

# Régimen fiscal de los extranjeros en México - Servicios Profesionales.

#### Introducción

La globalización, ha empujado a los profesionistas independientes de diversas disciplinas a incursionar con sus conocimientos en otros países, expandir sus servicios, buscar nuevos retos y oportunidades. Esta búsqueda de oportunidades va acompañada de la incertidumbre que gira en torno al pago de impuestos, ya sea en el país donde se presta en servicio o en el país donde reside el prestador de servicios.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), define y explica que se considera un establecimiento permanente y la residencia, sin embargo, no define que se entiende por "fuente de riqueza", esto trae como consecuencia que, en los diferentes artículos de la ley, que no se encuentra definido que ingreso se grava, explícitamente lo menciona: "se considerara que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando...", debiendo entonces interpretar y analizar, en que momento nos encontramos frente a un problema de identificación de fuente de riqueza ubicada en México, y por consecuencia, entendiendo cualquiera de los cuatro supuestos generales:

- a) Persona que paga
- b) Lugar donde se paga
- c) Lugar donde se presta el servicio
- d) Lugar de la actividad

#### La Tributación Internacional

En materia de tributación internacional, se revelan tres principios fundamentales sobre los cuales los Estados sustentan la sujeción impositiva:

#### a) El principio de la fuente de riqueza (o territorialidad)

El Estado que acoge el principio de la fuente de riqueza somete a tributo todas las ganancias producidas dentro de su territorio, y son impuestas a residentes y no residentes.

Normalmente se alude a este principio refiriéndose al país de origen o al país de la fuente en que se genera la riqueza. Este principio es de carácter universal y en general todos los países lo aplican, por estar más ligado con la soberanía de un estado, ya que en el lugar en que se desarrollan los hechos u obtiene su ubicación la fuente de riqueza, se encuentra dentro del ámbito espacial de validez del orden jurídico.

## b) El principio de la residencia o domicilio fiscal

El Estado que establece como criterio de vinculación el principio de residencia, grava la renta mundial, incluida aquella producida en el extranjero, de los sujetos residentes dentro de su jurisdicción territorial.

Bajo este principio se puede comprender a lo que se ha denominado "pertenencia personal", que alude a conceptos tales como el domicilio, la residencia, e incluso la nacionalidad, que en suma sirven para determinar el estatuto personal en el derecho internacional privado, en tanto que ser nacional de un país o tener domicilio determinado, constituye una cualidad de la persona que es relevante para aplicar la ley nacional o la del domicilio.

De igual forma, y bajo este principio de residencia, infiere el término de Establecimiento permanente, el cual, lo considera la LISR, como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen total o parcialmente actividades empresariales o profesionales.

A mayor abundamiento, el Código Fiscal de la Federación (CFF), en su artículo 9 confirma y amplia lo establecido anteriormente, considerando residentes en territorio nacional, a los que hayan establecido en México su casa habitación, o si

teniendo casa habitación en otro país, se encuentre en México su centro de intereses vitales, estableciendo los siguientes supuestos:

- 1.- Cuando más del 50% de los ingresos totales en un año calendario, provengan de fuente de riqueza en México.
- 2.- Cuando en México se encuentre el centro principal de sus actividades profesionales

## c) <u>El principio de nacionalidad</u>

En este principio, los ciudadanos, donde quiera que residan, son gravados por su ingreso mundial. Podemos definir que el concepto de nacionalidad como el vínculo jurídico y político que une a un individuo con el Estado.

Este principio muestra un criterio personal en el que supone la aplicación de las leyes tributarias a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad o ciudadanía de un país, independientemente del país en que residan, y sea cual sea el país de la fuente de ingresos. Este criterio de vinculación fiscal determinado por la nacionalidad es el único motivo de sujeción tributaria, se basa en una relación de dependencia política que da legalidad al ejercicio ilimitado de imposición de tributos. Este principio permite al Estado gravar los ingresos de sus nacionales ilimitadamente independientemente de la fuente o residencia.

La razón por la cual los Estados someten a tributos a sus nacionales, es por la relación entre la nacionalidad y el principio de beneficio, que consiste en tener la protección del país, en todos los lugares del mundo, como contraprestación de su obligación tributaria.

Al igual que en la mayoría de los países, en México se toman en cuenta criterios tanto subjetivos como objetivos para vincular la determinación de los hechos imponibles ,los principios de fuente de riqueza y residencia, incorporando el principio de establecimiento permanente, establecidos fundamentalmente en los artículos 1º y 2º de la LISR.

La correcta aplicación de las normas de los sistemas impositivos independientes, basado en el principio de fuente de riqueza, ocasiona conflictos de gravamen, sobre todo cuando el Estado de residencia no coincida con el Estado donde se produce la riqueza. Adicionalmente, el conflicto de definiciones puede suscitar doble imposición fiscal aunque los Estados contratantes utilicen el mismo criterio.

#### Las personas físicas

Podemos definir como persona física, a todo individuo de la especie humana, sujeto de derecho y capaz de tener facultades y deberes. De esta forma, las personas tienen un reconocimiento en el mundo del derecho como sujetos por medio de la personalidad jurídica, y que puede definirse como la aptitud de tener derechos y obligaciones.

Desde el punto de vista eminentemente fiscal, las personas físicas se encuentran obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, de conformidad con lo dispuesto en Artículo 1º del CFF y del artículo 1º de la LISR, 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.

De tal suerte, que el reconocimiento de la capacidad jurídica de las personas físicas, surte efectos plenos para las actividades profesionales, y bajo ese precepto en materia fiscal existe el pleno reconocimiento e imposición de contribuir a los gastos públicos, independientemente de la fuente de riqueza de donde provengan.

## Actividades Empresariales y Profesionales

A manera de preámbulo, es necesario referir al artículo 100 de la LISR vigente, en el cual impone la obligación del pago del impuesto a las personas físicas que perciban ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales, así como a las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuidos a dicho establecimiento

Se considera como ingresos por la prestación de servicios profesionales, las remuneraciones que deriven de un servicio profesional independiente, y que no estén considerados como ingresos por salarios o servicios subordinados.

El artículo 156 de la misma LISR, el cual es aplicable a los residentes en el extranjero, menciona que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el servicio se presta en el país. Se presume que la totalidad del servicio se presta en el país, cuando se demuestre que parte del mismo fue prestado en territorio nacional, a menos que el contribuyente demuestre que parte de ese servicio fue prestado en el extranjero. En este caso, el impuesto se calculará de manera proporcional.

Asimismo, se presume que el servicio fue prestado en el país, cuando:

- a) Los pagos se realicen por un residente en territorio nacional a un residente en el extranjero que sea parte relacionada.
- b) Los pagos se realicen por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México a un residente en el extranjero que sea parte relacionada.

Tasa de retención: El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

Comprobante fiscal: Existe la obligación de expedir comprobante fiscal, sin que se entienda "CFDI", por los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, que perciban ingresos por Servicios Profesionales Independientes, de conformidad con la regla 2.7.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018, siempre que contengan los siguientes requisitos:

- I. Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.
- II. Lugar y fecha de expedición.
- III. Clave en el Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de dicha persona.
- IV. La cantidad, unidad de medida y descripción del servicio.
- V. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.

Exención: No se pagará el impuesto cuando:

- 1.-El pagador sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.
- 2.- El pagador sea residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, que el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento.

En ambos casos, que la estancia del prestador sea menor a 183 días naturales consecutivos o no en un periodo de 12 meses.

Aplicación de Tratados: Se podrá retener una tasa menor, si el prestador de Servicios tiene su residencia fiscal en un país con el que México tenga suscrito Tratado para evitar la doble imposición fiscal.

### **Bibliografía**

- Autores varios, (2011) "Derecho fiscal internacional", Temas selectos, México, Editorial Porrúa.
- Baqueiro, E & Buenrostro, R, (2014) "Derecho civil, introducción y personas", México, OXFORD.
- OCDE (1), (2010), "Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias", OECD Publishing.

Leyes códigos, reglamentos y documentos oficiales de los Estados Unidos Mexicanos

- 1. Código Fiscal de la Federación
- 2. Código Civil Federal
- 3. Ley del Impuesto Sobre la Renta

#### ATENTAMENTE

## Dr. Rafael Arenas Hernández COMISIÓN FISCAL



Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C.