siguiente porcentaje:

$$\frac{\text{Número de días de estancia durante el año de mudanza}}{\text{Número de días en el año}}$$

5.12.2.1 Deducción de los Gastos de Mudanza

Una persona física puede deducir sus gastos de mudanza si su nuevo lugar de trabajo se encuentra al menos a cincuenta millas más lejos de su antiguo hogar. Después de la mudanza el contribuyente generalmente debe continuar trabajando tiempo completo en la nueva localidad por al menos treinta y nueve semanas durante los doce meses posteriores (70 semanas durante los subsecuentes 24 meses, si trabaja por su cuenta). Una persona que cumple con estos requisitos puede utilizar una deducción completa de los costos de mudanza (tales como transportación del menaje de casa y la transportación personal).

Los gastos de mudanza solo pueden ser deducidos si el mismo contribuyente los paga. Los gastos reembolsados como ya lo mencionamos solo son excluibles del ingreso bruto del contribuyente, cuando son pagados por el patrón y pueden ser considerados como una prestación.

5.12.2.2 Reglas especiales para mudanzas al extranjero.

Una mudanza al extranjero es aquella que cumple las reglas generales de deducibilidad de los gastos, pero que solo involucra las salidas de los Estados Unidos a cualquier otro país del extranjero, o de una localidad del extranjero a una localidad en el extranjero. Esta no incluye el

regreso a los Estados Unidos del extranjero. Algunos gastos relacionados con dichas mudanzas son deducibles.

Cuando no es práctico transportar el menaje de casa a una localidad en el extranjero, y la persona física que se muda fuera de los Estados Unidos probablemente envíe ese menaje a almacenamiento, hasta el momento en que sea transferido de regreso a los Estados Unidos. En tal caso una deducción razonable puede ser tomada considerando el costo.

La mudanza del menaje de casa y los efectos personales al almacén, así como el almacenamiento de los mismos mientras el principal lugar de trabajo se encuentre localizado en el extranjero, pueden ser considerados gastos de mudanza directamente relacionados, los cuales no se encuentran limitados a alguna suma en dólares especificada. Generalmente los gastos de almacenamiento pueden ser extendidos durante varios años, trayendo consigo una deducción de gastos de mudanza en varios años, no solo en el primer año de asignación.

5.12.2.3 La residencia principal

La mudanza al extranjero requiere de decisiones de suma importancia, sobre todo acerca de la residencia, las dos posibles y principales decisiones que se pueden tomar son: rentar o vender la casa. Dentro de los factores a considerar se encuentra la intención del contribuyente por regresar a la misma área en la conclusión de su asignación, las condiciones del mercado de bienes raíces dentro y fuera de los Estados Unidos, los costos y la facilidad de encontrar casa, la estabilidad de la moneda extranjera, las leyes extranjeras relacionadas a la posesión de bienes inmuebles, las condiciones de financiamiento, y por supuesto, las leyes fiscales.

5.12.2.4 Venta de la Casa en los Estados Unidos

Dentro del Código de Rentas Internas es posible que el contribuyente difiera la ganancia de la venta de su residencia principal, siempre que las ganancias se inviertan en otro bien inmueble. Es requisito indispensable que el nuevo bien se encuentre en los EUA. Normalmente un

contribuyente tiene hasta dos años, antes o después de vender su casa, para comprar otra nueva. La reinversión puede cubrir tanto el precio de compra del nuevo bien, así como las mejoras hechas a esta durante el periodo de dos años. Si el contribuyente compra otra residencia antes de vender la que ya tiene, la ganancia en la venta puede ser diferida solo si la venta ocurre dentro del plazo de los dos años posteriores a la compra del nuevo bien y si el producto de la venta no excede el costo de la nueva casa, incluyendo las adaptaciones sobre mejoras hechas durante el periodo de dos años contados a partir de la fecha en que fue comprada.

La ganancia en la venta de la propiedad es reducida al disminuir de esta los gastos incurridos en los 90 días posteriores a la venta de la residencia, siempre que estos gastos sean pagados a más tardar treinta días después de ocurrida esta. También se debe incluir en la ganancia de la venta de la casa los costos de las reparaciones y mejoras que el contribuyente realizó mientras la casa fue de su propiedad.

Construcciones parciales o totales, así como reconstrucciones, califican como la compra de una nueva residencia principal.

El diferimiento de la ganancia es obligatorio y aplica solo a la venta de la residencia principal, la definición de residencia principal se basa en factores individuales del contribuyente.

Cuando el contribuyente vende su residencia principal en los EUA y la establece en el extranjero, su periodo de diferimiento para adquirir una nueva casa dentro de los EUA, se extiende hasta cuatro años a partir de la fecha de venta de la residencia anterior. Este periodo de recompra de cuatro años, aplica aun cuando el contribuyente compre una nueva casa en el extranjero, o rente otra también en el extranjero. Esto solo aplica si primero la residencia en los EUA ha sido vendida. Cuando se adquiere una nueva residencia antes de vender la de los EUA, el contribuyente podrá elegir diferir la ganancia si vende su anterior residencia en el periodo de dos años después de la compra.

5.12.2.5 Renta de la Residencia en los Estados Unidos.

Si el contribuyente decide rentar su residencia principal durante el periodo que su asignación en el extranjero dure, el ingreso por la renta de esta casa, debe ser incluido en su declaración anual del impuesto sobre la renta. Los impuestos considerados necesarios para la obtención del ingreso deben ser considerados para al determinar la utilidad. Si el contribuyente tiene la intención de regresar a su residencia en los EUA, al rentarla no necesariamente pierde el derecho a diferir la ganancia en la venta de esta si decide venderla después.

Una difícil situación fiscal se origina si el contribuyente renta su casa durante el periodo de asignación y no regresa a la misma al finalizar el mismo. Bajo estas circunstancias, el contribuyente debe tener cuidado de no convertir su residencia en una propiedad de negocios o en una propiedad cuyo objetivo primordial es la obtención de ingresos. Esta conversión pone en peligro el diferimiento sobre la eventual venta de la casa. Algunos casos han demostrado que el contribuyente puede conservar el diferimiento si demuestra que la actividad de renta fue temporal y necesaria debido a una difícil situación en el mercado de bienes raíces, coincidente con los esfuerzos de venta debido a la incertidumbre producida del futuro de su empleo.

Otro punto relacionado a la renta de la residencia principal, se encuentra vinculado a la deducibilidad de los gastos de renta. La Corte en los EUA ha permitido a los contribuyentes a deducir la pérdida neta originada durante el periodo en el cual la propiedad es ofrecida en venta. Cuando la residencia es vendida, al contribuyente se le permite diferir la ganancia aun cuando él tenía un ingreso de buena fe mientras esta era rentada y estaba disponible para la venta. La Corte Fiscal ha determinado que la existencia de utilidad durante el corto periodo en que una casa es puesta a la venta no necesariamente significa que la casa ha sido abandonada como residencia principal y convertida en una propiedad de inversión.

5.12.3 Intereses

La deducibilidad de los intereses depende del uso que el contribuyente le da a los préstamos que los generaron.

Interés del préstamo utilizado para la compra de una segunda casa, es el interés generado por una deuda utilizada para la compra de una casa. No importa donde esté ubicada la casa.

Intereses de inversión. Es el interés generado para adquirir o mantener inversiones y es deducible hasta por el monto del ingreso neto derivado de inversiones.

Interés personal. Es el interés generado por las compras distintas a las anteriores, generalmente no es deducible.

5.12.4 Gastos médicos

Los gastos realizados por cuidados médicos son deducibles hasta por un monto que puede ser igual al 107.5% del ingreso bruto ajustado del ejercicio.

5.12.5 Donativos

Los montos pagados a organizaciones autorizadas son deducibles y son sujetos a ciertas limitaciones, casi similares a las que aplican en México.

5.12.6 Impuestos

Los contribuyentes estadounidenses pueden diferir diferentes impuestos, tales como: impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles tanto nacionales como extranjeros, impuestos sobre propiedades personales ubicadas en los Estados Unidos, y los impuestos locales y estatales sobre la renta. Los impuestos extranjeros de seguridad social pueden ser también deducibles.

5.12.7 Pérdidas fortuitas

Los contribuyentes estadounidenses pueden deducir las pérdidas fortuitas o por robo mientras estas excedan 100 dólares y el total exceda del 10% del ingreso bruto ajustado.

5.12.8 Gastos de negocios e inversiones

Los siguientes gastos pueden ser deducibles como gastos de negocios de inversiones mientras excedan el 2% del ingreso bruto ajustado, entre estos encontramos: los honorarios por servicios fiscales, servicios profesionales y los honorarios por asesoría financiera, agencias de empleo y otros relacionados.

5.12.9 Excepciones

Todos los contribuyentes estadounidenses tienen el derecho de una excepción de 2,550 dólares por ellos mismos, por sus cónyuges y por todos aquellas personas que puedan ser consideradas como sus dependientes económicos. Un cónyuge no es considerado como un dependiente.

El beneficio de las excepciones personales puede ser eliminado en algunos casos si el ingreso bruto ajustado excede de la cantidad especificada para cada tipo de contribuyente señalado en la siguiente tabla:

CONDICIÓN	CANTIDAD
Personas físicas solteras	\$ 117,950.00
Personas físicas casadas que presenten declaraciones separadas	88,475.00
Personas físicas casadas que presenten declaraciones conjuntamente	176,950.00
Jefes de familia	147,750.00

5.13 Impuesto mínimo alternativo

El impuesto mínimo alternativo procura asegurar que un contribuyente con un ingreso económico substancial no pueda evitar el pago de impuestos por usar deducciones excesivas, excepciones o créditos. Esencialmente el impuesto mínimo alternativo es un impuesto separado que grava ciertos tipos de ingresos y deducciones. Un contribuyente debe pagar el impuesto mínimo alternativo si este excede el impuesto regular. El impuesto mínimo alternativo se calcula de la misma manera tanto para los expatriados como para los contribuyentes residentes en los Estados Unidos.

El impuesto mínimo alternativo es especialmente importante para aquellos contribuyentes que obtienen ingresos en el extranjero que exceden las cantidades de exclusión y que son sujetos del impuesto sobre la renta en el extranjero a tasas mayores que las aplicables en los Estados Unidos. El expatriado norteamericano puede aplicar el crédito del impuesto pagado en el extranjero para eliminar su carga fiscal en los Estados Unidos. Al determinar el impuesto mínimo alternativo el contribuyente tiene permitido utilizar el 90% del crédito del impuesto pagado en el extranjero para efecto del impuesto mínimo alternativo.

5.14 Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero

Un ciudadano o residente estadounidense puede deducir los impuestos pagados en el extranjero para determinar su ingreso gravable o puede utilizarlos como un crédito contra el impuesto a cargo en los Estados Unidos. El uso del crédito generalmente resulta en menores tasas impositivas que las que resultarían de utilizar el impuesto pagado en el extranjero como deducción, ya que esto permite una deducción dólar por dólar del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero contra los impuestos generados en los Estados Unidos.

Un contribuyente estadounidense puede acreditar cargas impositivas impuestas por un país extranjero, su subdivisiones políticas o una posesión estadounidense, por ejemplo Puerto Rico. El impuesto sobre la renta, el impuesto sobre ganancias de guerra, y el exceso de ganancias así como también todos aquellos relacionados con el impuesto sobre la renta pueden ser utilizados como créditos del extranjero. Algunos impuestos de seguridad social pueden ser acreditables. Las contribuciones de seguridad social pagadas a un país extranjero con el cual se mantiene un acuerdo totalizado, no son acreditables o deducibles.

Cada año cada contribuyente debe deducir el impuesto sobre la renta o tomar un crédito del mismo cambiando de deducciones a créditos en diferentes años, es posible y permite al contribuyente reducir su impuesto sobre la renta en los EUA al mínimo posible. Una vez que el contribuyente hace la elección para deducir o acreditar los impuestos pagados en el extranjero puede revocar la elección en cualquier momento antes de que el periodo para presentar la solicitud de devolución expire (generalmente 10 años a partir de la fecha de presentación).

Si los impuestos pagados en el extranjero son considerados relacionados al ingreso excluido, estos son permanentemente descalificados como créditos de impuestos pagados en el extranjero (o como deducciones). Para determinar los montos descalificados, es necesario un prorrateo de los impuestos del extranjero para distinguir entre el ingreso neto excluido y el total del ingreso neto del extranjero sujeto al impuesto del extranjero. Cuando el ingreso neto del extranjero es calculado, el ingreso del extranjero es reducido por cualquier gasto considerado relacionado con

ese ingreso. Aun más, si el monto del costo de vivienda es tomado como una deducción, y es tratado definitivamente en relación al ingreso ganado en el extranjero que no es excluido. Esta regla causa un alto rechazo del crédito por el impuesto pagado en el extranjero.

El cálculo para la desaprobación del crédito del impuesto pagado en el extranjero asume que los impuestos del extranjero sobre el ingreso ganado se acumulan proporcionalmente según el ingreso sea pagado. Una vez que el impuesto pagado en el extranjero se considera desaprobado, este se rastrea hasta el año en el que el crédito fue tomado. Como resultado trae, un ejercicio fiscal diferente o la elección del contribuyente de utilizar el crédito en el método de efectivo o en el método de acumulación.

5.14.1 Limitaciones

El monto de los impuestos pagados en el extranjero que pueden ser acreditables en un año en particular, es otra vez limitado a la cantidad menor entre los ingresos del extranjero pagados o acumulados permitidos y la cantidad de la limitación aplicable. La limitación es aquella parte de los impuestos estadounidenses determinados (antes del acreditamiento) que aplica al impuesto gravable provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. La siguiente fórmula se usa para calcular la limitación:

$$\frac{\text{Impuesto estadounidense}}{\text{Ingreso gravable en el extranjero}} \times \text{ingreso total gravable} = \text{Límite del crédito determinado}$$

El exceso de los impuesto pagados al extranjero puede ser arrastrado 2 años hacia atrás o llevado 5 años hacia adelante.

El ingreso gravable para estos propósitos no es reducido por la deducción de las excepciones personales. Si el contribuyente ha recibido ingresos del extranjero de más de un país, el ingreso

y los impuestos son combinados de todas las fuentes, y un sólo cálculo es hecho para determinar la limitación del crédito por el impuesto pagado en el extranjero derivado de los impuestos pagados en diferentes países. La fórmula de la limitación se basa en el ingreso gravable tanto para los EUA como para el extranjero (antes de las excepciones personales). Para maximizar el crédito hay que maximizar el ingreso del contribuyente que sea considerado proveniente de fuente de riqueza en el extranjero. Sólo el ingreso de fuente de riqueza en el extranjero y de los Estados Unidos está sujeto al impuesto estadounidense incluido en la fracción de la limitación.

5.14.2 La opción del efectivo o acumulación

Como ya mencionamos con anterioridad, existen dos métodos para mostrar el crédito del impuesto pagado en el extranjero, en la declaración estadounidense y así este crédito puede dar a conocer si fue pagado o retenido. Los contribuyentes pueden sin embargo acreditar el impuesto pagado en el extranjero en base a la acumulación. Cabe mencionar que la mayoría de los contribuyentes norteamericanos utilizan el método del efectivo para presentar sus declaraciones. Una vez que el método de acumulación es elegido, este debe ser usado hasta que el permiso para regresar al método del efectivo sea obtenido del SRI.

Los contribuyentes en algunas ocasiones encuentran ventajoso acumular los impuestos del extranjero. Usando el método de acumulación para los impuestos del extranjero puede acelerar el uso de un saldo a favor cuando los impuestos del extranjero acumulados a un año determinado no han sido completamente pagados antes del 31 de diciembre de ese año.

Como mencionamos al inicio de este capítulo, la aplicación del impuesto sobre la renta, para las personas físicas, en los Estados Unidos obedece a la aplicación de cédulas dentro de las que se encuentran la 1040, declaración individual de impuesto sobre la renta; la cédula A, deducciones personales; la cédula B, ingresos por intereses y dividendos; cédula C, ganancias o pérdidas por el desarrollo de negocios; cédula D, pérdidas o ganancias de capital; cédula E, pérdidas y ganancias suplementarias, forma 1116, acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, así

como el mismo acreditamiento mínimo alternativo; forma 6251, impuesto mínimo alternativo; forma 2555, ingreso ganado en el extranjero.

Como podemos observar la declaración de impuestos en los EUA obedece a un sistema cédular de gravación en el cual al obtener ingresos de los agrupados en cual o tal cédula, gradúa la carga fiscal del contribuyente. Como analizaremos en los casos prácticos, la declaración cuenta con características propias que la hacen especial.

6. CASOS PRÁCTICOS

6.1 Determinación del pago del Impuesto Sobre la Renta en México por servicios personales subordinados

La compañía The Little Ugly Duck, Inc. dedicada a la fabricación de aviones en los Estados Unidos, acordó con sus clientes en territorio mexicano en enviar al Sr. Donald Colosso a impartir cursos sobre el funcionamiento de la nueva línea de aviones que están produciendo. La compañía estableció con el Sr. Colosso que la duración de su asignación en territorio nacional sería por lo menos de un año de calendario, a partir del 1 de enero de 1996 y con la posibilidad de extenderla a tres años.

Como el Sr. Colosso no soportaba vivir sin su familia, decidió transportar sólo lo más indispensable para iniciar su nueva vida en México.

El ingreso mensual obtenido durante su estancia fue de 10.000 USD.

La familia Colosso erogó \$10,000.00 en gastos médicos durante el segundo semestre de 1996.

Solución:

De acuerdo a la legislación mexicana, se considera a Donald Colosso como residente en territorio mexicano a partir de junio de 1996. De acuerdo con el artículo 9 del Código Fiscal, el Sr. Colosso estableció su casa habitación en territorio nacional y permaneció más de 183 días en el mismo. De acuerdo al artículo 145, al ser considerado como no residente por los primeros seis meses del año de calendario, estuvo exento del pago de impuesto por los primeros 67,357.00 pesos. Como podemos observar en el cálculo que se anexa, se detalla el impuesto a pagar por los ingresos obtenidos del extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Dicho impuesto se considera definitivo para el ejercicio de 1996, y a partir del mes de julio deberá

calcular y enterar su impuesto a cargo en forma mensual de acuerdo a lo establecido en el artículo 80 de la propia Ley.

Para el caso de la declaración anual se aplicó lo dispuesto en el artículo 141 y 141-B de la Ley

Donald Colosso
The Little Yagly Duck Inc.
Resumen de Impuesto sobre la Renta por Pagar
1996

Mes	Ingreso USD	Bonos Primas	Ingreso Total	Tipo de Cambio	Ingreso Real on Pesos	Ingreso Ganado como No-residente	Ingreso Ganado como Residente	Impuesto a Cargo
Enero	10,000.00	0.00	10,000.00	7.5057	75,057.00	75,057.00	0.00	2,634.15
Febrero	10,000.00	0.00	10,000.00	7.4966	74,966.00	74,966.00	0.00	11,244.90
Marzo	10,000.00	0.00	10,000.00	7.5713	75,713.00	75,713.00	0.00	11,356.95
Abril	10,000.00	0.00	10,000.00	7.4702	74,702.00	74,702.00	0.00	11,205.30
Mayo	10,000.00	0.00	10,000.00	7.4355	74,355.00	74,355.00	0.00	11,153.25
Junio	10,000.00	0.00	10,000.00	7.5454	75,454.00	75,454.00	0.00	11,318.10
Julio	10,000.00	0.00	10,000.00	7.6186	76,186.00	0.00	76,186.00	23,590.35
Agosto	10,000.00	0.00	10,000.00	7.5153	75,153.00	0.00	75,153.00	23,228.80
Septiembre	10,000.00	0.00	10,000.00	7.5558	75,558.00	0.00	75,558.00	23,370.55
Octubre	10,000.00	0.00	10,000.00	7.6987	76,987.00	0.00	76,987.00	23,870.70
Noviembre	10,000.00	0.00	10,000.00	7.9232	79,232.00	0.00	79,232.00	24,656.45
Diciembre	10,000.00	0.00	10,000.00	8.0000	80,000.00	0.00	80,000.00	24,925.25
TOTAL	120,000.00	0.00	120,000.00		913,363.00	450,247.00	463,116.00	202,554.74

Donald Colosso
The Little Ugly Duck, Inc.
 Calculo del impuesto sobre la renta a cargo como no-residente
 1996

CONCEPTO	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	TOTAL
Ingreso	75,057.00	74,966.00	75,713.00	74,702.00	74,355.00	75,454.00	450,247.00
Días de estancia en México	31	29	31	30	31	30	182
INGRESO GRAVABLE	75,057.00	74,966.00	75,713.00	74,702.00	74,355.00	75,454.00	450,247.00
INGRESO GRAVABLE ACUMULADO	75,057.00	150,023.00	225,736.00	300,438.00	374,793.00	450,247.00	
FRACCION I							
1er Sem Ingreso Exento Ps \$	57,496.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	57,496.00
FRACCION II							
1er Sem 15% del ingreso entre Ps \$	17,561.00	74,966.00	75,713.00	74,702.00	74,355.00	75,454.00	392,751.00
FRACCION III							
1er Sem 30% del ingreso superior a Ps. 463,161.01	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Ingreso gravable al 15%	17,561.00	74,966.00	75,713.00	74,702.00	74,355.00	75,454.00	
Ingreso gravable al 30%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
TOTAL GRAVABLE	17,561.00	74,966.00	75,713.00	74,702.00	74,355.00	75,454.00	392,751.00
Impuesto al 15%	2,634.15	11,244.90	11,356.95	11,205.30	11,153.25	11,318.10	
Impuesto al 30%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
IMPUESTO TOTAL A CARGO	2,634.15	11,244.90	11,356.95	11,205.30	11,153.25	11,318.10	58,912.65
							15.00%

Donald Colosso
The Little Ugly Duck Inc.
Pagos Provisionales realizados como residente
1996

CONCEPTO	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	TOTAL
Ingreso Gravable	76,186.00	75,153.00	75,558.00	76,987.00	79,232.00	80,000.00	463,116.00
<i>Ménos</i>							
Límite Inferior	14,944.75	14,944.75	14,944.75	14,944.75	14,944.75	14,944.75	
Excedente sobre el Límite inferior	61,241.25	60,208.25	60,613.25	62,042.25	64,287.25	65,055.25	
<i>por:</i>							
% Aplicable sobre el Excedente	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	
Impuesto Marginal	21,434.44	21,072.89	21,214.64	21,714.79	22,500.54	22,769.34	
<i>más:</i>							
Cuota Fija	4,243.83	4,243.83	4,243.83	4,243.83	4,243.83	4,243.83	
Impuesto Determinado	25,678.27	25,316.72	25,458.47	25,958.62	26,744.37	27,013.17	156,169.61
Impuesto Marginal	21,434.44	21,072.89	21,214.64	21,714.79	22,500.54	22,769.34	
% de Subsidio sobre impuesto marginal	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	
Subsidio sobre impuesto marginal	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
Cuota fija de subsidio	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	
Subsidio determinado	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	
% de Subsidio acreditable	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	
Subsidio Total	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	2,006.77	
Crédito al Salario General	81.15	81.15	81.15	81.15	81.15	81.15	
IMPUESTO TOTAL A CARGO	23,590.35	23,228.80	23,370.55	23,870.70	24,656.45	24,925.25	143,642.09

Donald Colosso
The Little Ugly Duck Inc.
Cálculo del Impuesto Anual
1996

<u>CONCEPTO</u>	<u>Ingreso Total</u>
<i>Ingresos</i>	463,116.00
<i>Deducciones</i>	10,000.00
Net Taxable Income	453,116.00
 <i>menos</i>	
Límite Inferior	166,210.03
Excedente	286,905.97
% Aplicable sobre el Excedente	35%
Impuesto Marginal	100,417.09
Cuota Fija	47,198.70
Impuesto Determinado	147,615.79
 Impuesto Marginal	 100,417.09
% de Subsidio sobre Impuesto Marginal	0%
Subsidio sobre Impuesto Marginal	0.00
Cuota Fija de subsidio	22,318.56
Subsidio Determinado	22,318.56
% de subsidio acreditable	100%
Subsidio Total	22,318.56
 Crédito General al Salario	 1,104.48
 IMPUESTO TOTAL	 124,192.75
<i>menos.</i>	
Pagos Provisionales	143,642.09
Retenciones	0.00
Crédito de impuesto pagado en el extranjero	0.00
 IMPUESTO A CARGO/A FAVOR	 (19,449.34)
 TASA EFECTIVA DE IMPUESTO	 27.41%

6.2 Determinación del pago del impuesto sobre la renta en México por servicios personales independientes

La Sra. Kolyn Colosso, esposa del Sr. Donald Colosso, durante su estancia en México obtuvo ingresos por la prestación de sus servicios personales de manera independiente como consultora en decoración de interiores. Permaneció en el país el mismo tiempo que su esposo. Para la realización de sus actividades como consultora, la señora Colosso incurrió en ciertos gastos, todos ellos relacionados con la prestación de sus servicios.

Ella tuvo que inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes para poder desempeñar sus actividades, y fue considerada como residente desde el inicio de sus actividades; ya que prestó sus servicios a partir del segundo semestre de 1996. Para esa fecha, podía ser considerada como residente en el país, debido a que caía en los supuestos que menciona el artículo 9 del código Fiscal de la Federación. El detalle de sus ingresos y gastos trimestrales se indica a continuación:

KOLYN COLOSSO

**Resumen de impuesto a cargo
1996**

Trimestre	Ingreso M.N.	Deducciones	Ingreso Gravable	Impuesto a cargo	IVA por pagar	Impuesto retenido
1º	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2º	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3º	112,656.00	50,000.00	62,656.00	12,723.35	9,398.40	0.00
4º	4,500.00	3,500.00	1,000.00	26.23	150.00	0.00
TOTAL	117,156.00	53,500.00	63,656.00	12,749.58	9,548.40	0.00

KOLYN COLOSSO**Cálculo del impuesto a cargo
1996**

CONCEPTO	Trimestre				TOTAL
	1	2	3	4	
Ingreso Gravable	0.00	0.00	62,656.00	1,000.00	63,656.00
<i>Menos</i>					
Límite inferior	0.00	0.00	44,834.23	679.36	
Excedente sobre límite inferior	0.00	0.00	17,821.77	320.64	
<i>por</i>					
% Aplicable sobre el Excedente	3.00%	3.00%	35.00%	10.00%	
Impuesto Marginal	0.00	0.00	6,237.62	32.06	
<i>más</i>					
Cuota fija	0.00	0.00	12,731.58	20.37	
Impuesto determinado	0.00	0.00	18,969.20	52.43	19,021.63
Impuesto Marginal	0.00	0.00	6,237.62	32.06	
% de Subsidio sobre impuesto marginal	50.00%	50.00%	10.00%	50.00%	
Subsidio sobre impuesto Marginal	0.00	0.00	623.76	16.03	
Cuota fija de subsidio	0.00	0.00	5,622.09	10.17	
Subsidio Determinado	0.00	0.00	6,245.85	26.20	
% de Subsidio Acreditable	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	
Subsidio Total	0.00	0.00	6,245.85	26.20	
Crédito General al Salario	0.00	0.00	0.00	0.00	
IMPUESTO A CARGO	0.00	0.00	12,723.35	26.23	12,749.58

KOLYN COLOSSO

Cálculo del impuesto anual
1996

<u>CONCEPTO</u>	<u>Ingresos Totales</u>
Ingresos	63,656.00
Deducciones	0.00
Ingreso Gravable	<u>63,656.00</u>
<i>menos:</i>	
Límite Inferior	52,286.17
Excedente	<u>11,369.83</u>
% Aplicable sobre el Excedente	33%
Impuesto marginal	<u>3,752.04</u>
Cuota fija	<u>8,996.40</u>
Impuesto Determinado	<u>12,748.44</u>
Impuesto Marginal	3,752.04
% de Subsidio sobre impuesto marginal	<u>40%</u>
Subsidio sobre impuesto marginal	<u>1,500.82</u>
Cuota fija de subsidio	<u>4,498.14</u>
Subsidio Determinado	<u>5,998.96</u>
% de subsidio acreditable	100%
Subsidio Total	<u>5,998.96</u>
Crédito General al Salario	<u>902.52</u>
Impuesto Total	5,846.97
<i>menos:</i>	
Pagos provisionales	12,749.58
Retenciones	0.00
Crédito del impuesto pagado en el extranjero	<u>0.00</u>
IMPUESTO A CARGO O A FAVOR	<u>(6,902.61)</u>
TASA EFECTIVA DE IMPUESTO	<u>9.19%</u>

6.3 Determinación del impuesto a cargo en los Estados Unidos, Acreditando el impuesto pagado en México.

La familia Silberstein, formada por Dan, Kim y su hijo Leroy, residían en New Jersey, en los Estados Unidos de Norteamérica, y se mudaron a la Ciudad de México el 30 de junio de 1995, debido a que el Sr. Silberstein va a prestar sus servicios personales en una subsidiaria de la Compañía Thorogood International, como resultado de la celebración de un contrato de asesoría técnica entre Thorogood International Inc. y Thorogood de México, S.A. de C.V. El pago de sus servicios lo realizará Thorogood International Inc. desde los Estados Unidos. La transferencia física se realizó el 1º de junio de 1995. El 1 de agosto se incremento su salario mensual de 7,500 USD a 8,500 USD. También la compañía paga sus gastos de vivienda, como es la renta de su nueva casa en México, la cual tiene un costo de 3,000 USD por mes. La esposa del Sr. Silberstein no trabajo durante 1995.

Asimismo la Compañía americana le reembolso todos los gastos de mudanza, los cuales se detallan a continuación:

CONCEPTO	IMPORTE
Embarque de bienes	12,000
Almacenaje en los EUA	1,000
Transportación aérea	4,000
Alimentación	500
Hospedaje	2,000
Pasajes	4,000
TOTAL	23,500

Además de estos conceptos, se le pagaron los gastos de vivienda temporal, mientras se le entregaba su nueva casa-habitación:

CONCEPTO	IMPORTE
Alimentación	800
Hospedaje	3,200
Prima por Mudanza	8,500
TOTAL	12,500

La compañía tiene la política de pagar 3 años de servicios como prima, de manera adelantada, para minimizar los costos fiscales en el extranjero. Esto trae consigo que Dan reciba \$ 15,000 USD previamente a su partida a México. Para efectos de las leyes norteamericanas, la sexta parte de esta prima se considera acumulable a los ingresos obtenidos en 1995, ya que durante los últimos seis meses Dan trabajo en el extranjero. Como es de suponerse esta prima debe prorratearse entre el número de meses que él prestará sus servicios en el extranjero.

La familia Silberstein residía en casa propia antes de salir de los EUA. Inmediatamente al partir de los EUA ellos rentaron la casa por 1.500 USD mensuales. Aún cuando los Silberstein viven muy lejos de su antigua casa, ellos tuvieron una participación activa en los términos del contrato, sin embargo de todos modos tuvieron que contratar a alguien que administrará la propiedad por ellos. La propiedad se compró originalmente en 150,000 USD, los Silberstein estiman que el terreno costo 30,000 USD y que la casa 120,000 USD en 1985. La única mejora que la casa ha tenido desde entonces, es la adición de una nueva habitación que costó 16,000 USD.

Durante 1995, Dan y Kim su esposa, realizaron donativos a entidades autorizadas en los EUA por un total de 5,000 USD. La pareja cuenta con todos los recibos necesarios de estas entidades. También obtuvieron ingresos por intereses, los cuales totalizan 4,000 USD provenientes de sus cuentas bancarias en los EUA. También recibieron una devolución de impuesto sobre la renta estatal, el cual asciende a la cantidad de 125 USD.

Cabe mencionar que la familia hizo un viaje de dos semanas a la Ciudad de México en marzo de 1995. Durante este viaje Dan tuvo que trabajar 3 días en las oficinas de la Compañía en la Ciudad de México. Después de la mudanza a México, la familia Silberstein regresó a los EUA

por un periodo vacacional desde diciembre 22, hasta diciembre 30, 1995. El Sr. Silberstein tiene programado otro viaje a los EUA durante 1996, desde junio 15 hasta julio 30.

A continuación se detallan los ingresos del Sr. Silberstein por el año de 1995

Ingresos ganados antes de partir:

Sueldos	52,500
ISR Fed.	11,000
Seguro Social	11,000
Retención	2,100

Ingresos Ganados en el extranjero:

Sueldo Base	34,000
Bono (del 01/10/94 al 30/09/95)	15,000
Prima por Servicio en el extranjero	15,000
Costo de Vida	12,000
Porción de Vivienda	(4,800)
Servicios públicos	1,500
Impuesto pagado en el extranjero	26,494
Educación	4,000
Lecciones de Español (empleado)	5,000
Lecciones de Español (familia)	3,500
Gastos de reubicación	19,100

Solución:

Como el Sr. Silberstein llegó a México el 30 de junio de 1995, se considera no residente en México durante el ejercicio fiscal de 1995, y debe pagar su impuesto a más tardar el día 15 de enero de 1996.

No esta obligado a la presentación de declaración anual por el ejercicio 1995, puesto que no se le considero residente para efectos fiscales en dicho ejercicio. A partir del mes de febrero de 1996

deberá presentar pagos provisionales debido a que ha pasado más de 183 días en el país, y su casa habitación se encuentra ubicada en México.

DAN SILBERSTEIN
THOROGOD INTERNATIONAL, INC.

Cálculo del impuesto sobre la renta a cargo como no residente
1995

CONCEPTO	julio	agosto	septiembre	octubre	noviembre	diciembre	YOYAL.
Ingreso en dólares	20,033.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	93,950.00
Tipo de cambio aplicable	6.00	6.15	6.30	6.80	7.35	7.55	
Ingreso en pesos	120,200.00	90,917.50	93,135.00	100,526.67	108,657.50	111,614.17	625,050.83
Días de estancia en México	31	31	30	31	30	21	174.00
Impuesto pagado	14,377	16,044	24,818	43,083	46,568	32,404	766,340.16
Ingreso gravable	134,577.06	106,961.76	117,953.11	143,609.52	155,225.00	108,013.71	766,340.16
Ingreso Gravable Acumulado				503,101.45	658,326.45	766,340.16	
Fracción I	38,730.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	38,730.00
1º Sem. Ingreso exento \$	38,730.00						
FRACCION II							
Para el 1er Sem. 15% del Ingreso entre	95,847.06	106,961.76	70,452.17	0.00	0.00	0.00	273,260.99
FRACCION III							
Para el 1er Sem. el 30% del Ingreso superior a	0.00	0.00	47,500.94	143,609.52	155,225.00	108,013.71	454,349.17
Impuesto al 15%	95,847.06	106,961.76	70,452.17	0.00	0.00	0.00	273,260.99
Impuesto al 30%	0.00	0.00	47,500.94	143,609.52	155,225.00	108,013.71	454,349.17
Ingreso Total Gravable	95,847.06	106,961.76	117,953.11	143,609.52	155,225.00	108,013.71	766,340.16
Impuesto al 15%	14,377.06	16,044.26	10,567.82	0.00	0.00	0.00	40,989.15
Impuesto al 30%	0.00	0.00	14,250.28	43,082.86	46,567.50	32,404.11	136,304.75
TOTAL IMPUESTO A CARGO	14,377.06	16,044.26	24,818.11	43,082.86	46,567.50	32,404.11	197,308.80
Tasa Efectiva de Impuesto							25.37%

**DAN SILBERSTEIN
THOROGOOD INTERNATIONAL, INC.**

CONCEPTO MENSUAL	TOTAL PERIODO	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00
SUELDO	50,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	8,500.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00
COSTO DE VIVIENDA	18,000.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	3,750.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	3,750.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	3,750.00	3,000.00	(800.00)	2,000.00	3,750.00
PORCION PAGADA POR EMPLEADO	(4,800.00)	(800.00)	(800.00)	2,000.00	2,500.00	(800.00)	(800.00)	2,000.00	2,500.00	(800.00)	(800.00)	2,000.00	2,500.00	(800.00)	(800.00)	2,000.00	2,500.00
COSTO DE VIDA	12,000.00	2,000.00	2,000.00	2,000.00	666.67	2,000.00	2,000.00	2,000.00	666.67	2,000.00	2,000.00	2,000.00	666.67	2,000.00	2,000.00	2,000.00	666.67
BONO	3,750.00	3,750.00	3,750.00	3,750.00	666.67	3,750.00	3,750.00	3,750.00	666.67	3,750.00	3,750.00	3,750.00	666.67	3,750.00	3,750.00	3,750.00	666.67
PRIMA SERVICIO EN EXTRANJERO	2,500.00	666.67	666.67	666.67	1,416.67	666.67	666.67	666.67	1,416.67	666.67	666.67	666.67	1,416.67	666.67	666.67	666.67	1,416.67
EDUCACION	4,000.00	1,416.67	1,416.67	1,416.67	20,033.33	1,416.67	1,416.67	1,416.67	20,033.33	1,416.67	1,416.67	1,416.67	1,416.67	20,033.33	1,416.67	1,416.67	1,416.67
CLASES DE ESPAÑOL (EMP. Y FAM)	8,500.00	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33
TOTAL	93,950.00	20,033.33	14,783.33	14,783.33	20,033.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	20,033.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33	20,033.33	14,783.33	14,783.33	14,783.33

ANEXO

FORMA 1040

“U.S. INDIVIDUAL INCOME TAX RETURN”

(FORMATO DE DECLARACION DE
IMPUESTOS EN ESTADOS UNIDOS PARA
PERSONAS FISICAS)

DETACH HERE AND MAIL WITH YOUR PAYMENT

Form **1040V**

Payment Voucher

OMB No. 1545-0074

Department of the Treasury
Internal Revenue Service (59)

Do not staple or attach this voucher or your payment to your return.

1995

1 Enter the Amount of the Payment You Are Making \$ 778.	2 Enter the First Four Letters of Your Last Name SILB	3 Enter Your Social Security Number 204-42-6680
4 If a Joint Return, Enter Your Spouse's Social Security Number 099-00-0890	5 Enter Your Name(s) DAN D & KIM J SILBERSTEIN	
	Enter Your Address MONTE PIRINEOS # 770, LOMAS DE CHAPULTEPEC	
	Enter Your City D.F., 11560 MEXICO	State ZIP Code 11560

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

1040

Department of the Treasury - Internal Revenue Service
U.S. Individual Income Tax Return 1995

(99) IRS Use only - Do not write or staple in this space

For the year Jan 1 - Dec 31, 1995, or other tax year beginning 1995, ending 1995, ending 1995, ending

OMB No. 1545-0046

Label

Your First Name DAN	W-1 D	Last Name SILBERSTEIN	Your Social Security No. 204-42-6680					
If a Joint Return, Spouse's First Name KIM	W-1 J	Last Name SILBERSTEIN	Spouse's Social Security No. 099-00-0890					
Home Address (number and street) If you have a P.O. Box See Instructions MONTE PIRINEOS # 770, LOMAS DE CHAPULTEPEC		Apartment No.	For Privacy Act and Paperwork Reduction Act Notice, see Instructions.					
City, Town or Post Office If you have a Foreign Address, See Instructions D.F., 11560 MEXICO		State ZIP Code 11560						
Do you want \$3 to go to this fund? <input type="checkbox"/> If a joint return, does your spouse want \$3 to go to this fund?			<table border="1"> <tr> <td>Yes</td> <td>No</td> <td rowspan="2">Note: Checking Yes will not change your tax or reduce your return.</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/></td> <td><input checked="" type="checkbox"/></td> </tr> </table>	Yes	No	Note: Checking Yes will not change your tax or reduce your return.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Yes	No	Note: Checking Yes will not change your tax or reduce your return.						
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>							

Presidential Election Campaign

Filing Status

- 1 Single
- 2 Married filing joint return (even if only one had income)
- 3 Married filing separate return Enter spouse's SSN above & full name here
- 4 Head of household (with qualifying person) If the qualifying person is a child but not your dependent, enter this child's name here
- 5 Qualifying widow(er) with dependent child (year spouse died 19)

Check only one box.

Exemptions

6a Yourself. If your parent (or someone else) can claim you as a dependent on his or her tax return, do not check box 6a. But be sure to check the box on ln 33b on pg 2

No. of boxes checked on 6a and 6b: **2**

b Spouse

(1) First name	Last name	(2) Dependent's social security number if born in 1995, see instructions	(3) Dependent's relationship to you	(4) Was in your home in 1995	No. of your children on 6c who lived with you
LEROY J	SILBERSTEIN	099-00-0090	SON	12	1

d If your child didn't live with you, but is claimed as your dependent under a pre-1985 agreement, check here

e Total number of exemptions claimed: **3**

If more than 6 dependents, see instrs

Income

Attach Copy B of your Forms W-2, W-2G, & 1099-R here.
If you did not get a W-2, see instructions.

Enclose but do not attach your payment and payment voucher.

7 Wages, salaries, tips, etc. Attach Form(s) W-2	7	199,544.
8a Taxable interest income. Attach Schedule B if over \$400	8a	4,000.
b Tax-exempt interest. Don't include on line 8a	8b	
9 Dividend income. Attach Schedule B if over \$400	9	
10 Taxable refunds, credits, or offsets of state and local income taxes	10	125.
11 Alimony received	11	
12 Business income or (loss). Attach Schedule C or C-EZ	12	
13 Capital gain or (loss). If required, Attach Schedule D	13	
14 Other gains or (losses). Attach Form 4797	14	
15a Total IRA distributions	15a	
b Taxable amount	15b	
16a Tot pensions & annuities	16a	
b Taxable amount	16b	
17 Rental real estate, royalties, partnerships, S corporations, trusts, etc. Attach Sch E	17	-7,617.
18 Farm income or (loss). Attach Schedule F	18	
19 Unemployment compensation	19	
20a Social security benefits	20a	
b Taxable amount	20b	
21 Other income. Form 2555	21	-59,162.
22 Add the amounts in the far right column for lines 7 - 21. This is your total income	22	136,890.

Adjustments to Income

23a Your IRA deduction	23a	
b Spouse's IRA deduction	23b	
24 Moving expenses. Attach Form 3903 or 3903-F	24	
25 One-half of self-employment tax	25	
26 Self-employed health insurance deduction	26	
27 Keogh and self-employed SEP plans, if SEP, check <input type="checkbox"/>	27	
28 Penalty on early withdrawal of savings	28	
29 Alimony paid. Recipient's SSN	29	
30 Add lines 23a through 29. These are your total adjustments	30	

Adjusted Gross Income

31 Subtract line 30 from line 22. This is your adjusted gross income. If less than \$26,673 and child lived with you, less than \$9,230 if a child didn't live with you, see Earned Income Credit in instructions	31	136,890.
---	----	-----------------

BAA

Tax Computation

32 Amount from line 31 (adjusted gross income) **32** 136,890.

33a Check if: You were 65/older, Blind, Spouse was 65/older Blind **33a**

Add the number of boxes checked above and enter the total here **>**

b If your parent (or someone else) can claim you as a dependent, ck here **>** **33b**

c If you are married filing separately and your spouse itemizes deductions or you are a dual-status alien, see instructions and check here **>** **33c**

34 Enter the larger of your: **Itemized deductions** from Schedule A, line 28, or **Standard ded** shown below for your filing status. **But if you ckd any box on line 33a or b, see instructions to find your standard ded.** If you checked **box 33c**, your standard deduction is zero.

Single - \$3,900 Head of household - \$5,750 Married filing jointly or Qualifying widow(er) - \$6,550 Married filing separately - \$3,275

34 18,609.

35 Subtract line 34 from line 32 **35** 118,281.

36 If in 32 is \$86,025 or less, multiply \$2,500 by the total no. of exemptions claimed on line 6e. If in 32 is over \$86,025, see the instructions for the amount to enter **36** 7,500.

37 **Taxable income.** Subtract in 36 from in 35. If in 36 is more than in 35, enter -0- **37** 110,781.

38 Tax. Check if from a Tax Table, b Tax Rate Schedules, c Capital Gain Tax Worksheet, or, d Form 8615. Amount from Form(s) 8314 **e** **38** 26,445.

39 Additional taxes. Check if from a Form 4970 b Form 4972 **39**

40 Add lines 38 and 39 **40** 26,445.

Credits

41 Credit for child and dep care exp. Attach Form 2441 **41**

42 Credit for the elderly or the disabled. Attach Sch R **42**

43 Foreign tax credit. Attach Form 1116 **43** 14,667.

44 Other credits. Check if from a Form 3800 b Form 8396 c Form 8801 d Form (spec) **44**

45 Add lines 41 through 44 **45** 14,667.

46 Subtract line 45 from line 40. If line 45 is more than line 40, enter -0- **46** 11,778.

Other Taxes

47 Self-employment tax. Attach Schedule SE **47**

48 Alternative minimum tax. Attach Form 6251 **48** 0.

49 Recapture taxes. Ck if from a Form 4255 b Form 8611 c Form 8828 **49**

50 SS and Medicare tax on tip income not reported to employer. Attach Form 4137 **50**

51 Tax on qualified retirement plans, including IRAs. If required, att Form 5329 **51**

52 Advance earned income credit payments from Form W-2 **52**

53 Household employment taxes. Attach Schedule H **53**

54 Add lines 45-53. This is your total tax **54** 11,778.

Payments

55 Federal income tax withheld. If any is from Form(s) 1099, check **55** 11,000.

56 1995 estimated tax payments and amount applied from 1994 return **56**

57 **Earned income credit.** Attach Schedule EIC if you have a qualifying child. Nontaxable earned income: amount and type **57**

58 Amount paid with Form 4868 (extension request) **58**

59 Excess social security and RRTA tax withheld **59**

60 Other payments. Check if from a Form 2439 b Form 4136 **60**

61 Add lines 55-60. These are your total payments **61** 11,000.

Refund or Amount You Owe

62 If line 61 is more than line 54, subtract line 54 from line 61. This is the amount you overpaid **62**

63 Amount of line 62 you want Refunded to You **63**

64 Amt of in 62 you want Applied to Your 1996 Est Tax **64**

65 If in 54 is more than in 61, subtract in 61 from in 54. This is the Amount You Owe. For details on how to pay including using Form 1040-V, Payment Voucher, see instr **65** 778.

66 **Estimated tax penalty.** Also include on line 65 **66**

Sign Here

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Preparer's Signature: _____ Date: 01/28/97 Your Occupation: EXECUTIVE

Spouse's Signature: _____ Date: _____ Spouse's Occupation: HOMEMAKER

Preparer's Social Security No: 200-42-4591

Preparer's Name: DELOITTE TOUCHE TOHMATSU

Address: JAINIE BALMES NO. 11 EDIF B MEXICO D.F. DF ZIP Code: 11510

If you want the IRS to figure your tax, see instructions.

Attach Forms W-2, W-2G, and 1099-R on page 1.

Keep a copy of this return for your records.

Paid Preparer's Use Only

**Schedule A
(Form 1040)**

Department of the Treasury
Internal Revenue Service (99)

Schedule A – Itemized Deductions

▶ Attach to Form 1040.
▶ See instructions for Schedule A (Form 1040).

OMB No 1545-0074

1995

07

File(s) Shown on Form 1040

Your Social Security Number

JAN D & KIM J SILBERSTEIN

204-42-6680

		1	2	3	4
Medical and Dental Expenses	Caution: Do not include expenses reimbursed or paid by others.				
	1 Medical and dental expenses				
	2 Enter amount from Form 1040, line 32		2		
	3 Multiply line 2 above by 7.5% (.075)				
4 Subtract line 3 from line 1. If line 3 is more than line 1, enter -0-					
Taxes You Paid	5 State and local income taxes				2,100.
	6 Real estate taxes				2,250.
	7 Personal property taxes				
	8 Other taxes – List type and amount ▶				
	9 Add lines 5 through 8				
					4,350.
Interest You Paid	10 Home mortgage interest and points reported to you on Form 1098				9,925.
	11 Home mortgage interest not reported to you on Form 1098. If paid to the person from whom you bought the home, see instructions and show that person's name, identifying number, and address				
	Note: Personal interest is not deductible.				
	12 Points not reported to you on Form 1098				
	13 Investment interest. If required, attach Form 4952 (See instructions)				
14 Add lines 10 through 13					9,925.
Gifts to Charity	15 Gifts by cash or check. If you made any gift of \$250 or more see instructions				5,000.
	16 Other than by cash or check. If any gift of \$250 or more, see instructions. If over \$500, you must attach Form 8283				
	17 Carryover from prior year				
	18 Add lines 15 through 17				
Casualty and Theft Losses	19 Casualty or theft loss(es). Attach Form 4684				
Job Expenses and Most Other Miscellaneous Deductions	20 Unreimbursed employee expenses – job travel, union dues, job education, etc. If required, you must attach Form 2106 or 2106-EZ ▶				
	21 Tax preparation fees				
	22 Other expenses – investment, safe deposit box, etc. List type and amount ▶				
	23 Add lines 20 through 22				
	24 Enter amt from Form 1040, line 32			26	
	25 Multiply line 24 above by 2% (.02)				
	26 Subtract line 25 from line 23. If line 25 is more than line 23, enter -0-				
Other Miscellaneous Deductions	27 Other – from list in the instructions. List type and amount ▶				
Total Itemized Deductions	28 Is Form 1040, line 32, over \$114,700 (over \$57,350 if married filing separately)?				
	<ul style="list-style-type: none"> ◦ No. Your deduction is not limited. Add the amounts in the far right column for lines 4 through 27. Also, enter on Form 1040, line 34, the larger of this amount or your standard deduction. ◦ Yes. Your deduction may be limited. See instructions for the amount to enter. 				
					18,609.

Itemized Deductions Limited per IRC Sec. 68.

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Schedule A (Form 1040) 1995

Name(s) Shown on Form 1040 Do Not Enter Name and Social Security Number if Shown on Other Page

Your Social Security Number

DAN D & KIM J SILBERSTEIN

204-42-6680

Schedule B – Interest and Dividend Income

08

**Part I
Interest
Income**

Note: If you had over \$400 in taxable interest income, you must also complete Part III

Note: If you received a Form 1099-INT, Form 1099-OID, or substitute statement from a brokerage firm list the firm's name as the payer and enter the total interest of each on that form

	Amount
1 List name of payer. If any interest is from a seller-financed mortgage and the buyer used the property as a personal residence, see the instructions and list this interest first. Also show that buyer's social security number and address <u>CITIBANK</u>	4,000.
2 Add the amounts on line 1	4,000.
3 Excludable interest on series EE U.S. savings bonds issued after 1989 from Form 8815, line 14. You must attach Form 8815 to Form 1040	
4 Subtract line 3 from line 2. Enter the result here and on Form 1040, line 8a	4,000.

**Part II
Dividend
Income**

Note: If you had over \$400 in gross dividends and/or other distributions on stock, you must also complete Part III

Note: If you received a Form 1099-DIV, or substitute statement from a brokerage firm, list the firm's name as the payer and enter the total dividends shown on that form

	Amount
5 List name of payer. Include gross dividends and/or other distributions on stock here. Any capital gain distributions and nontaxable distributions will be deducted on lines 7 and 8	
6 Add the amounts on line 5	
7 Capital gain distributions. Enter here and on Schedule D	
8 Nontaxable distributions. (See instructions for Form 1040, line 9)	
9 Add lines 7 and 8	
10 Subtract line 9 from line 6. Enter the result here and on Form 1040, line 9 <i>If you do not need Schedule D to report any other gains or losses, see the instructions for Form 1040, line 13.</i>	

**Part III
Foreign
Accounts
and
Trusts**

If you had over \$400 of interest or dividends or had a foreign account or were a grantor of, or a transferor to, a foreign trust, you must complete this part

	Yes	No
11 a At any time during 1995, did you have an interest in or a signature or other authority over a financial account in a foreign country, such as a bank account, securities account, or other financial account? See instructions for exceptions and filing requirements for Form TD F 90-22.1		X
b If 'yes,' enter the name of the foreign country		
12 Were you the grantor of, or transferor to, a foreign trust that existed during 1995, whether or not you have any beneficial interest in it? If 'yes,' you may have to file Form 3520, 3520-A, or 926		X

Schedule E
(Form 1040)

Supplemental Income and Loss
(From rental real estate, royalties, partnerships,
S corporations, estates, trusts, REMICs, etc)
➤ Attach to Form 1040 or Form 1041.
➤ See instructions for Schedule E (Form 1040).

OVS No. 1545 0074

1995

13

Department of the Treasury
Internal Revenue Service (99)

line(s) Shown on Return

DAN D & KIM J SILBERSTEIN

Your Social Security Number

204-42-6680

Part I **Income or Loss from Rental Real Estate and Royalties** *Note: Report income and expenses from your business of renting personal property on Schedule C or C-EZ. Report farm rental income or loss from Form 4835 on page 2, line 39.*

1	Show the kind and location of each rental real estate property:	2	For each rental real estate property listed on line 1, did you or your family use it for personal purposes for more than the greater of 14 days or 10% of the total days rented at fair rental value during the year?	Yes	No
A	REIDENCE MONTVALE, NEW JERSEY				X
B				X	
C					

Income:	Properties			Totals
	A	B	C	(Add columns A, B, and C)
3 Rents received	3 9,000.			3 9,000.
4 Royalties received	4			4
Expenses:				
5 Advertising	5			
6 Auto and travel	6			
7 Cleaning and maintenance	7 600.			
8 Commissions	8 1,100.			
9 Insurance	9 250.			
10 Legal and other professional fees	10			
11 Management fees	11 750.			
12 Mortgage interest paid to banks, etc	12	9,925.		12 9,925.
13 Other interest	13			
14 Repairs	14 75.			
15 Supplies	15			
16 Taxes	16 2,250.			
17 Utilities	17			
18 Other (list)	18			
19 Add lines 5 through 18	19 5,025.	9,925.		19 14,950.
20 Depreciation expense or depletion	20 1,667.			20 1,667.
21 Total expenses Add lines 19 and 20	21 6,692.	9,925.		
22 Income or (loss) from rental real estate or royalty properties. Subtract line 21 from line 3 (rents) or line 4 (royalties) if the result is a (loss), see instructions to find out if you must file Form 6198	22 2,308.	-9,925.		
23 Deductible rental real estate loss. Caution: Your rental real estate loss on line 22 may be limited. See instructions to find out if you must file Form 8582. Real estate professionals must complete line 42 on page 2	23	-9,925.		
24 Income Add positive amounts shown on line 22. Do not include any losses	24			24 2,308.
25 Losses. Add royalty losses from line 22 and rental real estate losses from line 23. Enter the total losses here	25			25 -9,925.
26 Total rental real estate and royalty income or (loss). Combine lines 24 and 25. Enter the result here. If Parts II, III, IV, and line 39 on page 2 do not apply to you, also enter this amount on Form 1040, line 17. Otherwise, include this amount in the total on line 40 on page 2	26			26 -7,617.

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see Form 1040 instructions

Schedule E (Form 1040) 1995

Foreign Tax Credit
 (Individual, Estate, Trust, or Nonresident Alien Individual)
 ▶ Attach to Form 1040, 1040NR, 1041, or 990-T.
 ▶ See separate instructions.

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

Copy 1

Name

DAN D & KIM I SILBERSTEIN

Identifying Number

204-42-6680

Report all amounts in U.S. dollars except where specified in Part II. Use a separate Form 1116 for each category of income listed below. Check only one box. Before you check a box, read Categories of Income in the instructions. Complete this form for credit for taxes on.

- | | | |
|---|--|--|
| <input type="checkbox"/> a. Passive income | <input type="checkbox"/> d. Shipping income | <input type="checkbox"/> g. Lump-sum distributions (see instructions before completing form) |
| <input type="checkbox"/> b. High withholding tax interest | <input type="checkbox"/> e. Dividends from a DISC or former DISC | <input checked="" type="checkbox"/> h. General limitation income — all other income from sources outside the United States (including income from sources within U.S. possessions) |
| <input type="checkbox"/> c. Financial services income | <input type="checkbox"/> f. Certain distributions from a foreign sales corporation (FSC) or former FSC | |

I Resident of (name of country) ▶ **MEXICO**

Note: If you paid taxes to one foreign country or U.S. possession, use column A in Part I and line A in Part II. If you paid taxes to more than one foreign country or U.S. possession, use a separate column and line for each country or possession. However, see the exception under How To Complete Form 1116 in the instructions.

Part I Taxable Income or Loss from Sources Outside the United States for Separate Category Checked Above

	Foreign Country or U.S. Possession			Total (Add cols A, B, and C)
	A	B	C	
j Enter the name of the foreign country or U.S. possession ▶ MEXICO				
1 Gross income from sources within country shown above and of the type checked above.				
	87,151.			87,151.
Applicable deductions and losses:				
2 Expenses directly allocable to the income on line 1 (attach statement)				
3 Pro rata share of other deductions not directly allocable:				
a Certain itemized deductions or standard deduction	9,027.			
b Other deductions (attach statement)				
c Add lines 3a and 3b	9,027.			
d Gross foreign source income	146,313.			
e Gross income from all sources	212,669.			
f Divide line 3d by line 3e	0.6880			
g Multiply line 3c by line 3f	6,211.			
4 Pro rata share of interest expense:				
a Home mortgage interest from line 5 of the worksheet in the instructions	5,440.			
b Other interest expense				
5 Losses from foreign sources				
6 Add lines 2, 3g, 4a, 4b, and 5	11,651.			11,651.
7 Subtract line 6 from line 1. Enter the result here and on line 14				75,500.

Part II Foreign Taxes Paid or Accrued (See instructions)

C O U N T R Y	Credit is claimed for taxes (you must check one) <input checked="" type="checkbox"/> (k) Paid <input type="checkbox"/> (l) Accrued	Foreign taxes paid or accrued								
		in foreign currency				In U.S. dollars				
		Taxes withheld at source on:				Taxes withheld at source on:				
		(m) Date paid or accrued	(n) Dividends	(o) Rents and Royalties	(p) Interest	(q) Other foreign taxes paid or accrued	(r) Dividends	(s) Rents and Royalties	(t) Interest	(u) Other foreign taxes paid or accrued
A	Various								26,494.	26,494.
B										
C										

8 Add lines A through C, column (v). Enter the total here and on line 9 ▶ **26,494.**

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Part III Figuring the Credit

9	Enter amount from line 8. This is the total foreign taxes paid or accrued for the category of income checked above Part I.	9	26,494.	
10	Carryback or carryover (attach detailed computation)	10		
11	Add lines 9 and 10	11	26,494.	
12	Reduction in foreign taxes	12	11,827.	
13	Subtract line 12 from line 11. This is the total amount of foreign taxes available for credit.	13		14,667.
14	Enter amount from line 7. This is your taxable income or (loss) from sources outside the United States (before adjustments) for the category of income checked above Part I.	14	75,500.	
15	Adjustments to line 14	15		
16	Combine the amounts on lines 14 and 15. This is your net foreign source taxable income. (If the result is zero or less, you have no foreign tax credit for the category of income you checked above Part I. Skip lines 17 through 21.)	16	75,500.	
17	Individuals: Enter amount from Form 1040, line 35. If you are a nonresident alien, enter amount from Form 1040NR, line 34. Estates and trusts: Enter your taxable income without the deduction for your exemption. <i>Caution: If you figured your tax using the maximum tax rate on capital gains, see instructions.</i>	17	118,281.	
18	Divide line 16 by line 17. If line 16 is more than line 17, enter the figure '1'.	18		0.6383
19	Individuals: Enter amount from Form 1040, line 40, less any amounts on Form 1040, lines 41, 42, and any mortgage interest credit (from Form 8396) on line 44, if you are a nonresident alien, enter amount from Form 1040NR, line 39, less any amount on Form 1040NR, line 40 and any mortgage interest credit (from Form 8396) on line 42. Estates and trusts: Enter amount from Form 1041, Schedule G, line 1c, or Form 990-T, lines 36 and 37.	19		26,445.
20	Multiply line 19 by line 18 (maximum amount of credit).	20		16,880.
21	Enter the amount from line 13 or line 20, whichever is smaller. (If this is the only Form 1116 you are completing, skip lines 22 through 29 and enter this amount on line 30. Otherwise, complete the appropriate lines in Part IV.)	21		14,667.

Part IV Summary of Credits from Separate Parts III (See instructions)

22	Credit for taxes on passive income	22		
23	Credit for taxes on high withholding tax interest	23		
24	Credit for taxes on financial services income	24		
25	Credit for taxes on shipping income	25		
26	Credit for taxes on dividends from a DISC or former DISC	26		
27	Credit for taxes on certain distributions from a FSC or former FSC	27		
28	Credit for taxes on lump-sum distributions	28		
29	Credit for taxes on general limitation income (all other income from sources outside the United States)	29		
30	Add lines 22 through 29	30		14,667.
31	Reduction of credit for international boycott operations. See instructions for line 12.	31		
32	Subtract line 31 from line 30. This is your foreign tax credit. Enter here and on Form 1040, line 43, Form 1040NR, line 47, Form 1041, Schedule G, line 2a, or Form 990-T, line 39a.	32		14,667.

Form **6251**

Alternative Minimum Tax – Individuals

OMB No 1545-0027

See separate instructions.

1995

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

Attach to Form 1040, Form 1040NR or Form 1040-T.

32

Name(s) shown on Form 1040

Your Social Security Number

DAN D & KIM J SILBERSTEIN

204-42-6680

Part I Adjustments and Preferences

1	If you itemized deductions on Schedule A (Form 1040) (or you entered the amount from Form 1040-T, Section B, line 1, on Form 1040-T, line 20), go to line 2. Otherwise, enter your standard deduction from Form 1040, line 34 (or Form 1040-T, line 20), and go to line 6.	1																						
2	Medical and dental. Enter the smaller of Schedule A (Form 1040), line 4, or 2 1/2% of Form 1040, line 32 (Form 1040-T filers, enter the smaller of Section B, line c or 2 1/2% of Form 1040-T, line 16).	2	0.																					
3	Taxes. Enter the amount from Schedule A (Form 1040), line 9 (or the total of lines d through g of Form 1040-T, Section B).	3	4,350.																					
4	Certain interest on a home mortgage not used to buy, build, or improve your home.	4																						
5	Miscellaneous itemized deductions. Enter the amount from Schedule A (Form 1040), line 26 (or Form 1040-T, Section B, line 7).	5																						
6	Refund of taxes. Enter any tax refund from Form 1040, line 10 or line 21 (or Form 1040-T, line 4 or line 9).	6	-125.																					
7	Investment interest. Enter difference between regular tax and AMT deduction.	7																						
8	Post-1986 depreciation. Enter difference between regular tax and AMT depreciation.	8																						
9	Adjusted gain or loss. Enter difference between AMT and regular tax gain or loss.	9																						
10	Incentive stock options. Enter excess AMT income over regular tax income.	10																						
11	Passive activities. Enter difference between AMT and regular tax income or loss.	11	521.																					
12	Beneficiaries of estates or trusts. Enter the amount from Schedule K-1 (Form 1041), line 8.	12																						
13	Tax-exempt interest from private activity bonds issued after 8/7/86.	13																						
14	Other. Enter the amount, if any, for each item and enter the total on line 14.	14																						
	<table border="0"> <tr> <td>a Charitable contributions</td> <td>h Loss limitations</td> <td></td> </tr> <tr> <td>b Circulation expenditures</td> <td>i Mining costs</td> <td></td> </tr> <tr> <td>c Depletion</td> <td>j Patron's adjustment</td> <td></td> </tr> <tr> <td>d Depreciation (pre-1987)</td> <td>k Pollution control facilities</td> <td></td> </tr> <tr> <td>e Installment sales</td> <td>l Research & experimental</td> <td></td> </tr> <tr> <td>f Intangible drilling costs</td> <td>m Tax shelter farm activities</td> <td></td> </tr> <tr> <td>g Long-term contracts</td> <td>n Related adjustments</td> <td></td> </tr> </table>	a Charitable contributions	h Loss limitations		b Circulation expenditures	i Mining costs		c Depletion	j Patron's adjustment		d Depreciation (pre-1987)	k Pollution control facilities		e Installment sales	l Research & experimental		f Intangible drilling costs	m Tax shelter farm activities		g Long-term contracts	n Related adjustments			
a Charitable contributions	h Loss limitations																							
b Circulation expenditures	i Mining costs																							
c Depletion	j Patron's adjustment																							
d Depreciation (pre-1987)	k Pollution control facilities																							
e Installment sales	l Research & experimental																							
f Intangible drilling costs	m Tax shelter farm activities																							
g Long-term contracts	n Related adjustments																							
15	Total Adjustments and Preferences. Combine lines 1 through 14.	15	4,746.																					

Part II Alternative Minimum Taxable Income

16	Enter the amount from Form 1040, line 35 (or Form 1040-T, line 21). If less than zero, enter as a (loss).	16	118,281.
17	Net operating loss deduction, if any, from Form 1040, line 21. Enter as a positive amount.	17	
18	If Form 1040, line 32 (or Form 1040-T, line 16), is over \$114,700 (over \$57,350 if married filing separately), and you itemized deductions, enter the amount, if any, from line 9 of the worksheet for Schedule A (Form 1040), line 28 (or line 9 of the worksheet for Section B, line 6, of Form 1040-T).	18	-666.
19	Combine lines 15 through 18.	19	122,361.
20	Alternative tax net operating loss deduction. See instructions.	20	
21	Alternative Minimum Taxable Income. Subtract line 20 from line 19. (If married filing separately and line 21 is more than \$165,000, see instructions.)	21	122,361.

Part III Exemption Amount and Alternative Minimum Tax

22	Exemption Amount. (If this form is for a child under age 14, see instructions.)																		
	<table border="0"> <tr> <td>If your filing status is:</td> <td>And line 21 is not over:</td> <td>Enter on line 22:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Single or head of household</td> <td>\$112,500</td> <td>\$33,750</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Married filing jointly or qualifying widow(er)</td> <td>150,000</td> <td>45,000</td> <td>45,000.</td> </tr> <tr> <td>Married filing separately</td> <td>75,000</td> <td>22,500</td> <td></td> </tr> </table>	If your filing status is:	And line 21 is not over:	Enter on line 22:		Single or head of household	\$112,500	\$33,750		Married filing jointly or qualifying widow(er)	150,000	45,000	45,000.	Married filing separately	75,000	22,500		22	45,000.
If your filing status is:	And line 21 is not over:	Enter on line 22:																	
Single or head of household	\$112,500	\$33,750																	
Married filing jointly or qualifying widow(er)	150,000	45,000	45,000.																
Married filing separately	75,000	22,500																	
	If line 21 is over the amount shown above for your filing status, see instructions.																		
23	Subtract line 22 from line 21. If zero or less, enter -0- here and on lines 26 and 28.	23	77,361.																
24	If line 23 is \$175,000 or less (\$87,500 or less if married filing separately), multiply line 23 by 26% (.26). Otherwise, multiply line 23 by 28% (.28) and subtract \$3,500 (\$1,750 if married filing separately) from the result.	24	20,114.																
25	Alternative minimum tax foreign tax credit.	25	12,410.																
26	Tentative minimum tax. Subtract line 25 from line 24.	26	7,704.																
27	Enter your tax from Form 1040, line 33 (plus any amount from Form 4970 included on Form 1040, line 39), minus any foreign tax credit from Form 1040, line 43 (Form 1040-T filers, enter the amount from Form 1040-T, line 26).	27	11,778.																
28	Alternative Minimum Tax. (If this form is for a child under age 14, see instructions.) Subtract line 27 from line 26. If zero or less, enter -0-. Enter here and on Form 1040, line 48 (or Form 1040-T, line 31).	28	0.																

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions.

Form 6251 (1995)

Department of the Treasury Internal Revenue Service

See separate instructions. Attach to Form 1040.

For Use by U.S. Citizens and Resident Aliens Only

Name Shown on Form 1040

Your Social Security Number

DAN D SILBERSTEIN

204-42-6680

Part I General Information

1 Your foreign address (including country)

JOSE LUIS LGRABGE 525, LOS MORALES CAHP. 11510 D.F.

2 Your occupation

EXECUTIVE

3 Employer's name THOROGOOD INTERNATIONAL

4a Employer's U.S. address NEW JERSEY

b Employer's foreign address VIA GUSTAVO BAS 1500, TLALNEPANTLA 56250 MEXICO

5 Employer is (check any that apply): a A foreign entity b A U.S. company c Self d X A foreign affiliate of a U.S. company e Other (specify)

6a If, after 1981, you filed Form 2555 to claim either of the exclusions or Form 2555-EZ to claim the foreign earned income exclusion, enter the last year you filed the form

b If you did not file Form 2555 or 2555-EZ after 1981 to claim either of the exclusions, check here X and go to line 7 now

c Have you ever revoked either of the exclusions? Yes No

d If you answered 'Yes,' enter the type of exclusion and the tax year for which the revocation was effective

7 Of what country are you a citizen/national? UNITED STATES

8a Did you maintain a separate foreign residence for your family because of adverse living conditions at your tax home? See Second foreign household in the instructions Yes No X

b If 'Yes,' enter city and country of the separate foreign residence. Also, enter the number of days during your tax year that you maintained a second household at that address

9 List your tax home(s) during your tax year and date(s) established

U.S. THRU 6/30/95, MEXICO THEREAFTER

Next, complete either Part II or Part III. If an item does not apply, write 'NA.' If you do not give the information asked for, any exclusion or deduction you claim may be disallowed.

Part II Taxpayers Qualifying Under Bona Fide Residence Test

10 Date bona fide residence began and ended

11 Kind of living quarters in foreign country: a Purchased house b Rented house or apartment c Rented room d Quarters furnished by employer

12a Did any of your family live with you abroad during any part of the tax year? Yes No

b If 'Yes,' who and for what period?

13a Have you submitted a statement to the authorities of the foreign country where you claim bona fide residence that you are not a resident of that country? Yes No

b Are you required to pay income tax to the country where you claim bona fide residence? Yes No

If you answered 'Yes' to 13a and 'No' to 13b, you do not qualify as a bona fide resident. Do not complete the rest of this part.

14 If you were present in the United States or its possessions during the tax year, complete columns (a)-(d) below. Do not include the income from column (d) in Part IV, but report it on Form 1040.

Table with 4 columns: (a) Date arrived in U.S., (b) Date left U.S., (c) Number of days in U.S. on business, (d) Income earned in U.S. on business (attach computation). Rows are empty.

15a List any contractual terms or other conditions relating to the length of your employment abroad

b Enter type of visa under which you entered the foreign country

c Did your visa limit the length of your stay or employment in a foreign country? If 'Yes,' attach explanation Yes No

d Did you maintain a home in the United States while living abroad? Yes No

e If 'Yes' enter address of your home, whether it was rented, the names of the occupants, and their relationship to you

Part III Taxpayers Qualifying Under Physical Presence Test

16 The physical presence test is based on the 12-month period from 06/08/95 through 06/07/96
 7 Enter your principal country of employment during your tax year MEXICO

18 If you traveled abroad during the 12-month period entered on line 16, complete columns (a) - (f) below. Exclude travel between foreign countries that did not involve travel on or over international waters, or in or over the United States, for 24 hours or more. If you have no travel to report during the period, enter "Physically present in a foreign country or countries for the entire 12-month period." Do not include the income from column (f) below in Part IV, but report it on Form 1040.

(a) Name of country (including U.S.)	(b) Date arrived	(c) Date left	(d) Full days present in country	(e) No. of days in U.S. on business	(f) Income earned in U.S. on business (attach computation)
MEXICO	07/01/95	12/20/95	173		0.
UNITED STATES	12/21/95	01/02/96			
MEXICO	01/03/96	06/07/96	157		

Part IV All Taxpayers

Note: Enter on lines 19 through 23 all income, including noncash income, you earned and actually or constructively received during your 1995 tax year for services you performed in a foreign country. If any of the foreign earned income received this tax year was earned in a prior tax year, or will be earned in a later tax year (such as a bonus), see the instructions. Do not include income from line 14, column (d), or line 18, column (f). Report amounts in U.S. dollars, using the exchange rates in effect when you actually or constructively received the income.

If you are a cash basis taxpayer, report on Form 1040 all income you received in 1995, no matter when you performed the service.

1995 Foreign Earned Income		Amount (in U.S. dollars)
19 Total wages, salaries, bonuses, commissions, etc.		43,250.
20 Allowable share of income for personal services performed		
a in a business (including farming) or profession		
b in a partnership. List partnership's name and address and type of income		
21 Noncash income (market value of property or facilities furnished by employer - attach statement showing how it was determined)		
a Home (lodging)		
b Meals		
c Car		
d Other property or facilities. List type and amount		
22 Allowances, reimbursements, or expenses paid on your behalf for services you performed		
a Cost of living and overseas differential	22a 12,000.	
b Family	22b	
c Education	22c 4,000.	
d Home leave	22d	
e Quarters	22e 19,600.	
f For any other purpose. List type and amount	22f 53,694.	
g Add lines 22a through 22f		89,294.
23 Other foreign earned income. List type and amount		
24 Add lines 19 through 21d, line 22g, and line 23		132,544.
25 Total amount of meals and lodging included on line 24 that is excludable		
26 Subtract line 25 from line 24. Enter the result here and on line 27 on page 3. This is your foreign earned income		132,544.

BAA

Part V All Taxpayers

27	Enter the amount from line 26	27	132,544.
Are you claiming the housing exclusion or housing deduction?			
Yes, Complete Part VI.			
No, Go to Part VII			

Part VI For Taxpayers Claiming the Housing Exclusion And/Or Deduction

28	Qualified housing expenses for the tax year	28	24,400.
29	Number of days in your qualifying period that fall within your 1995 tax year	29	207
30	Multiply \$24.82 by the number of days on line 29. If 365 entered on line 29, enter \$9,060.00 here	30	5,138.
31	Subtract line 30 from line 28. If zero or less, do not complete the rest of this part or any of Part IX	31	19,262.
32	Enter employer-provided amounts	32	132,544.
33	Divide line 32 by line 27. Enter the result as a decimal (to two places), but do not enter more than ".00"	33	X 1.00
34	Housing exclusion. Multiply line 31 by line 33. Enter the result but do not enter more than the amount on line 32. Also, complete Part VIII	34	19,262.

Note: The housing deduction is figured in Part IX. If you choose to claim the foreign earned income exclusion, complete Parts VII and VIII before Part IX.

Part VII For Taxpayers Claiming the Foreign Earned Income Exclusion

35	Maximum foreign earned income exclusion	35	\$70,000
36	<ul style="list-style-type: none"> If you completed Part VI, enter the number from line 29 All others, enter the number of days in your qualifying period that fall within your 1995 tax year (see the instructions for line 29) 	36	207
37	<ul style="list-style-type: none"> If line 36 and the number of days in your 1995 tax year (usually 365) are the same, enter ".00" Otherwise, divide line 36 by the number of days in your 1995 tax year and enter the result as a decimal (to two places) 	37	X 0.57
38	Multiply line 35 by line 37	38	39,900.
39	Subtract line 34 from line 27	39	113,282.
40	Foreign earned income exclusion. Enter the smaller of line 38 or line 39. Also, complete Part VIII	40	39,900.

Part VIII For Taxpayers Claiming the Housing Exclusion, Foreign Earned Income Exclusion, or Both

41	Add lines 34 and 40	41	59,162.
42	Deductions allowed in figuring your adjusted gross income (Form 1040, line 31) that are allocable to the excluded income. See instructions and attach computation	42	
43	Subtract line 42 from line 41. Enter the result here and in parentheses on Form 1040, line 21. Next to the amount write "Form 2555." On Form 1040, subtract this amount from your income to arrive at total income on Form 1040, line 22	43	59,162.

Part IX For Taxpayers Claiming the Housing Deduction — Complete this part only if (a) line 31 is more than line 34, and (b) line 27 is more than line 41

44	Subtract line 34 from line 31	44	
45	Subtract line 41 from line 27	45	
46	Enter the smaller of line 44 or line 45	46	
Note: If line 45 is more than line 46 and you couldn't deduct all of your 1994 housing deduction because of the 1994 limit, use the worksheet in the instructions to figure the amount to enter on line 47. Otherwise, go to line 48.			
47	Housing deduction carryover from 1994 (from worksheet in the instructions)	47	
48	Housing deduction. Add lines 46 and 47. Enter the total here and on Form 1040 to the left of line 30. Next to the amount on Form 1040, write "Form 2555." Add it to the total adjustments reported on that line	48	

BAA

Form **4562**

Depreciation and Amortization (Including Information on Listed Property)

OMB No 1545-0172

Department of the Treasury
Internal Revenue Service (99)

➤ Attach this form to your return.

1995

67

me(s) Shown on Return

Business or Activity to Which This Form Relates

Identifying Number

JAN D & KIM J SILBERSTEIN

Sch E REIDENCE

204-42-6680

Part I Election to Expense Certain Tangible Property (Section 179)

(Note: If you have any 'Listed Property,' complete Part V before you complete Part I.)

1 Maximum dollar limitation, if an enterprise zone business, see instructions.	1	\$17,500
2 Total cost of section 179 property placed in service during the tax year	2	
3 Threshold cost of section 179 property before reduction in limitation	3	\$200,000
4 Reduction in limitation. Subtract line 3 from line 2. If zero or less, enter -0-	4	
5 Dollar limitation for tax year. Subtract line 4 from line 1. If zero or less, enter -0-. If married filing separately, see instructions.	5	

6 (a) Description of property	(b) Cost	(c) Elected cost
7 Listed property. Enter amount from line 27	7	
8 Total elected cost of section 179 property. Add amounts in column (c), lines 6 and 7	8	
9 Tentative deduction. Enter the smaller of line 5 or line 8	9	
10 Carryover of disallowed deduction from 1994	10	
11 Taxable income limitation. Enter the smaller of taxable income (not less than zero) or line 5	11	
12 Section 179 expense deduction. Add lines 9 and 10, but do not enter more than line 11	12	
13 Carryover of disallowed deduction to 1996. Add lines 9 and 10, less line 12	13	

Note: Do not use Part II or Part III below for listed property (automobiles, certain other vehicles, cellular telephones, certain computers, or property used for entertainment, recreation, or amusement). Instead, use Part V for listed property.

Part II MACRS Depreciation for Assets Placed in Service Only During Your 1995 Tax Year

(Do Not Include Listed Property)

Section A - General Asset Account Election

14 If you are making the election under section 168(f)(4) to group any assets placed in service during the tax year into one or more general asset accounts, check this box (See instructions)

(a) Classification of property	(b) Month and year placed in service	(c) Basis for depreciation (business/investment use only - see instructions)	(d) Recovery period	(e) Convention	(f) Method	(g) Depreciation deduction
Section B - General Depreciation System (GDS)						
15a 3-year property						
b 5-year property						
c 7-year property						
d 10-year property						
e 15-year property						
f 20-year property						
g Residential rental property	07/01/95	100,000	27.5 yrs	MM	S/L	1,667
			27.5 yrs	MM	S/L	
h Nonresidential real property			39 yrs	MM	S/L	
				MM	S/L	

Section C - Alternative Depreciation System (ADS)

16a Class life					S/L	
b 12-year			12 yrs		S/L	
c 40-year			40 yrs	MM	S/L	

Part III Other Depreciation (Do Not Include Listed Property)

17 GDS and ADS deductions for assets placed in service in tax years beginning before 1995	17	
18 Property subject to section 168(f)(1) election	18	
19 ACRS and other depreciation	19	

Part IV Summary

20 Listed property. Enter amount from line 26	20	
21 Total. Add deductions on line 12, lines 15 and 16 in column (g), and lines 17 through 20. Enter here and on the appropriate lines of your return. Partnerships and S corporations - see instructions.	21	1,667
22 For assets shown above and placed in service during the current year, enter the portion of the basis attributable to section 263A costs	22	

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Form **4562** (1995)

Part V Listed Property -- Automobiles, Certain Other Vehicles, Cellular Telephones, Certain Computers, and Property Used for Entertainment, Recreation, or Amusement

Note: For any vehicle for which you are using the standard mileage rate or deducting lease expense, complete only 23a, 23b, columns (a) through (c) of Section A, all of Section B, and Section C if applicable.

Section A -- Depreciation and Other Information (Caution: See instructions for limitations for automobiles)

23a Do you have evidence to support the business/investment use claimed?										Yes	No	23b If 'Yes,' is the evidence written?		Yes	No	
(a) Type of property (list vehicles first)	(b) Date placed in service	(c) Business/investment use percentage	(d) Cost or other basis	(e) Basis for depreciation (business/investment use only)	(f) Recovery period	(g) Method/Convention	(h) Depreciation deduction	(i) Elected section 179 cost								
24 Property used more than 50% in a qualified business use:																
25 Property used 50% or less in a qualified business use:																
26 Add amounts in column (h). Enter the total here and on line 20, page 1												26				
27 Add amounts in column (i). Enter the total here and on line 7, page 1													27			

Section B -- Information On Use of Vehicles

Complete this section for vehicles used by a sole proprietor, partner, or other more than 5% owner, or related person. If you provided vehicles to your employees, first answer the questions in Section C to see if you meet an exception to completing this section for those vehicles.

	(a) Vehicle 1		(b) Vehicle 2		(c) Vehicle 3		(d) Vehicle 4		(e) Vehicle 5		(f) Vehicle 6	
	Yes	No										
28 Total business/investment miles driven during the year (Do not include commuting miles)												
29 Total commuting miles driven during the year												
30 Total other personal (noncommuting) miles driven												
31 Total miles driven during the year. Add lines 28 through 30												
32 Was the vehicle available for personal use during off-duty hours?												
33 Was the vehicle used primarily by a more than 5% owner or related person?												
34 Is another vehicle available for personal use?												

Section C -- Questions for Employers Who Provide Vehicles for Use by Their Employees

Answer these questions to determine if you meet an exception to completing Section B for vehicles used by employees who are not more than 5% owners or related persons.

	Yes	No
35 Do you maintain a written policy statement that prohibits all personal use of vehicles, including commuting, by your employees?		
36 Do you maintain a written policy statement that prohibits personal use of vehicles, except commuting, by your employees? See instructions for vehicles used by corporate officers, directors, or 1% or more owners.		
37 Do you treat all use of vehicles by employees as personal use?		
38 Do you provide more than five vehicles to your employees, obtain information from your employees about the use of the vehicles, and retain the information received?		
39 Do you meet the requirements concerning qualified automobile demonstration use? Note: If your answer to 35, 36, 37, 38, or 39 is 'Yes,' you need not complete Section B for the covered vehicles.		

Part VI Amortization

(a) Description of costs	(b) Date amortization begins	(c) Amortizable amount	(d) Code Section	(e) Amortization period or percentage	(f) Amortization for this year
40 Amortization of costs that begins during your 1995 tax year.					
41 Amortization of costs that began before 1995					41
42 Total. Enter here and on 'Other Deductions' or 'Other Expenses' line of your return					42

Form 1116

Alt Min Tax

Foreign Tax Credit

(Individual, Estate, Trust, or Nonresident Alien Individual)

▶ Attach to Form 1040, 1040NR, 1041, or 950-T.

▶ See separate instructions.

OMB No. 1545-0121

1995

19

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

COPY 1

DAN D & KIM J SILBERSTEIN

Identifying Number
204-42-6680

Report all amounts in U.S. dollars except where specified in Part II. Use a separate Form 1116 for each category of income listed below. Check only one box. Before you check a box, read Categories of Income in the instructions. Complete this form for credit for taxes on

- a Passive income
- b High withholding tax interest
- c Financial services income
- d Shipping income
- e Dividends from a DISC or former DISC
- f Certain distributions from a foreign sales corporation (FSC) or former FSC
- g Lump-sum distributions (see instructions before completing form)
- h General limitation income — all other income from sources outside the United States (including income from sources within U.S. possessions)

i Resident of (name of country) ▶ MEXICO

Note: If you paid taxes to one foreign country or U.S. possession, use column A in Part I and line A in Part II. If you paid taxes to more than one foreign country or U.S. possession, use a separate column and line for each country or possession. However, see the exception under How To Complete Form 1116 in the instructions.

Part I Taxable Income or Loss from Sources Outside the United States for Separate Category Checked Above

	Foreign Country or U.S. Possession			Total (Add col's A, B, and C)
	A	B	C	
j Enter the name of the foreign country or U.S. possession ▶ MEXICO				
1 Gross income from sources within country shown above and of the type checked above:	87,151.			1 87,151.
Applicable deductions and losses:				
2 Expenses directly allocable to the income on line 1 (attach statement)				
3 Pro rata share of other deductions not directly allocable:				
a Certain itemized deductions or standard deduction	9,027.			
b Other deductions (attach statement)				
c Add lines 3a and 3b	9,027.			
d Gross foreign source income	146,313.	0.	0.	
e Gross income from all sources	212,669.			
f Divide line 3d by line 3e	0.6880			
g Multiply line 3c by line 3f	6,211.			
4 Pro rata share of interest expense:				
a Home mortgage interest from line 5 of the worksheet in the instructions	5,440.			
b Other interest expense				
5 Losses from foreign sources				
6 Add lines 2, 3g, 4a, 4b, and 5	11,651.			6 11,651.
7 Subtract line 6 from line 1. Enter the result here and on line 14 ▶				7 75,500.

Part II Foreign Taxes Paid or Accrued (See instructions)

C O U N T R Y	Credit is claimed for taxes (you must check one)		Foreign taxes paid or accrued						(v) Total foreign taxes paid or accrued (add columns (r) through (u))
	(k) Paid	(l) Accrued	In foreign currency			In U.S. dollars			
			Taxes withheld at source on:			Taxes withheld at source on:			
	(m) Date paid or accrued	(n) Dividends	(o) Rents and Royalties	(p) Interest	(q) Other foreign taxes paid or accrued	(r) Dividends	(s) Rents and Royalties	(t) Interest	
A	Various							26,494.	26,494.
B									
C									

8 Add lines A through C, column (v). Enter the total here and on line 9 ▶ 8 26,494.

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Form 1116 (1995)

Part III Figuring the Credit

9	Enter amount from line 8. This is the total foreign taxes paid or accrued for the category of income checked above Part I.	9	26,494.	
10	Carryback or carryover (attach detailed computation)	10		
11	Add lines 9 and 10	11	26,494.	
12	Reduction in foreign taxes	12	11,827.	
13	Subtract line 12 from line 11. This is the total amount of foreign taxes available for credit	13		14,667.
14	Enter amount from line 7. This is your taxable income or (loss) from sources outside the United States (before adjustments) for the category of income checked above Part I.	14	75,500.	
15	Adjustments to line 14	15	0.	
16	Combine the amounts on lines 14 and 15. This is your net foreign source taxable income. (If the result is zero or less, you have no foreign tax credit for the category of income you checked above Part I. Skip lines 17 through 21.)	16	75,500.	
17	Individuals: Enter amount from Form 1040, line 35. If you are a nonresident alien, enter amount from Form 1040NR, line 34. Estates and trusts: Enter your taxable income without the deduction for your exemption. <i>Caution: If you figured your tax using the maximum tax rate on capital gains, see instructions.</i>	17	122,361.	
18	Divide line 16 by line 17. If line 16 is more than line 17, enter the figure "1"	18		0.6170
19	Individuals: Enter amount from Form 1040, line 40, less any amounts on Form 1040, lines 41, 42, and any mortgage interest credit (from Form 8396) on line 44. If you are a nonresident alien, enter amount from Form 1040NR, line 39, less any amount on Form 1040NR, line 40 and any mortgage interest credit (from Form 8396) on line 42. Estates and trusts: Enter amount from Form 1041, Schedule G, line 1c, or Form 990-T, lines 36 and 37	19		20,114.
20	Multiply line 19 by line 18 (maximum amount of credit)	20		12,410.
21	Enter the amount from line 13 or line 20, whichever is smaller. (If this is the only Form 1116 you are completing, skip lines 22 through 29 and enter this amount on line 30. Otherwise, complete the appropriate lines in Part IV.)	21		12,410.

Part IV Summary of Credits from Separate Parts III (See instructions)

22	Credit for taxes on passive income	22		
23	Credit for taxes on high withholding tax interest	23		
24	Credit for taxes on financial services income	24		
25	Credit for taxes on shipping income	25		
26	Credit for taxes on dividends from a DISC or former DISC	26		
27	Credit for taxes on certain distributions from a FSC or former FSC	27		
28	Credit for taxes on lump-sum distributions	28		
29	Credit for taxes on general limitation income (all other income from sources outside the United States)	29	12,410.	
30	Add lines 22 through 29	30		12,410.
31	Reduction of credit for international boycott operations. See instructions for line 12	31		
32	Subtract line 31 from line 30. This is your foreign tax credit. Enter here and on Form 1040, line 43, Form 1040NR, line 41, Form 1041, Schedule G, line 2a, or Form 990-T, line 39a	32		12,410.

Passive Activity Loss Limitations
AMT NOT REQUIRED TO BE FILED
 ▶ See separate instructions.
 ▶ Attach to Form 1040 or Form 1041.

1995
88

Department of the Treasury
 Internal Revenue Service

Time(s) Shown on Return

Identifying Number

JAN D & KIM J SILBERSTEIN

204-42-6680

Part I 1995 Passive Activity Loss

Caution: See the instructions for Worksheets 1 and 2 before completing Part I

Rental Real Estate Activities with Active Participation (For the definition of active participation see **Active Participation in a Rental Real Estate Activity** in the instructions.)

1 a Activities with net income (from Worksheet 1, column (a))	2,829.	
b Activities with net loss (from Worksheet 1, column (b))	0.	
c Prior year unallowed losses (from Worksheet 1, column (c))		
d Combine lines 1a, 1b, and 1c		2,829.
All Other Passive Activities		
2 a Activities with net income (from Worksheet 2, column (a))		
b Activities with net loss (from Worksheet 2, column (b))		
c Prior year unallowed losses (from Worksheet 2, column (c))		
d Combine lines 2a, 2b, and 2c		
3 Combine lines 1d and 2d. If the result is net income or zero, see the instructions for line 3. If this line and line 1d are losses, go to line 4. Otherwise, enter -0- on line 9 and go to line 10		2,829.

Part II Special Allowance for Rental Real Estate With Active Participation

Note: Enter all numbers in Part II as positive amounts. See the instructions for examples.

4 Enter the smaller of the loss on line 1d or the loss on line 3		
5 Enter \$150,000. If married filing separately, see the instructions		
6 Enter modified adjusted gross income, but not less than zero, see the instructions <i>Note: If line 6 is equal to or greater than line 5, skip lines 7 and 8, enter -0- on line 9, and then go to line 10. Otherwise, go to line 7.</i>		
7 Subtract line 6 from line 5		
8 Multiply line 7 by 50% (.5). Do not enter more than \$25,000. If married filing separately, see instructions		
9 Enter the smaller of line 4 or line 8		0.

Part III Total Losses Allowed

10 Add the income, if any, on lines 1a and 2a and enter the total		
11 Total losses allowed from all passive activities for 1995. Add lines 9 and 10. See the instructions to find out how to report the losses on your tax return		

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions.

Form 1040
Line 21

Other Income Statement

1995
Statement

Name(s) shown on return
DAN D & KIM J SILBERSTEIN

Social Security Number
204-42-6680

	(a) Taxpayer	(b) Spouse
1 Child's investment income, from Form 8814		
2 Gambling winnings, from Form W-2G		
3 Substitute payments in lieu of interest or dividends, from Form 1099-MISC		
4 Prizes, awards, etc, from Form 1099-MISC		
5 Foreign earned income and housing exclusion, from Form 2555 (enter as a negative number)	-59,162.	
6 Net operating loss carryover from a prior year (enter as a negative number)		
7 Other income, from Schedule(s) K-1		
8 Refunds or reimbursements of Schedule A itemized deductions claimed in a prior year:		
a Reimbursement for deducted medical expenses		
b Refunds of deducted taxes (other than state or local income taxes)		
c Recapture of deducted moving expenses		
d Reimbursement for deducted casualty or theft loss		
e Reimbursement for deducted employee business expenses		
f Other refunds or reimbursements		
9 Recoveries of bad debts deducted in a prior year		
10 Jury duty pay		
11 Bartering income		
12 Other taxable income:		
a		
b		
c		
d		
e		
f		
g		
13 Total. Add lines 1 through 12. Enter here and on Form 1040, line 21.	-59,162.	

Miscellaneous Statement

AUTOMATIC EXTENSION

STATEMENT REGARDING EXTENSION OF TIME TO FILE
PURSUANT TO IRS REGULATION SECTION 1.6081-5(a)

ON APRIL 15, 1996 THE TAXPAYER(S), WHO IS A UNITED
STATES CITIZEN OR A UNITED STATES RESIDENT(S), WAS
RESIDING OR MAINTAINING A TAX HOME OUTSIDE THE
UNITED STATES AND PUERTO RICO. ACCORDINGLY, THE
TAXPAYER(S) IS GRANTED AN AUTOMATIC EXTENSION OF
TIME TO JUNE 17, 1996 IN WHICH TO FILE THE 1995
U.S INCOME TAX RETURN PURSUANT TO REGULATION
1.6081-5(a).

Tax Summary Report

1995

Name(s) DAN D & KIM J SILBERSTEIN	Social Security Number 204-42-6680
---	--

Filing status Married Filing Jointly Number of exemptions 3

Gross Income

Wages and salaries	199,544.
Interest and dividend income	4,000.
Business income (loss)	
Capital gains (losses)	
Pensions and annuities	
Rents, royalties, partnerships, etc	-7,617.
Farm income (loss)	
Social security benefits	
Other income	-59,037.
Total Gross Income	136,890.

Adjustments to Income

Adjusted Gross Income (Last year's AGI) 136,890.

Itemized/Standard Deductions

Medical		
Taxes		4,350.
Interest		9,925.
Contributions		5,000.
Casualty		
Miscellaneous		
Phaseout of itemized deductions		666.
Total Itemized Deductions	Limited	18,609.
Standard deduction		
Exemption amount		7,500.

Taxable Income 110,781.

Computed tax	26,445.
Additional taxes	
Total Taxes before Credits	26,445.
Nonbusiness credits	14,667.
Business credits	
Total Credits	14,667.
Alternative minimum tax	0.
Self-employment tax	
Other taxes	

Total Tax 11,778.

Withholding	11,000.
Estimated payments	
Other payments	
Total Payments	11,000.
Form 2210 penalty	
Refund applied to next year's estimated tax	

Amount Due/(Refund) 778.

Effective tax rate 23.87% Tax bracket 31.00%

Name(s) shown on return
DAN D & KIM J SILBERSTEIN

Social Security Number
204-42-6680

Part I - Cash Contributions

Donee Type: **A** - 50% Limitation Contributions (default)
B - 30% Limitation Contributions

Description	Donee Type	Amount
1 a CASH CONTRIB	-	5,000.
b	-	
c	-	
d	-	
e	-	
f	-	
g	-	
h	-	
i	-	
j	-	
2 From Schedule K-1 - Partnerships and S Corporations	2	
3 a Miles driven for charitable purposes	3 a	
b Charitable mileage expense. Multiply line 3a by 12 cents per mile	3 b	
c Parking fees, tolls, and local transportation	c	
4 Total cash contributions	4	5,000.

Part II - Noncash Contributions

Donee Type: **A** - 50% Limitation Contributions (default) **C** - 30% Limitation Capital Gain Contributions
B - 30% Limitation Contributions **D** - 20% Limitation Capital Gain Contributions

Description	Donee Type	Amount
1 a	-	
b	-	
c	-	
d	-	
e	-	
f	-	
g	-	
h	-	
i	-	
j	-	
2 From Schedule K-1 - Partnerships and S Corporations	2	
3 From Form(s) 8283	3	
4 Total noncash contributions (from line 3 when noncash is more than \$500)	4	

Part III - Summary Summary of deductions after charitable contributions limitations have been applied.

	Other Property		Capital Gain Property	
	50%	30%	30%	20%
Allowable 1995 Contributions	5,000.			
Contribution Carryover to 1996				

Election to treat 30% capital gain property contributions under IRC Sec 170(b)(1)(C)(iii) Yes

Schedule A
Line 28

Itemized Deductions Worksheet
▶ Keep for your records

1995

Name(s) shown on return

DAN D & KIM J SILBERSTEIN

Social Security Number

204-42-6680

1	Add the amounts on Schedule A, lines 4, 9, 14, 18, 19, 26 and 27	1	<u>19,275.</u>
2	Add the amounts on Schedule A, lines 4, 13, and 19, plus any gambling losses	2	
<i>Caution: Be sure your gambling losses (to the extent of gambling winnings) are identified on the Miscellaneous Itemized Deductions Statement.</i>			
3	Subtract line 2 from line 1. If the result is zero, Stop Here ; enter the amount from line 1 above on Schedule A, line 28	3	<u>19,275.</u>
4	Multiply line 3 by 80% (.80)	4	<u>15,420.</u>
5	Enter the amount from Form 1040, line 32	5	<u>136,890.</u>
6	Enter \$14,700 (\$57,350 if married filing separately)	6	<u>114,700.</u>
7	Subtract line 6 from line 5. If the result is zero or less, Stop Here ; enter the amount from line 1 above on Schedule A, line 28	7	<u>22,190.</u>
8	Multiply line 7 by 3% (.03)	8	<u>666.</u>
9	Enter the smaller of line 4 or line 8	9	<u>666.</u>
10	Total itemized deductions. Subtract line 9 from line 1 (To Schedule A, line 28)	10	<u>18,609.</u>

Foreign Tax Credit Alternative Minimum Tax Worksheet

1995

Name(s) shown on return
DAN D & KIM J SILBERSTEIN

Social Security Number
204-42-6680

Part I - Alternative Minimum Tax Adjustments to Foreign Income

Allocation Codes:

- Blank ___ = No change relating to this adjustment/preference amount is made to Form 1116 amounts for purposes of computing Form 1116AMT.
 RA = Ratably allocates alternative minimum tax to foreign income on basis of total income.
 1A, 1B, 1C = Allocates alternative minimum tax to adjust Form 1116AMT, copy 1 or 2 column A, B, or C.
 2A, 2B, 2C **Note:** Line 3a, 4a, and 4b should generally be coded 'RA' Coding an expense 'A', 'B', or 'C' will adjust line 2, direct expense.

1116 Line No.	Description	Total Adjustment/ Preference	(1) Portion Allocated	(2) Portion Allocated	(3) Portion Allocated
1	Gross income:				
	Refund of taxes	-125.			
3a	Itemized/standard deduction:				
	Standard deduction	RA			
	Medical expense	0.			
	Tax expense deducted	4,199.			
	Misc itemized deductions				
2	Direct expense or				
3b	Indirect expense:				
	Depreciation post-86				
	Adjusted gain/loss . . .				
	Incentive stock options				
	Passive activities	521.			
	Beneficiaries of estate/trusts				
	Private activity bond interest				
	Apprec prop charitable ded				
	Circulation expense . .				
	Depletion				
	Depreciation pre-87				
	Installment sales				
	Intangible drilling costs				
	Long-term contracts				
	Certain loss limitations				
	Mining, explor & dev costs				
	Patron's adjustment				
	Pollution control facility				
	Research/experimental expenditures				
	Tax shelter farm loss				
	Related adjustments				
4	Interest expense:				
a	Home mortgage interest	RA			
		RA			
b	Investment interest	RA			
		RA			

Part III – Computation of Foreign Tax Credit

1116 Line No.	Description	Copy 1 Genl limit	Copy 2 Genl limit
9	Foreign taxes in Part II of Form 1116 treated under IRC Section 904(c) as being paid or accrued in a tax year beginning before 1987		
10	Alternative minimum tax foreign tax credit carryover		
12	Reduction in foreign taxes:		
a	(1) Alternative minimum tax preferences/adjustments related to excluded foreign earned income		
	(2) Alternative minimum tax net excluded foreign earned income	59,162.	
	(3) Alternative minimum tax preferences/adjustments related to total foreign earned income (FEI)		
	(4) Alternative minimum tax total foreign earned income	132,544.	
	Tax allocable to excluded alternative minimum tax income	11,827.	
	If foreign tax paid in 1995 is related to prior year foreign earned income:		
b	(1) Alternative minimum tax net foreign earned income excluded that year		
	(2) Total alternative minimum tax net foreign earned income that year		
	Tax allocable to excluded alternative minimum tax	0.	0.
c	Other taxes excluded for alternative minimum tax purposes		
	Total line 12 reduction in alternative minimum tax taxes	11,827.	0.
15	Adjustments to line 14:		
a	Share of alternative minimum tax loss from other category	0.	
b	(1) Alternative minimum tax loss this category not previously recaptured		
	Recapture prior year overall alternative minimum tax foreign loss		
c	(1) This category's share prior year loss in another category		
	(2) Total alternative minimum tax loss in prior year in other category		
	Recharacterization adjustment		
d	(1) Net alternative minimum tax loss from U.S. sources		
	This category's share U.S. loss for alternative minimum tax		
	Net alternative minimum tax adjustment, line 15	0.	

Part IV – Reduction of Credit Using International Boycott Factor

31	Reduction of alternative minimum tax credit using international boycott factor		
----	--	--	--

Foreign Earned Income Allocation Worksheet

1995

Name DAN D SILBERSTEIN	Social Security Number 204-42-6680
----------------------------------	--

Link to Form 1116: Enter '1A', '1B', '1C', '2A', '2B' or '2C' ... 1A
 (1 - 2 for copy number of Form 1116, A - C for country)

Part I - Foreign Income Earned in the Current Year

1 Days in 1995 worked in the U.S. during foreign assignment	1	0
2 Total days in 1995 worked before/after foreign assignment	2	120
3 Days in 1995 worked in a foreign country before/after foreign assignment	3	3
4 Total days worked in the tax year (default is 240) ...	4	240
5 Valuation method - noncash income		

Foreign Earned Income Description	Code F A U, X	Total Earned Income (I)	During Foreign Assignment		Before (After) Foreign Assignment	
			U.S. (II)	Foreign (III)	U.S. (IV)	Foreign (V)
19 Wages a WAGES	—	86,500.	0.	43,250.	42,169.	1,081.
b _____	—					
c _____	—					
Total wages and salaries	—	86,500.	0.	43,250.	42,169.	1,081.
20 a Schedule 1 _____	—					
C, F 2 _____	—					
Total business income	—					
b Partner- 1 _____	—					
ship 2 _____	—					
Total partnership income	—					
21 Noncash income	—					
a Home _____	—					
b Meals _____	—					
c Car _____	—					
d Other: 1 _____	—					
2 _____	—					
Total other noncash income	—					
22 Reimbursement/expenses paid on behalf	—					
a Cost of living differential	F	12,000.		12,000.		
b Family _____	—					
c Education _____	F	4,000.		4,000.		
d Home leave _____	—					
e Quarters _____	F	19,600.		19,600.		
f Other: 1 MOVING REIMB	F	17,450.		17,450.		
2 BONUS	F	3,750.		3,750.		
3 FTR	F	26,494.		26,494.		
4 LAN. LES MOB. PRE	F	6,000.		6,000.		
Total other reimbursement/ expenses paid	—	53,694.		53,694.		
23 Other foreign earned income:	—					
a BONUS	X	7,500.			7,312.	188.
b _____	—					
c _____	—					
d _____	—					
e _____	—					
Total other foreign earned income	—	7,500.			7,312.	188.
24 Current year totals	—	183,294.	0.	132,544.	49,481.	1,269.

Foreign Earned Income Allocation Worksheet

1995

DAN D SILBERSTEIN

204-42-6680

Page 2

25 Enter total amount of excludable meals/lodging included in line 24, column (III)	25	
--	-----------	--

Housing Exclusion and/or Deduction

28 Qualified housing expenses for the tax year	28	<u>24,400.</u>
---	-----------	----------------

Qualifying Period for Housing Exclusion/Deduction and/or Foreign Earned Income Exclusion

29 Number of days in qualifying period falling within 1995 tax year	29	<u>207</u>
--	-----------	------------

Part II – Foreign Income Earned in 1994, Received in the Current Year

30 Days in 1994 worked in the U.S. during foreign assignment	30	
31 Total days in 1994 worked before/after foreign assignment	31	
32 Days in 1994 worked in foreign country before/after foreign assignment	32	
33 Total days worked in the tax year (default is 240)	33	<u>240</u>

1994 Compensation Received in 1995 (Excludable portion included on Form 2555, Part VIII, line 43)	Code F, A U, X	Total Earned Income (I)	During Foreign Assignment		Before (After) Foreign Assignment	
			U.S. (II)	Foreign (III)	U.S. (IV)	Foreign (V)
34 1994 income received		<u>16,250.</u>		<u>12,500.</u>	<u>3,750.</u>	
35 Available 1994 exclusion						
36 Foreign earned income not excludable in 1994						
37 1994 income excluded in 1995				<u>0.</u>		

Part III – Income Earned Prior to 1994 and/or in Subsequent Years

38 Days worked in the U.S. in the prior year	38	
39 Total days worked in prior year (default is 240)	39	<u>240</u>

Compensation Earned Prior to 1994, Subsequent to 1995	Total (I)	(II)	(III)	U.S. (IV)	Foreign (V)
40 Income earned prior to 1994					
41 Foreign earned income earned in subsequent years					

Part IV – Summary

Summary of Earned Income Received in 1995	Total (I)	1040 Only (II)	1040 2555 1116 (III)	1040 Only (IV)	1040 1116 (V)
42 Total allocations	<u>199,544.</u>	<u>0.</u>	<u>145,044.</u>	<u>53,231.</u>	<u>1,269.</u>

Form 1040-ES

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

1996 Payment Voucher 1

OMB No. 1545-0087

Calendar year - Due April 15, 1996

File only if you are making a payment of estimated tax. Return this voucher with check or money order payable to the Internal Revenue Service. Please write your social security number and 1996 Form 1040-ES on your check or money order. Do not send cash. Enclose, but do not staple or attach, your payment with this voucher.

Amount of payment	P A Y M E N T V O U C H E R	Your First Name and Initial	Your Last Name	Your Social Security Number	
		DAN D	SILBERSTEIN	204-42-6680	
		If joint payment, complete for spouse			
		Spouse's First Name and Initial	Spouse's Last Name	Spouse's Social Security Number	
\$ 195.	P A Y M E N T V O U C H E R	KIM J	SILBERSTEIN	099-00-0890	
		Address (number, street, and apartment number)			
		MONTES PIRINEOS # 770, LOMAS DE CHAPULTEPEC			
		City (if a foreign address, enter city, province or state, postal code, and country)			State ZIP Code
		D. F.		11560	

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Tear off here

Form 1040-ES

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

1996 Payment Voucher 2

OMB No. 1545-0087

Calendar year - Due June 17, 1996

File only if you are making a payment of estimated tax. Return this voucher with check or money order payable to the Internal Revenue Service. Please write your social security number and 1996 Form 1040-ES on your check or money order. Do not send cash. Enclose, but do not staple or attach, your payment with this voucher.

Amount of payment	P A Y M E N T V O U C H E R	Your First Name and Initial	Your Last Name	Your Social Security Number	
		DAN D	SILBERSTEIN	204-42-6680	
		If joint payment, complete for spouse			
		Spouse's First Name and Initial	Spouse's Last Name	Spouse's Social Security Number	
\$ 195.	P A Y M E N T V O U C H E R	KIM J	SILBERSTEIN	099-00-0890	
		Address (number, street, and apartment number)			
		MONTES PIRINEOS # 770, LOMAS DE CHAPULTEPEC			
		City (if a foreign address, enter city, province or state, postal code, and country)			State ZIP Code
		D. F.		11560	

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Tear off here

Form 1040-ES

Department of the Treasury
Internal Revenue Service1996 Payment
Voucher 3

OMB No. 1545-0037

Calendar year -- Due Sept 16, 1996

File only if you are making a payment of estimated tax. Return this voucher with check or money order payable to the Internal Revenue Service. Please write your social security number and '1996 Form 1040-ES' on your check or money order. Do not send cash. Enclose, but do not staple or attach, your payment with this voucher.

Amount of payment	P L E A S E R I N T Y P E	Your First Name and Initial	Your Last Name	Your Social Security Number	
		If joint payment, complete for spouse			
		Spouse's First Name and Initial	Spouse's Last Name	Spouse's Social Security Number	
		Address (number, street, and apartment number)			
\$	195	KIM J SILBERSTEIN		099-00-0890	
		MONTES PIRINEOS # 770, LOMAS DE CHAPULTEPEC			
		City (if a foreign address, enter city, province or state, postal code, and country)			State ZIP Code
		D.F.			11560

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Tear off here

Form 1040-ES

Department of the Treasury
Internal Revenue Service1996 Payment
Voucher 4

OMB No. 1545-0037

Calendar year -- Due Jan 15, 1997

File only if you are making a payment of estimated tax. Return this voucher with check or money order payable to the Internal Revenue Service. Please write your social security number and '1996 Form 1040-ES' on your check or money order. Do not send cash. Enclose, but do not staple or attach, your payment with this voucher.

Amount of payment	P L E A S E R I N T Y P E	Your First Name and Initial	Your Last Name	Your Social Security Number	
		If joint payment, complete for spouse			
		Spouse's First Name and Initial	Spouse's Last Name	Spouse's Social Security Number	
		Address (number, street, and apartment number)			
\$	195	KIM J SILBERSTEIN		099-00-0890	
		MONTES PIRINEOS # 770, LOMAS DE CHAPULTEPEC			
		City (if a foreign address, enter city, province or state, postal code, and country)			State ZIP Code
		D.F.			11560

BAA For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Tear off here

CONCLUSIONES

Después del desarrollo de esta tesis, hemos descubierto que el universo de posibilidades que se pueden aplicar a las personas físicas en nuestro país abarca desde la gravación de la renta mundial que se obtenga (en el caso de residentes), hasta gravar solo los ingresos con fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional (para no residentes). Como podemos observar este tema empieza a ser más manejado desde la apertura comercial de nuestro país. Obviamente las regulaciones fiscales que actualmente se aplican no son del todo claras con respecto a los extranjeros que se establecen en México. Aun cuando existe una regulación más clara para los residentes, la fiscalización a los mismos todavía es muy lenta. Es importante resaltar el esfuerzo del Ejecutivo Federal en el sentido en la actualización fiscal de 1997. En dicha actualización se regula la inversión en los “paraísos fiscales”, sin que todavía exista un amplio acuerdo de intercambio de información con los mismos, por consiguiente la fiscalización se convierte en una parte más que importante para la correcta aplicación de las leyes fiscales. Pero, si bien es cierto que estas reformas buscan ampliar la base contributiva, dichas reformas no alcanzaron a clarificar la situación de aquellos individuos que por cualquier motivo cambien su residencia, ya sea al país o fuera del él. Un punto que a nuestro criterio no está bien identificado es la presencia de alguna o algunas personas físicas en territorio nacional con el único fin de llevar a cabo la realización de contratos de asesoría técnica o transferencia de tecnología, en cuyo caso no existe patrón en el territorio nacional.

De la elaboración del capítulo 1, concluimos que los impuestos son eje fundamental en el desarrollo de un país, aun cuando el desarrollo del mismo no se encuentre vinculado al gasto público, ya que la infraestructura con que cuenta la nación es lo que realmente atrae al capital inversionista. ¿De qué forma se pueden comercializar productos si no se tienen medios de comunicación eficientes como carreteras, puertos y ferrocarriles?; si en un país como el nuestro la administración de dichos servicios se encontraba centralizada. Toda vez que el principal promotor del desarrollo de infraestructura es el Gobierno y uno de sus medios para el desarrollo de la multitudada infraestructura es la captación de impuestos.

Es importante mencionar dentro de estas conclusiones que aún cuando el gobierno es el encargado de recolectar los impuestos, dicha entidad debe obedecer las disposiciones expresas

que las leyes fiscales fijen en nuestro país. No obstante lo estipulado en las leyes fiscales de nuestro país, consideramos que el principal problema de nuestro país, como lo mencionamos en su momento, es el exagerado presidencialismo que impera actualmente . ¿Por qué presidencialismo? Porque el ejecutivo presenta el proyecto de ingresos y egresos para un determinado año y las Cámaras en menos de dos días estudian, analizan, discuten y aprueban el proyecto entero, sin tener la menor consciencia de que es lo que están aprobando. Los Estados de la República celebran acuerdos para adherirse al Plan Nacional de Coordinación Fiscal, sin tomar en consideración las necesidades reales de sus entidades, y mucho menos los recursos que ellos mismos generan. Así el control total de la economía se diseña sobre los acuerdos que el Ejecutivo Federal realice con los gobernadores de cada estado, No deseáramos pensar mal acerca del poder que una sola persona conserva y mucho menos que los representantes de la población, que deberían exigir un mejor cumplimiento de obligaciones al presidente, solo se dediquen a “agachar la cabeza y recibir lo que el patrón da”.

Parte importante por resaltar son los cambios que nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta sufrió a partir de los años setenta. Los cuales derivaron en la promulgación de una nueva Ley en 1981. Dentro de los cambios más importantes destaca, el gravamen de los residentes solamente y no de los nacionales, considerado necesario por los rasgos de modernidad que imperaban en la mayoría de los países desarrollados. En los cuales por razones de su larga experiencia en tratados para evitar la doble tributación y relaciones comerciales con países de iguales características, los llevaron a realizar este tipo de cambios para fortalecer sus relaciones comerciales. Desgraciadamente después de un periodo en el cual el desarrollo del país se estancó y las fronteras comerciales estuvieron cerradas, nuestro Ejecutivo decidió modernizar su legislación fiscal, de la noche a la mañana, dejando así de gravar a todos aquellos “millonarios” mexicanos, que por razones obvias (mejores condiciones de vida) se fueron a radicar a otro país. Lo cual no es malo, puesto que ahora las personas que radican en el país son las únicas que pagan impuestos. Cabe mencionar que aún cuando un nacional mexicano decida cambiar su residencia a otro país en el extranjero, salvo prueba en contrario se presume que los nacionales mexicanos son residentes en territorio nacional. Esto es, en caso de que alguna persona decida cambiar su residencia a otro país, y ese país no lo considere residente para efectos fiscales, deberá seguir pagando sus impuestos en México, como residente, debido a lo establecido en el

artículo 9 del Código Fiscal de la Federación. Dicha disposición sujeta a los nacionales mexicanos al pago de impuesto sobre la renta en México si no demuestran haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país. En el caso de los Estados Unidos (país industrializado) concretamente, la modernidad no está ligado con la gravación de sus nacionales. Al respecto Ottmar Buhler menciona que los ciudadanos de dicho país, aún fuera del mismo están sujetos a la potestad estadounidense.

Capítulo 2. Al analizar este tema llegamos a la conclusión de que un verdadero problema de doble tributación se genera cuando el **residente** de un país por supuestos contenidos en las leyes fiscales de otro país se convierte en residente para efectos fiscales en este último. Una vez que en ambas naciones debe cumplir con obligaciones fiscales, por satisfacer los supuestos contenidos en ambas legislaciones. Los primeros países en preocuparse por tal hecho fueron los países desarrollados. Los cuales por sus características económicas y por el desarrollo de su industria , han tenido que enviar personal capacitado a aquellos países cuyas características económicas no han permitido el desarrollo de mano de obra calificada, o de ejecutivos de alta dirección. También hay que tomar en consideración que los países en vías de desarrollo, han establecido también algunos métodos para evitar la doble tributación. Estos métodos aunque unilaterales han permitido que la inversión extranjera no se aleje de su territorio. Sobre todo hay que considerar que cualquier país que no cuente con un medio para evitar la doble tributación en la mayoría de los casos está destinado a perder la inversión que prefiere pagar menos impuestos en otros países. Los cuales de alguna manera buscan evitar la doble imposición, ya sea de los residentes o nacionales extranjeros que desarrollan alguna actividad en su territorio.

Es importante mencionar que todo método para evitar la doble imposición debe apegarse a las disposiciones legales vigentes en el estado, ya sea que los aplique unilateralmente o que celebre algún convenio con otro país. Aunque al establecer mecanismos para evitar la doble tributación, por medio de medidas unilaterales, se pierde la equidad de los impuestos, puesto que se imponen menores cargas contributivas a los extranjeros que a los nacionales con tal de no perder inversión extranjera.

Capítulo 3.- El objetivo primordial de todo convenio para evitar la doble tributación es sobreentendido, el problema de la doble tributación no se resuelve tan fácilmente cuando alguno de los países decide gravar a sus nacionales, por el solo hecho de conservar dicha característica. Así pues al arribar a un país que grava a los residentes, es materialmente imposible aplicar tasas preferenciales de tratado, puesto que el nacional bajo esas reglas no puede ser considerado residente del país del cual es nacional y si residente del país en el cual presta sus servicios. Asimismo consideramos que todo individuo que utilice la infraestructura de un país extranjero debe pagar impuestos en ese país, aún cuando por virtud de su nacionalidad se encuentre vinculado al país de donde procede originalmente. Es importante destacar que en ningún caso se deben aprovechar los beneficios de un tratado para evadir las obligaciones fiscales, ya sea en uno u otro país. Realmente la única respuesta viable a la solución de este problema es el método unilateral que hayn implementado tanto el país de residencia como el país de nacionalidad. Es decir, cuando ambos países gravan la renta mundial obtenida por el residente o el nacional, lo más conveniente es aplicar el acreditamiento del impuesto pagado en el otro país por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el otro país y así disminuir lo más posible la carga tributaria en ambos países, sin cometer el delito de evasión fiscal.

Capítulo 4.- De la revisión de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, descubrimos (para sorpresa de nosotros) datos nuevos que sembraron más dudas de las que debieron haber resuelto. Como ejemplo, Mencionamos el caso de la residencia para efectos fiscales, la cual se encuentra definida en el Código Fiscal de la Federación; la duración de la permanencia de una persona física en territorio nacional que ese precepto menciona coincide con la duración de la presencia para los no residentes, en cuyo caso ¿Cuál es el periodo de no residencia y como puede establecerse que una persona tiene la intención de residir en territorio nacional?. Si la persona física se convierte en residente para efectos fiscales antes de concluir el ejercicio fiscal y paga el impuesto correspondiente a dicho periodo ¿Deberá acumular los ingresos base para el cálculo del impuesto sobre la renta a su cargo tomando en consideración que los residentes están obligados a efectuar el cálculo del impuesto sobre la renta a su cargo tomando en consideración sus ingresos mundiales para efectuar el calculo de su impuesto anual?. Es importante recalcar que el impuesto pagado como no residente en México se considera definitivo a partir de 1997, por lo tanto no se puede acreditar contra la declaración anual Como respuesta a estas

interrogantes hemos decidido aplicar lo siguiente. Primero hay que considerar si es que el individuo va a establecer su residencia definitiva en México y si el periodo de estancia durante el año de llegada es mayor a 183 días en cuyo caso dicho individuo debería ser considerado residente para efectos fiscales. En caso contrario si durante el año de llegada no permanece por mas de 183 días es posible aplicarle las tasas de no-residente. Es obvio que este tipo de situaciones no son las mismas en todos los casos y que estas dos respuestas no pueden ser aplicadas como recetas de cocina a todos los casos que se presentan. Algo muy importante acerca de la modificación del Artículo 161 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es que el importe pagado de dicho impuesto como no-residente, en ningún caso puede ser acreditado contra el impuesto generado como residente. Con lo cual se genera una verdadera división entre los residentes y los no residentes, que a comparación de 1996 debían acumular los ingresos percibidos como no-residentes y acreditarse el impuesto pagado por la obtención de dichos ingresos. Esto resultaba molesto pues la carga tributaria al final del ejercicio se incrementada en forma desproporcionada, debido a que las tasas pagadas como no-residente son menores a las tasas progresivas del resto del los contribuyentes. Punto importante a resaltar, es que los no-residentes no tienen la obligación de presentar declaración anual y que en todo caso el pago de sus impuestos se considera definitivo.

Capitulo 5.- En el breve análisis que realizamos de la legislación norteamericana, encontramos datos sumamente importantes, como es el hecho de que dicha legislación grava los ingresos que los nacionales obtengan independientemente de la fuente de riqueza de donde provengan. Al gravar a sus nacionales que prestan un servicio personal en otro país, se les otorgan exenciones y otra serie de beneficios adicionales a los que los nacionales que residen en dicho país obtienen. A diferencia de la legislación mexicana, tienen perfectamente definido el término de residencia para efectos fiscales, así como el momento en el que se considera que existe intención de residir en territorio estadounidense. Un aspecto relevante es la deducción por gastos de manutención familiar que tienen permitido realizar todas aquellas personas que cuenten con dependientes económicos. Otro hecho que llamó nuestra atención, es la obligación de algunos dependientes económicos, hijos menores de 14 años, que por el hecho de obtener ingresos provenientes de intereses o dividendos deben presentar su propia declaración de impuesto sobre la renta por tales ingresos. Aún cuando sus padres puedan considerarlos como dependientes económicos en su

propia declaración. Es importante destacar el hecho de que en los Estados Unidos es permitida la presentación conjunta de la declaración de impuesto sobre la renta, a aquellos matrimonios que así lo deseen, sin tener que pedir alguna autorización o presentar algún aviso.

Dentro de este análisis nos atrevemos a decir que la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana debería ser reformada, en lo referente al tratamiento de los no-residentes. Para así evitar la aplicación de teorías del derecho, jurisprudencias en la búsqueda de respuestas a los diversos casos que se plantean. Ya que en la medida que la interpretación de las leyes sea mas directa no existirán formas de evadirla.

Si bien el objetivo de esta tesis no es el análisis de las teorías del aprendizaje, en si esta tesis demuestra lo que el aprendizaje puede hacer por la humanidad. Desgraciadamente parece que el desarrollo de las leyes fiscales no obedece a la aplicación del conocimiento o a la solución de los problemas. Pareciera ser que los legisladores mexicanos solo sirven para levantar el dedo en favor de las iniciativas que el Ejecutivo presenta, en lugar de analizarlas par adecuarlas a las necesidades reales de los contribuyentes. Mientras solo se piense que nuestra actual Ley del Impuesto Sobre la Renta es perfecta desastres financieros como el de 1994 pueden seguir ocurriendo ya que con la actual regulación de paraísos fiscales, que solo abarca a los residentes para efectos fiscales, y no a los nacionales, el flujo de efectivo que el país obtenga será mínimo y no optimo como se pretende.

Como complemento a nuestros comentarios solo nos gustaría agregar el artículo 3o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta derogada el 1o. de enero de 1981:

ARTICULO 3o. Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley:

- 1) Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:
 - a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana
 - b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país
 - c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en el país.

Con lo cual se comprueba como fue eliminada la nacionalidad como factor de vinculación para obligar al pago de Impuesto Sobre la Renta en nuestro país a los nacionales que cambien su residencia.

En general, después de la elaboración de esta tesis podemos decir que el aprendizaje de todo ser humano no debe limitarse a aquello que se pueda transmitir oralmente en una aula. El cúmulo de conocimientos que adquirimos del desarrollo de la presente investigación nos ha hecho reflexionar lo anterior, ya que como consecuencia de nuestro paso por los salones de estudio, nos hemos dado cuenta que la Universidad inculco en nosotros las bases para investigar, estudiar y analizar todo aquello que pueda ser útil al desarrollo del conocimiento científico, humano o técnico. Porque dentro de cada universitario debe existir el deseo de ser mejor y ayudar a los demás a ser mejores.

Al concluir el presente trabajo de investigación no nos queda más que agradecer el esfuerzo realizado por todos aquellos mexicanos, que con el pago oportuno de sus impuestos han permitido el desarrollo de cientos de hombres y mujeres, para el beneficio de esta nación.

BIBLIOGRAFIA

ABRIL ABADIN, Eduardo, "Métodos para evitar la doble imposición internacional", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos fiscales del Estado, Ed. del Derecho Financiero, Madrid, España, 1973.

ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURIA PUBLICA, "Tratados para evitar la doble imposición", IMCP, México 1992.

ARELLANO GARCIA, Carlos, "La condición jurídico fiscal de los extranjeros en México", Revista Jurídica de la Sociedad de Alumnos de la Escuela Libre de Derecho, LXV Aniversario (1912-1977) núm. 1, Tomo I.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Ed. Themis, México 1990.

CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, "Estudio de la ley del Impuesto sobre la renta (empresas)", Ed. Themis, México 1986.

CALVO NICOLAU, Enrique, "Tratado del Impuesto Sobre la Renta", T.I, Ed. Themis, México 1996.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, "La doble imposición internacional, Ley las medidas para evitarla", Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, núm. 13, enero de 1967.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de finanzas públicas mexicanas", Ed. Porrúa, 17a. edición, México 1976.

GARZA CANTU AGUIRRE, Carlos, "Lavalidez de los tratados fiscales y su marco Constitucional", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Núm. 170.

GUILIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero", T.I, Ed. Depalma, Buenos Aires 1984.

HERNANDEZ CERVANTES, José Eduardo, "Análisis del Convenio México-Estados Unidos para evitar la doble imposición", Revista Consultorio Fiscal, núm. 115.

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho tributario", Ed. ECASA, 3a. edición, México 1991.

LOPEZ BETANCOURT, Eduardo, "Manual de Derecho Positivo Mexicano", Ed. Libros y Arte, México 1989.

LOPEZ PADILLA, Agustín, "Exposición práctica y Comentarios a la ley del Impuesto Sobre la Renta", TI Personas Físicas, DOFISCAL, 13a.edición, México 1996.

MARGAIN, Hugo B., "Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del Impuesto Sobre la renta, basada en la teoría de la fuente gravable" México 1956.

MICHELI, Gian Antonio, "Curso de Derecho Tributario", Ed. de Derecho Financiero, Madrid.

MILL, John Stuars, "Principios de economía política".

OECD MODEL CONVENTION, OECD, September 1992.

PEREZNIETO CASTRO, Leonel, "Derecho internacional privado", Ed. Harla, México 1980.

PEREZNIETO CASTRO, Leonel y María Elena Mansilla y Mejía, "Manual Práctico del extranjero en México", Ed. Harla, 3a. edición, México 1996.

PEREZ ROBLES, Arturo, "Los tratados para evitar la doble tributación: Reflexión", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Núm.139.

PEREZ ROBLES, Arturo y Pablo Puga Vértiz, "Los tratados para evitar la doble imposición", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Núm. 170.

PEREZ ROBLES, Arturo y Fernando Acosta Miches, "Los precios de transferencia en México", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Núm.170.

PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO, Ed. del Derecho financiero, Madrid 1968, versión al castellano por Cervera Torrejón, Fernando.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, T. XXXV.

TRON, Manuel E., "Regimen Fiscal de los extranjeros en México", Colección Ensayos Jurídicos. Ed. Themis, 4a. edición, México 1994.

VALDES ACOSTA, Ramón, "Curso de Derecho Tributario", T.I.

VILLEGAS, Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Depalma, 5a. edición.