



Aspectos legales de los tratados de doble tributación en México en la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014

Raúl Antonio Ponce de León Fernández

Básicamente, existen 5 artículos de la ley del impuesto sobre la renta en los cuales se llevan a cabo los conceptos de los tratados internacionales: 2, 3, 4 y 5.



ARTÍCULO NÚMERO 2 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Artículo número 2 considera el concepto de residencia 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.

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

3 de esta Ley.



Es decir, cualquier persona residente en el extranjero que tiene un lugar donde se lleven a cabo operaciones **“sin intermediarios”** y que su base de operaciones esté relacionada directamente en el extranjero. En caso de una persona física,

ésta debe ser parte de la administración del negocio con residencia en el extranjero.

Continuamos con la el artículo 2:

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.



Para las operaciones de fideicomiso (cada vez se utiliza con más frecuencia el contrato de fideicomiso como una herramienta legal que permite realizar negocios en distintos giros, como por ejemplo garantizar la educación de los hijos, respaldar el pago de una deuda, administrar recursos que requieren conocimientos especializados (títulos de acciones, fondos de inversión). Mediante este contrato una persona entrega, por un tiempo determinado, parte de su patrimonio (bienes y

derechos) a una institución que los administra en favor de otra persona) el establecimiento de la persona fiduciaria (es quien administra los recursos, una institución crediticia como banco, casa de bolsa u otras) en el país de origen cuando cobra las primas en el territorio nacional.

Continuamos con el artículo 2:

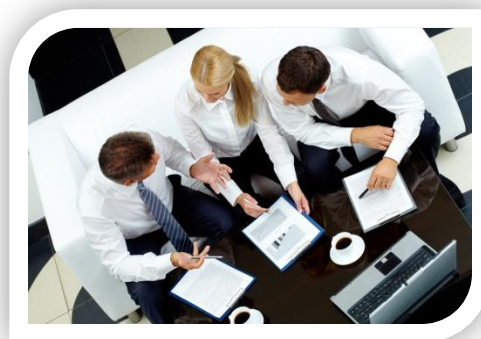
De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos se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



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

1. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
2. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
3. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
4. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
5. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero, utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables

Esto se puede ver con un ejemplo de un despacho de abogados en Estados Unidos que contrata sus servicios a una persona física o moral que realice trabajos de contabilidad en México. La persona física o moral que fuera **objeto de subordinación** del despacho estadounidense, entonces se considerará que se tiene residencia permanente.



Continuamos con el siguiente párrafo

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se añadirán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.



Para las empresas constructoras, donde su obra sea de 183 días (aproximadamente 6 meses) consecutivos o no se considerará residencia permanente incluso si se contrata a otras empresas o personas.

Finalmente, el artículo termina con las siguientes frases:



Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, 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. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, 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.



ARTÍCULO NÚMERO 3 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este artículo nos hace referencia a lo que NO se considera residencia permanente:

1. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
2. 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.
3. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.



4. 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 científica, de preparación para la colocación
5. de préstamos, o de otras actividades similares.
6. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero
7. en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

Es decir, cuando el residente en el extranjero NO realiza una venta o recibe una remuneración alguna por alguna contraprestación.



ARTÍCULO NÚMERO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este artículo es referente a los tratados internacionales:

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo 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.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, 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, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas



aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

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 efecto sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran

En este sentido, México va a respetar los tratados de doble tributación siempre y cuando se cumplan los requisitos y se emitan las constancias emitidas arriba.



ARTÍCULO NÚMERO 5 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Este artículo habla del acreditamiento: menciona lo siguiente:

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 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 acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Este artículo habla del acreditamiento del impuesto en el extranjero que grava la renta en el extranjero. Aquí pongo un ejemplo.

Ingreso acumulable obtenido en México \$0.00
(+) Ingreso acumulable percibido del extranjero 63.00
(+) ISR retenido en el extranjero 7.00
(=) Total del ingreso acumulable \$70.00
(-) Deducciones autorizadas 0.00
(=) Utilidad fiscal \$70.00

- 
- (x) Tasa del ISR en México (vigente en 2005) 30%
 - (=) ISR causado en México \$21.00
 - (-) ISR pagado en el extranjero, acreditable en México 7.00
 - (=) ISR a enterar en México \$14.00

En la segunda parte del artículo número 5, se explica el acreditamiento sobre las acciones o dividendos procedentes del extranjero. En este caso no se profundiza sobre el tema, ya que su utilidad es muy poco práctica en el contexto nacional y se utilizan solamente en casos contados.