PAGOS AL EXTRANJERO Y CUANDO PROCEDEN LAS RETENCIONES DE ACUERDO A LOS TRATADOS INTERNACIONALES

PARTE II

En la segunda parte de este artículo se abordará la en casos se considera residente de un país y en qué casos el pago a un residente en el extranjero causa retención conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) y de acuerdo a los tratados internacionales, así como los beneficios que trae su aplicación para evitar la doble imposición.

Primeramente describiremos los criterios de vinculación con la Ley del ISR.

SUJETOS DEL ISR. ARTÍCULO 1

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

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

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ARTÍCULO 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 o se presten servicios personales independientes.

Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

INGRESOS ATRIBUIBLES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Ley del ISR. ARTÍCULO. 2 " …, los provenientes de la actividad … o los ingresos … por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso…
También … los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención."

RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL. Persona Física

Código Fiscal de la Federación. Artículo 9º.

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

RESIDENTES EN TERRITORIO NACIONAL. Persona Moral

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

Reglamento del Código Fiscal de la Federación Artículo 6. Se considera cuando en territorio nacional se encuentren las personas que toman decisiones.}

Ejem. Una persona Moral se constituye en otro país y realiza administración principal en México, puede tener doble nacionalidad y no tener tratado con México.

CUÁNDO PROCEDE EL CAMBIO DE RESIDENCIA

Resolución Miscelánea Fiscal.

En su Regla 2.5.2

Primer párrafo. Las Personas Físicas. Si quieren cambiar de residencia tienen que avisar cuando menos con 15 días de anticipación.

Segundo párrafo. Cancelación por defunción.

En su Regla 2.5.3

Las personas morales deben pasar por el proceso de liquidación para poder hacer cambio de residencia.

PERIODO QUE COMPRENDE RESIDENCIA
Lugar fijo de negocios por más de 6 meses personas físicas o trabajadores por más de 180 días.
Tratado con Alemania 183 días.

Tratado con Italia maneja para residencia 8 meses.

BENEFICIOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

Ley del ISR. Artículo 4. " …serán aplicables a los contribuyentes que **acrediten ser residentes en el país de que se trate** y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo **32-H** del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el **dictamen** de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal. …, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una **manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia…**
En los casos en que **los tratados** para evitar la doble tributación **establezcan tasas de retención inferiores** a las señaladas en esta Ley, **las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor**; **en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda."**

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de (exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran).

ACREDITAMIENTO DE ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO

Ley del ISR. Artículo 5. "Los **residentes en México** podrán **acreditar**, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, **el ISR** que hayan **pagado** en el **extranjero** por los ingresos procedentes **de fuente ubicada en el extranjero**, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. (El ingreso acumulado, percibido o devengado debe incluir el ISR pagado en el extranjero).

Cuando un **residente en el extranjero** tenga un **establecimiento permanente en México** y sean atribuibles a dicho establecimiento **ingresos** de fuente ubicada en el **extranjero**, **se podrá efectuar el acreditamiento** en los términos señalados en este artículo, únicamente por aquellos ingresos atribuibles que hayan sido sujetos a **retención.**
... Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene naturaleza de impuesto sobre la renta cuando se encuentre expresamente señalado como un

impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte.”

CONCEPTOS PAGOS AL EXTRANJERO

El formato o modelo de los tratados generalmente es el mismo por lo que el siguiente cuadro muestra de manera general en que artículos se expresan los conceptos económicos por los que se pueden encontrar algunos beneficios en cuanto a disminución de tasas, sin embargo es de vital importancia revisar las condiciones en que cada tratado es aplicable.

CONCEPTO ART, 10 11 Y 12 TRATADOS	**% DE RETENCION TRATADO**
INTERESES (DIVERSOS)	5, 10 Y 15
DIVIDENDOS (DIVERSOS)	5,7.5, 10 y 15
REGALIAS (ASISTENCIA TECNICA, LICENCIAS)	10, 15%
BENEFICIO EMPRESARIAL SERVICIOS PROFESIONALES	0

Por último, analizaremos el último concepto del cuadro BENEFICIO EMPRESARIAL.

Este concepto se implementó en el Modelo de convenio fiscal de la OCDE en el apartado de comentarios en el párrafo 11 E donde menciona que Beneficio Empresarial comprende actividades empresariales y todo aquello que no esté contemplado en algún artículo del tratado porque solo es gravado en el país de residencia.

Con la intención de legalizar el concepto de Beneficio Empresarial con fecha 12 de Julio de 2016 se publicó la tesis aislada **Para definir su alcance ante la omisión de su concepto en los tratados es factible acudir a la legislación doméstica**

BENEFICIOS EMPRESARIALES. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA. El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos e Irlanda para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre las ganancias de capital, celebrados de conformidad con el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no definen lo que debe entenderse por beneficio empresarial. No obstante ello, los Convenios en cita, en el artículo 3°, párrafo 2, señalan que para su aplicación por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida, tendrá el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado, relativa a los impuestos que son objeto de los Convenios, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente. De este modo, para determinar qué debe entenderse por beneficio empresarial, debe acudirse a la definición de actividades empresariales que prevé el

artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y a lo dispuesto en el artículo 75 del Código de Comercio, por remisión expresa de aquél a las leyes federales para definir lo que es una actividad comercial; normas de las cuales parecería que para el sistema impositivo mexicano, la actividad empresarial abarcara toda la actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso. Sin embargo, jurídicamente, no puede concluirse que el ingreso proveniente de todas las actividades deba considerarse automáticamente beneficio empresarial, para efectos de tales Convenios, pues éstos, a lo largo de su articulado, regulan los diversos ingresos que se pueden obtener, señalando, en cada caso, el tratamiento que deben tener, siendo los beneficios empresariales solo uno de los múltiples conceptos. Esto es, no puede concluirse que todo ingreso derivado de la realización de una actividad empresarial lícita pueda considerarse beneficio empresarial para los efectos de dichos Tratados, pues el fruto de tales actividades, dependiendo de cuál se realice, dará lugar a distintos regímenes como: ventas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, etcétera, que tienen un tratamiento especial en los distintos artículos de los Convenios en mención. En vista de lo anterior, y dado que los Convenios en cita definen con mayor o menor grado de claridad todos los conceptos de renta que regulan, salvo el de beneficios empresariales, se puede afirmar que los artículos 7° de los instrumentos jurídicos en mención, comprenden a las rentas que, derivadas de una actividad empresarial, no se encuentran incluidas en alguno de los otros artículos que se refieren a rentas especiales.

PRECEDENTE:
VI-P-SS-211.Juicio Contencioso Administrativo Núm. 12211/07-17-05-8/1161/08-PL-05-10.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 27 de mayo de 2009, por mayoría de 10 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente Alejandro Sánchez Hernández.- Secretaria Lic. Teresa Isabel Téllez Martínez. (Tesis aprobada en sesión de 19 de agosto de 2009)
R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2009. p. 14.
REITERACIÓN QUE SE PUBLICA:
VII-P-SS-359 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2889/15-17-02-8/1923/15-PL-05-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de marzo de 2016, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrada Ponente Nora Elizabeth Urby Genel. Secretaria Lic. Hortensia García Salgado.
(Tesis aprobada en sesión de 16 de marzo de 2016)
EN EL MISMO SENTIDO:

VII-P-SS-360 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5117/11-17-14-5/86/16-PL-03-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de marzo de 2016, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas. Secretario: Lic. David Alejandro Alpide Tovar. (Tesis aprobada en sesión de 16 de marzo de 2016).
Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año VI, número 59, p. 201, Tesis VII-P-SS-359, Precedente, junio 2016

C.P.C. y Lic. Graciela Hurtado Cortés.
Integrante de la Comisión Fiscal