

QUINTA PARTE

ANTECEDENTES FISCALES DE LA INVERSION EXTRANJERA

CAPITULO 13

ESQUEMAS FISCALES DE LA INVERSION EXTRANJERA EN MEXICO

Las modalidades que pueda revestir la inversión extranjera en nuestro país, dependen en gran medida de la naturaleza de la operación que se lleve a cabo, del grado de permanencia que involucre, así como la infraestructura que se decida desarrollar en México.

Si un inversionista va a llevar a cabo un trabajo de exploración de una mina o de un pozo petrolero, lo más probable es que no constituya una empresa en México dado el carácter eminentemente transitorio de su operación. Si por el contrario desea llevar a cabo una operación de largo plazo con un alto grado de manufactura, con gastos de investigación y desarrollo importantes en nuestro país, etc., muy posiblemente opte por constituir una sociedad mercantil o una sucursal de la empresa extranjera.

Otro factor muy importante lo constituye el régimen fiscal del inversionista extranjero en su país y el grado de flexibilidad que tenga para acreditar los impuestos, amortizar sus pérdidas, etc. Lo cual en gran medida podría verse resuelto si existen convenios para evitar la doble tributación en nuestro país.

Adicionalmente, juega un factor muy importante el régimen fiscal aplicable en nuestro país, ya que dependiendo de las modalidades que revista la inversión extranjera podrán lograrse efectos diversos.

A continuación se describen las principales opciones que tiene la inversión extranjera, para canalizar sus inversiones, así como los distintos regímenes fiscales que le son aplicables. Estos esquemas fueron tomados de una publicación hecha por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, denominada Implicaciones Fiscales de las Operaciones Internacionales.

13.1 Inversión en una Empresa Mexicana

La constitución de una empresa o la adquisición de sus acciones representa la alternativa más común para canalizar un proyecto de inversión extranjera.

En estos casos para efectos fiscales mexicanos, los extranjeros se colocan en la misma situación que los inversionistas mexicanos, ya que les es aplicable el mismo régimen.

13.2 Constitución de una Sucursal de Empresa Extranjera

En este supuesto no se crea una entidad legal distinta del inversionista extranjero como en el caso anterior, sino que es la propia empresa extranjera la que lleva a cabo la operación en nuestro país.

Esta modalidad está prevista en los artículos 250 y,251 de la LGSM.

Es importante considerar las disposiciones que establece la Ley de Inversión Extranjera, pues existen restricciones para cierto tipo de operaciones, que solo pueden realizar mexicanos, o bien, que la participación de los extranjeros está limitada a determinada proporción.

Para efectos fiscales, el régimen aplicable a las sucursales se desarrolla a través de lo que nuestra legislación fiscal denomina establecimiento permanente.

Los efectos fiscales para el inversionista extranjero se generan de inmediato, ya que es la propia empresa extranjera la que está llevando a cabo directamente sus operaciones en territorio nacional.

13.3 Asociación en Participación

Esta modalidad prevista en el artículo 252 de la LGSM, y de la cual ya se habló en el capítulo anterior, puede ser utilizada por inversionistas extranjeros; su principal atractivo es el alto grado de flexibilidad que representa, y que no requiere la constitución formal de una sociedad mercantil, ya que basta con la celebración de un contrato privado.

Para efectos fiscales las asociaciones en participación entre extranjeros, se asimilan a un establecimiento permanente.

13.4 Contrato de Obra

La celebración de contratos de obra puede dar lugar a que surja la figura del establecimiento permanente, sin embargo ello dependerá de la duración del contrato.

13.5 Ingresos de Fuente de Riqueza en México

Un último esquema fiscal para que un extranjero, empresa o persona física, opere en México surge cuando sin constituir un establecimiento permanente en México, obtiene ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional. En este supuesto, también se encuentra afecto al impuesto sobre la renta mexicano, sin embargo la causación del gravamen se prevé en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En tal supuesto quedarían gravados los ingresos por asistencia técnica, regalías, intereses, etc.

Cabe destacar que de estos cinco esquemas, se comentarán dos: establecimiento permanente en México de un residente en el extranjero, capítulo 15; y obtención de ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional en el capítulo 16. Esto debido a que ambos esquemas pueden englobar a los otros tres, y también por ser los que establece la Ley del impuesto sobre la renta como sujetos de dicho impuesto en el artículo 1 fracciones II y III.

CAPITULO 14

FACTORES DE VINCULACION

RESIDENCIA Y FUENTE DE RIQUEZA

Como es sabido, el Estado se encuentra legitimado para imponer contribuciones que permitan su subsistencia, dentro de su ámbito de soberanía territorial.

Esta soberanía o potestad tributaria requiere de algún elemento o factor que le permita relacionar o vincular concretamente a los sujetos pasivos del tributo; es decir, a partir de ciertos criterios y observando sus limitaciones, requiere del establecimiento de factores de vinculación.

En opinión de Carlos Giuliani Fonrouge los criterios atributivos de potestad tributaria,¹ son los siguientes:

- a) Criterio de sujeción personal: nacionalidad y residencia.
- b) Criterio de sujeción económica: sede de negocios y fuente de riqueza.

Así, los factores de vinculación que derivan de esta clasificación son la nacionalidad, sede de negocios y fuente de riqueza.

14.1 Concepto de Factores de Vinculación

Los factores de vinculación son todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia 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.

Los factores de vinculación son el elemento catalizador de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente; aquello que hace que una persona en concreto sea contribuyente de un Estado en particular.

Es importante destacar la necesidad de que los factores de vinculación

¹ Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 3ª Ed. Buenos Aires, Depalma, 1984, Tomo I.

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.

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 aún a los meros transeúntes por los actos gravados que realicen en el transcurso de su estadía en un determinado Estado.

Así, se puede concluir que los factores de vinculación provocan que un sujeto caiga o se ubique dentro de la jurisdicción impositiva de un país, dando eficacia plena a la ley, pues, como lo señala Carlos Giuliani Fonrouge, "la eficacia de las normas financieras se extiende a las personas y a las cosas que se encuentran en la jurisdicción de nuestro país, así como también a los hechos jurídicos, con o sin contenido económico, que se realizan en él".²

14.2 La Nacionalidad

Como lo señala 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 renta".³

En nuestro derecho, 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 como lo señala Hugo B. Margáin "la nacionalidad, por sí sola, obliga a un sujeto al pago de impuestos al país al que pertenece, como una de las ligas de soberanía reconocida por el Derecho Internacional, obligación que no se pierde aun cuando el nacional no se encuentre en su país."⁴

14.3 La Residencia en Territorio Nacional

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.

² Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 3ª Ed. Buenos Aires, Depalma, 1984, Tomo I.

³ Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 17ª Ed. Porrúa, México, 1976. Citado por Manuel Trón.

⁴ Hugo B. Margáin, Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable. Citado por Manuel Trón

La residencia resulta ser el principal factor de vinculación tratándose de impuestos directos y cuenta con toda una regulación.

14.3.1 El Territorio Nacional

Es indispensable conocer conforme a nuestra legislación, qué comprende la extensión del territorio nacional. Existen diversas disposiciones que regulan esta situación. Siguiendo el orden lógico que nos marca la jerarquía constitucional de nuestro sistema jurídico, se hará un breve análisis de estas cuestiones.

A. Partes Integrantes del Territorio Nacional

a) Artículo 42 Constitucional.

Dentro de nuestro máximo ordenamiento, es el artículo 42 el que define y establece qué es lo que comprende el territorio nacional.

El artículo señala a la letra lo siguiente:

Artículo 42 CPEUM. El Territorio Nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional y las marítimas interiores, y
- VI. El espacio situado sobre Territorio Nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Respecto a lo establecido en la fracción I del artículo 42, el artículo 43 de la misma constitución establece:

Artículo 43 CPEUM. Las partes integrantes de la federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal.

b) Las Zonas Marítimas.

En forma lógica, el artículo 42 plasma que las aguas de los mares territoriales forman parte del territorio nacional "en la extensión y términos que fije el derecho internacional".

Por ello, resultan dos los aspectos relevantes del mar territorial que han quedado a la consideración de las normas internacionales.

- la extensión, es decir, la distancia que desde las costas se considera perteneciente al territorio nacional; y
- los "términos", es decir, las características y limitaciones propias relativas al ejercicio del poder soberano por la naturaleza del mar territorial.

Por lo tanto, para poder conocer la extensión del mar territorial mexicano así como los términos en los que nuestro país ejerce su soberanía en dicha proporción de su territorio, será necesario acudir a los convenios internacionales suscritos por México en la Materia.

B. La Ley Federal del Mar y las Convenciones Internacionales

Existen en nuestro sistema jurídico dos ordenamientos básicos que regulan la extensión del mar territorial y las características del ejercicio del poder soberano en dicho mar: La Convención de las Naciones Unidas sobre el derecho del Mar y la Ley Federal del Mar.

a) La Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho de Mar (CNUDM).

Esta convención, firmada el 10 de diciembre de 1982, fue aprobada por la Cámara de Senadores el 29 de diciembre de dicho año y su texto fue publicado el 1º de junio de 1983 en el Diario Oficial de la Federación.

De los 320 artículos de esta convención, los que resultan interesantes para nuestro estudio son los siguientes:

Artículo 2 CNUDM

Régimen jurídico del mar territorial, del espacio aéreo situado sobre el mar territorial y de su lecho y subsuelo

1. La soberanía del Estado ribereño se extiende más allá de su territorio de sus aguas interiores y, en el caso del Estado archipelágico, de sus aguas archipelágicas, a la franja de mar adyacente designada con el nombre de mar territorial.
2. Esta soberanía se extiende al espacio aéreo sobre el mar territorial, como al lecho y al subsuelo de ese mar.
3. La soberanía sobre el mar territorial se ejerce con arreglo a esta Convención y otras normas de derecho internacional.

Artículo 3 CNUDM

Anchura del mar territorial

Todo Estado tiene derecho a establecer la anchura de su mar territorial hasta un límite que no exceda de 12 millas marinas medidas a partir de líneas de base determinadas de conformidad con esta Convención.

Artículo 55 CNUDM

Régimen jurídico específico de la zona económica exclusiva

La zona económica exclusiva es un área situada más allá del mar territorial adyacente a este, sujeta al régimen jurídico específico establecido en esta parte de acuerdo con el cual los derechos y la jurisdicción del Estado ribereño y los derechos y libertades de los demás Estados se rigen por las disposiciones pertinentes de esta Convención.

Artículo 56 CNUDM

Derechos, jurisdicción y deberes del Estado ribereño en la zona económica exclusiva

1. En la zona económica exclusiva, el Estado ribereño tiene:
 - a) Derechos de soberanía para los fines de exploración y explotación, conservación y administración de los recursos naturales, tanto vivos como no vivos de las aguas suprayacentes al lecho y del lecho y el subsuelo del mar, y con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación económica de la zona, tal como la producción de energía derivada del agua de las corrientes y de los vientos;
 - b) Jurisdicción, con arreglo a las disposiciones pertinentes de esta Convención, con respecto a:
 - i) El establecimiento y la utilización de islas artificiales, instalaciones y estructuras;
 - ii) La investigación científica marina;
 - iii) La protección y preservación del medio marino;
 - c) Otros derechos y deberes previstos en esta Convención.
2. En el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes en la zona económica exclusiva en virtud de esta Convención, el estado ribereño tendrá debidamente en cuenta los derechos y deberes de los demás estados y actuará de manera compatible con las disposiciones de esta Convención.
3. Los derechos enunciados en este artículo con respecto al lecho del mar, y su subsuelo se ejercerán de conformidad con la parte VI.

Artículo 57 CNUDM

Anchura de la zona económica exclusiva

La zona económica exclusiva no se extenderá más allá de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos antes transcritos se puede concluir que:

- a) El mar territorial que es parte integrante del territorio nacional no excederá de 12 millas marítimas de anchura.
- b) México tiene plena soberanía y, por tanto, plena potestad tributaria en mar territorial.
- c) La zona económica exclusiva no es parte del territorio nacional y no excederá de 200 millas de anchura.
- d) México no tiene plena soberanía ni potestad tributaria en dicha zona, sino exclusivamente los derechos que le confieren los artículos 55 y 56 antes descritos.

c) Ley Federal del Mar (LFM)

Este ordenamiento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de enero de 1986, contiene los principios básicos que derivan de la Constitución y del Derecho Internacional.

De esta ley resultan relevantes los siguientes artículos:

Artículo 23 LFM. - La Nación ejerce soberanía en una franja del mar, denominada Mar Territorial, adyacente tanto a las costas nacionales, sean continentales o insulares, como a las Aguas Marinas Interiores.

Artículo 24 LFM.- La soberanía de la Nación se extiende al espacio aéreo sobre el Mar Territorial, al lecho y al subsuelo de ese Mar.

Artículo 25 LFM.- La anchura del Mar Territorial mexicano, es de 12 millas marinas (22.224 metros), medidas de conformidad con las disposiciones de esta Ley y su Reglamento.

Artículo 46 LFM.- La Nación ejerce en una Zona Económica Exclusiva situada fuera del Mar Territorial y adyacente a este.

I.- Derechos de soberanía para los fines de exploración y explotación, conservación y administración de los recursos naturales, tanto vivos como no vivos, ya sean renovables o no renovables, del lecho y el subsuelo del mar y de las aguas suprayacentes, y con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación, económica de la Zona, tal como la producción de energía derivada del agua, de las corrientes y de los vientos:

II.- Jurisdicción, con relación a las disposiciones pertinentes de esta Ley, de su Reglamento y del derecho internacional, con respecto:

1. Al establecimiento y utilización de islas artificiales, instalaciones y estructuras;
2. A la investigación científica marina; y
3. A la protección y preservación del medio marino; y

III.- Otros derechos y deberes que fijen esta Ley, su Reglamento y el derecho internacional.

ARTICULO 50 LFM.- La Zona Económica Exclusiva Mexicana se extiende a 200 millas marinas (370,400 metros) contadas desde las líneas de base a partir de las cuales, de conformidad con el Artículo 26 de esta Ley, se mide la anchura del Mar Territorial.

C. Artículo 8 del Código Fiscal de la Federación.

Es este precepto el que recoge, en la legislación fiscal, el concepto de territorio nacional.

El artículo 8 del CFF, señala lo siguiente:

Artículo 8 CFF. Para efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona exclusiva situada fuera del mar territorial.

14.3.2 La Residencia para Efectos Fiscales

A. Consideraciones Preliminares

Como lo señala David Tillinghast,⁵ la mayoría de los países establecen impuestos sobre la renta a cargo de individuos que tienen una relación personal con el país que impone el gravamen; de estos países, muchos atienden a la residencia, concepto que difiere de un país a otro, pero que generalmente comprende a individuos que viven en un país con base más o menos permanente o continua.

⁵ David Tillinghast, *Tax Aspects of International Transactions*, 2ª Ed. E.U.A., International Economic Law, Vol. V, 1984, citado por Manuel Trón

Esta noción o concepto de residencia ha sido tratado por diversos autores quienes, en términos generales, coinciden en su planteamientos básicos, al asignar a la residencia el carácter primordial criterio de vinculación.

Así, Hugo B. Margáin señala que "la residencia, o sea el domicilio permanente de un sujeto en un determinado Estado, le impone la obligación de cubrir gravámenes al país donde se encuentra radicado".⁶

La importancia de este concepto atiende a que la sujeción impositiva cambia de real a personal en función de que sólo exista fuente de riqueza o residencia; lo cual implica un gravamen específico sobre el ingreso o la necesaria globalización o acumulación de todos los ingresos del contribuyente para determinar su carga fiscal.

Esta situación se da solo no en México sino en la mayoría de los países, como en los Estados Unidos de América, en donde los residentes (aun extranjeros) pagan el impuesto sobre la renta sobre su ingreso global; en cambio, los no residentes, pagan sólo sobre los ingresos de fuente de riqueza en dicho país.

Por lo tanto, el problema se presenta en la forma de determinar si existe o no residencia, de acuerdo con los elementos tales como la duración de estadías, intención de permanencia, realización de negocios, etcétera.

B. El Domicilio y la Residencia

a) Domicilio y Residencia

Antes de iniciar el estudio de la residencia como criterio de vinculación para efectos fiscales, se efectuará un repaso de estos conceptos en materia de Derecho Civil.

El artículo 29 del Código Civil (Cod. Civ.), en relación con el domicilio de las personas físicas establece:

Artículo 29 Cód.Civ. El domicilio de las personas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.

⁶ Hugo B. Margáin, Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta. basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable, (estudio preparado para el X Congreso de la International Fiscal Association, Roma, 1º al 5 de octubre de 1956), citado por Manuel Trón.

Se presume que una persona habitualmente está en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

Por su parte, el artículo 33 de este ordenamiento señala, tratándose de personas morales, lo siguiente:

Artículo 33 Cód.Civ. Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Por último, el artículo 32 dispone:

Artículo 32 Cód.Civ. Cuando una persona tenga dos o más domicilios se le considerará domiciliada en el lugar en que simplemente resida, y si viviere en varios, aquel en que se encontrare.

b) Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF)

Este precepto es el que se encarga de establecer cuándo existe residencia en México, para efectos fiscales, tratándose de personas físicas y morales.

El citado artículo dispone a la letra lo siguiente:

Artículo 9 CFF. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A 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, aún 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.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

14.3.3 Residencia para Efectos Fiscales de Personas Físicas

A. Adquisición de la Residencia

a) Supuestos de adquisición

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9 del CFF, una persona física por el solo hecho de establecer su casa habitación en México, se convierte en residente del territorio nacional, siempre y cuando no concurren, en el mismo año, las causales de excepción que el propio artículo señala.

Cabe destacar que lo anterior resulta válido tratándose de personas físicas de nacionalidad extranjera, pues aquellas de nacionalidad mexicana, por el solo hecho de serlo, se consideran residentes en México, salvo prueba en contrario.

Resulta de primordial importancia el concepto de "casa habitación". En la opinión de Enrique Calvo N. Y Enrique Vargas A., "el concepto de casa-habitación que se emplea en el artículo 9 del CFF, debe entenderse como el lugar en el que una persona establece su domicilio con el propósito de radicar en él, con el propósito de radicar en ese lugar".⁷

Por lo tanto podríamos decir que la casa habitación es aquella que se considera como la principal o permanente en relación con la o las demás que, en un momento dado, pueda tener una persona.

b) Efectos generales

El principal efecto de la adquisición de la residencia en territorio nacional, es el que la persona quede sujeta plenamente a la potestad tributaria del Estado Mexicano por la totalidad de los ingresos que perciba y, eventualmente, en función también del total de su patrimonio.

Una persona que adquiera la residencia para efectos fiscales quedará, en ese momento, sujeta al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)tal y como lo dispone dicho ordenamiento en su artículo 1 fracción I:

Artículo 1 LISR. Las personas físicas y 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 la fuente de riqueza de donde procedan.

En el supuesto de personas físicas que adquieran esta residencia y que no perciban ingresos, o bien, que comiencen a percibirlos con posterioridad al momento de adquisición, resulta sencillo el régimen fiscal, pues en el primer caso no habrá impuesto y, en el segundo, se causará conforme a las reglas de los residentes en México.

⁷ Enrique Calvo N. Y Enrique Vargas A., Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta(empresas), México, Ed. Themis, 1986, Citado por Manuel Trón.

Cuando la persona percibe ingresos antes y después del momento de adquisición de la residencia dentro del mismo año de calendario, el artículo 209 LISR (Título V De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional) establece:

Artículo 209 LISR. Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título 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, de esta Ley, el impuesto por los ingresos que sean percibidos o sean exigibles a partir de la fecha en que adquirieron la residencia.

De acuerdo a lo anterior se puede concluir que:

- i) Una persona que adquiera la residencia para efectos fiscales en México deberá reconocer como acumulables para el pago del impuesto la totalidad de los ingresos que obtenga a partir del momento de adquisición y hasta el 31 de diciembre de ese año, independientemente de la ubicación de la fuente;
- ii) Por los ingresos percibidos antes de que obtenga la residencia, el impuesto pagado se considerará como definitivo.

Así mismo, tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por los cuales deban presentar declaraciones periódicas, deberán inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, dentro del mes siguiente a la fecha en que comiencen a obtener dichos ingresos en su calidad de residentes en México (art. 27 CFF y 15 RCFF).

B) Pérdida de la Residencia

a) Supuestos de pérdida

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 9 CFF, para que una persona residente en territorio nacional pierda tal característica, se requiera la actualización de dos supuestos:

- i) que durante un año de calendario permanezca en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no; y,
- ii) acreditar el haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, mediante constancia expedida por las autoridades competentes de dicho país.

De no presentarse los supuestos antes citados, se seguirá considerando como residente en México a la persona.

Es importante hacer hincapié en que no basta con permanecer más de 183 días fuera de México para cumplir con el primer requisito, ya que será necesario que tal número de días haya transcurrido estando la persona en un solo y determinado país y no así en varios.

Por otro lado, el cumplimiento del segundo requisito (acreditamiento de la residencia) deberá también encontrarse relacionado con el mismo país en que permaneció por más de 183 días naturales de un mismo año de calendario.

b) Efectos generales

La primera y principal consecuencia de perder la residencia para efectos fiscales es que la persona dejará de estar sujeta al pago de impuestos por la totalidad de sus ingresos independientemente de la ubicación de la fuente de los mismos para quedar sujeta a impuestos por los ingresos que perciba de fuentes de riqueza ubicada en México.

En materia del ISR, el artículo 106 (Título IV De las Personas Físicas Disposiciones Generales), penúltimo párrafo dispone que:

Artículo 106 LISR.

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otro país, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual.

De conformidad con lo dispuesto por el precepto antes descrito, las personas físicas que pierdan la residencia en México, pierden el derecho a presentar declaración anual, con lo cual quedan impedidas de efectuar ciertas deducciones personales y de determinar, en su caso, la existencia de saldos a favor que pudieran eventualmente recuperar del fisco mexicano.

Resulta importante destacar que la declaración anual que no podrá ser presentada será la correspondiente al año en que efectivamente ocurra la pérdida y no así las relativas a ejercicios anteriores que, en su caso, se encontrasen pendientes de ser presentadas.

c) Agentes diplomáticos y consulares.

Como un caso de excepción a las causas de pérdida de la residencia, el artículo 9 fracción I inciso b) del CFF, dispone que se consideran residentes en territorio nacional a las siguientes personas:

Artículo 9 CFF.

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.

Por lo tanto, los agentes diplomáticos y consulares, entre otros, no pierden la residencia por el hecho de permanecer en otro país por más de 183 días naturales en un año de calendario.

14.3.4 Residencia para Efectos Fiscales de Personas Morales

A. Adquisición de la Residencia

Tratándose de personas morales, sea cual fuere su naturaleza, en tanto tengan personalidad jurídica, el tratamiento resulta distinto al de las personas físicas.

a) Supuestos de adquisición

Al igual que en el caso de las personas físicas se establece la presunción de que las personas morales de nacionalidad mexicana se consideran residentes en territorio nacional.

En relación con las personas morales la Ley de Nacionalidad (LN) establece en el primer párrafo de su artículo 9 lo siguiente:

Artículo 9 LN. Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio legal.

En términos generales y de acuerdo con lo que señala el artículo 9 del CFF en su fracción II, la regla para considerar como residentes a las personas morales es "que hayan establecido en México la administración principal del negocio".

Con esta disposición resulta primordial determinar con precisión el concepto "administración principal del negocio".

En la opinión de Enrique Calvo N y Enrique Vargas A. "la administración principal se encuentra en el lugar en que está establecido el administrador único de la sociedad - si se trata de un solo mandatario en quien recae la responsabilidad de la administración- o el lugar en que se encuentre establecido el Consejo de Administración - en el caso de que sean dos o más los administradores en quienes recaiga la administración de la sociedad-.

En nuestro Derecho se contemplan dos formas básicas o principales de administración de las personas morales, por medio de un administrador único, o bien a través de un Consejo de Administración; sin embargo, existen casos en que la administración se lleva, incluso, a través de parte o la totalidad de los socios actuando conjunta o separadamente.

Siendo por ley tales personas las encargadas de la administración, habrá que atender, precisamente, al lugar en que las personas (en su carácter de administradores) o los órganos respectivos se encuentren establecidos.

b) Efectos generales

En el supuesto de una sociedad constituida conforme a las leyes mexicanas que será residente desde el comienzo mismo de su existencia, dicha sociedad quedará sujeta a todas las obligaciones que contempla nuestra legislación fiscal.

B. Pérdida de Residencia

a) Supuestos de pérdida

En el caso de personas morales no existen supuestos explícitos que señalen causas o situaciones de pérdida de la residencia.

Sin embargo, a partir de la disposición que establece qué sociedades sí son residentes en territorio nacional y a través de una interpretación *contrario sensu*, podemos concluir que una persona moral dejará de ser residente en México para efectos fiscales cuando establezca su administración principal en otro país.

b) Efectos generales

No existen reglas aplicables para el supuesto de adquisición de la residencia; como es lógico suponer, tampoco existen respecto de su pérdida.

En opinión de Manuel Trón, la situación se presentaría de la siguiente manera:

- i) La sociedad dejaría de ser residente en la fecha en que su administración principal se establezca fuera del territorio nacional.
- ii) A partir de ese momento, la sociedad dejaría de estar obligada al cumplimiento de las obligaciones de carácter formal previstas para las sociedades residentes en México; y,
- iii) A pesar de no estar prevista la causal, la sociedad debería proceder a la cancelación de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y el ejercicio fiscal de la sociedad quedaría concluido en la fecha de la pérdida de la residencia.

Lo señalado en los subincisos ii) y iii) anteriores no procedería cuando por sus actividades en México se constituyera un establecimiento permanente; en cuyo caso, dicho establecimiento debería continuar con el cumplimiento de las obligaciones y el reconocimiento de los ingresos que le fuesen atribuibles.

14.3.5 Residencia según Tratados Tributarios

Es importante señalar que los tratados tributarios incluyen una cláusula en donde se especifica cómo se va a definir la residencia de las personas que sean miembros de alguno de los Estados Contratantes, en el caso del Tratado tributario entre México y Estados Unidos, esta reglamentación se encuentra en el artículo 4.

14.4 Fuente de Riqueza

Otro de los factores de vinculación y, seguramente, el que más importancia reviste tratándose de residentes en el extranjero es, la fuente de riqueza.

El concepto fuente (del latín *fons, fontis*) se refiere al lugar el cual brota o surge una cosa, es "el principio, principio u origen de una cosa".⁸

Por lo tanto, fuente de riqueza sería el lugar de origen de generación de la riqueza.

⁸ Diccionario de la Lengua Española.

Por otro lado, el concepto de riqueza puede ser muy amplio, Sergio Francisco de la Garza dice "la riqueza es la suma de todos los bienes económicos disponibles en un lugar y momento determinado" .⁹

Así mismo, es importante repasar el concepto de dos nociones relevantes: patrimonio e ingreso.

El patrimonio puede entenderse como "un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valorización pecuniaria que constituyen una universalidad de derecho" ¹⁰ o bien, siguiendo la noción de riqueza antes expuesta, como "la riqueza que pertenece a una persona" . ¹¹

Y, el concepto de ingreso nos refiere toda modificación del patrimonio que resulte en un incremento del mismo.

14.4.1 Clasificación y Distinción de la Fuente

a) Fuente formal y fuente real

De acuerdo a lo que establece Hugo Margáin, podemos entender por fuente formal "el lugar en donde se celebran los contratos que dan motivo a ingresos derivados del capital, del trabajo y de la combinación de ambos". ¹²

Por otra parte, por fuente real podemos considerar al "ámbito territorial donde dichos contratos se ejecutan y producen ingresos gravables".¹³

Así, encontramos dos fuentes: una formal que propiamente se podría llamar fuente de obligaciones; y, otra material, que corresponde a la fuente del ingreso gravable.

Es aquí, donde se presenta una interrogante, según Manuel Trón, "¿a cuál de estas dos fuentes (de obligaciones y de ingresos) se referirá nuestra legislación al hablar de fuente de riqueza?"

b) Fuente de ingresos y fuente de riqueza.

Cuando la legislación mexicana se refiere a fuente de riqueza se trata de un concepto distinto tanto al de fuente formal o de obligaciones como del concepto de fuente de ingresos.

⁹ Sergio Francisco de la Garza, Evolución de los conceptos de renta y ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980, México Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios jurídicos, Vol. V, 1983, p.11. Citado por Manuel Trón.

¹⁰ Rafael Riojas Villegas, Derecho Civil Mexicano, México, Porrúa, 6a. Ed., 1985. Citado por Manuel Trón.

¹¹ Sergio Francisco de la Garza.

¹² Hugo Margáin, Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del ISR, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable, México, citado por Manuel Trón.

¹³ Idem.

La fuente de riqueza es el lugar en el cual existe o se genera la causa o motivo de una riqueza transmisible de una persona a otra, independientemente del lugar de celebración del acto jurídico de transmisión y de la ubicación del lugar del cual surjan efectivamente los recursos que constituirán los ingresos.

Por ejemplo, en el supuesto de dos personas de distinta nacionalidad que celebran en un tercer país (el país A) un contrato de compraventa de acciones emitidas por una sociedad residente en un cuarto país (el país B), la situación sería la siguiente:

- la fuente formal o de obligaciones estaría ubicada en el país A, por haberse celebrado ahí el contrato.
- La fuente de ingresos estaría ubicada en el país del cual es originario o residente el adquirente de las acciones, pues de dicho país surgiría o provendrían los recursos que generarían el ingreso gravable.
- La fuente de riqueza estaría ubicada en el país B, pues al ser residente en dicho país la sociedad emisora de las acciones, es en ese Estado en el cual se generó y existe la causa o motivo de la riqueza misma, que no es otra que la existencia y activos de dicha sociedad, elementos que le confieren valor a sus acciones.

14.4.2 Jurisdicción Impositiva por Fuente

a) Justificación

Es conveniente replantear brevemente el punto relativo a la justificación de este factor de vinculación impositiva.

Si un residente de un país se beneficia de la infraestructura y servicios públicos de otro país directa o indirectamente para obtener un ingreso, resulta justo que tal persona contribuya con parte de dicho ingreso para el sostenimiento de tal infraestructura y servicios.

Por otro lado, conforme al concepto de renta nacional, resulta evidente que tratándose de riqueza generada o causada en un determinado país, la cual forma parte de la renta nacional del mismo, será precisamente en dicho país el que se encuentre legitimado para imponer un gravamen sobre esa renta.

b) Reglas generalmente admitidas

A partir de un reconocimiento y justificación generalizados internacionalmente de la imposición por fuente, encontramos ciertas normas concretas de impuestos parciales sobre las rentas que delimitan el ámbito de aplicación de este factor de vinculación, que son generalmente admitidas.

Según lo establece en este punto Juan Otero,¹⁴ tales normas son las siguientes:

- Ingresos por dividendos. Se admite la imposición limitada en la fuente con imputación en el país del accionista.
- Ingresos por intereses. Se aplica el mismo sistema de reparto de imposición.
- Ingresos por regalías. Se grava en el país del domicilio del receptor de los ingresos, admitiendo por excepción, pequeña tributación a cuenta en la fuente (si es país en desarrollo).
- Ingresos por trabajo dependiente. Se aplica el criterio de la fuente (lugar de realización o desempeño).
- Ingresos por trabajo independiente. Se aplica el mismo criterio que a las empresas.
- Ingresos de empresas. Si son esporádicos se grava exclusivamente en el país del domicilio, pero si son continuos (establecimiento permanente), se grava en el país de su ubicación.

c) Jurisdicción por fuente in rem y jurisdicción por fuente in personam.

David R. Tillinghast, propone una distinción de la fuente de riqueza, habla de jurisdicción por fuente in rem y jurisdicción por fuente in personam.

La jurisdicción por fuente in rem se da en los casos en que el contribuyente extranjero no tiene contacto con el país que grava en una forma personal pero percibe ingresos que, en la mayoría, derivan de inversiones (dividendos, intereses, regalías), que se piensa tienen su fuente en dicho país.

Por otro lado, la jurisdicción por fuente in personam se da cuando el extranjero no residente tiene una presencia significativa en el país que grava; se basa en la participación de ese extranjero en la economía del país fuente.

En el caso de nuestra legislación fiscal, se podrían clasificar los ingresos gravados para residentes en el extranjero de la siguiente forma:

- i) Jurisdicción por fuente in rem:
- Ingresos por concesión del uso o goce temporal de bienes muebles e inmuebles.
 - Ingresos por regalías.
 - Ingresos por enajenación de bienes inmuebles y ciertos bienes muebles.
 - Ingresos por dividendos.
 - Ingresos por intereses.
 - Ingresos por arrendamiento financiero.
 - Ingresos por premios.

⁴ Juan Otero Castelló, Normas jurisdiccionales, ponencia de la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1973, citado por Manuel Trón.

- ii) Jurisdicción por fuente in personam:
- Ingresos por sueldos.
 - Ingresos por honorarios.
 - Ingresos por servicios de construcción, instalación, mantenimiento, montaje e inspección.
 - Ingresos por espectáculos públicos.

En un capítulo posterior se analiza el Título V de la LISR, en donde se profundizará sobre las reglas generales en materia de fuente de riqueza.

CAPITULO 15

ESQUEMA FISCAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

PARA RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Una de las formas en que los extranjeros pueden tributar cuando invierten en México, es a través de un establecimiento permanente. Esta figura existe cuando el extranjero instala lo que comúnmente se denomina sucursal en territorio nacional. Sin embargo, en este capítulo se analizará que no solo existe el término sucursal. Cuando México firma tratados tributarios, además de analizar las leyes domésticas, se debe considerar lo que establecen dichos tratados tributarios en lo referente al concepto de establecimiento permanente.

Los Modelos Tributarios por lo regular coinciden al considerar como establecimiento permanente, el sitio fijo de operación a partir del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de un sujeto pasivo.

Para efecto de estos Modelos, ya se trate del Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (Modelo ONU), del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE) o en su caso, del Modelo de los Estados Unidos de América (Modelo USA), el término establecimiento permanente significa: una sede de administración; una sucursal; una oficina; una fábrica; un taller y una mina, pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.

Existen ciertos conceptos que son los más importantes y recurrentes en los Convenios, y se van a comentar con la finalidad de ampliar su conocimiento.

Posteriormente se analizarán las disposiciones establecidas por las leyes mexicanas.

15.1 Conceptos de Establecimiento Permanente más Importantes y Recurrentes en los Convenios para Evitar la Doble Tributación.

El autor Herbert Bettinger, realizó un análisis del establecimiento permanente conforme a las leyes mexicanas y los tratados tributarios, de ahí se realizó un extracto de los puntos más relevantes, los cuales se presentan a continuación.

15.1.1 Sitio Fijo

Para iniciar este apartado es conveniente determinar qué se debe entender por "sitio fijo" de operación, ya que el establecimiento permanente puede definirse simplemente como "un domicilio social fijo por medio del cual los negocios de una empresa se realizan total o parcialmente". Al respecto el Modelo de la OCDE señala:

- La existencia de un "domicilio social", es decir, una instalación como un establecimiento o, en ciertos casos, maquinaria o equipo;
- Este domicilio debe ser "fijo", es decir, debe estar establecido en un sitio preciso con cierto grado de permanencia. .
- La realización de los negocios de la empresa por medio de este domicilio social fijo. Esto significa, por lo general, que las personas que de una u otra manera dependen de la empresa (su personal) realizan los negocios de la empresa en el Estado en el cual está ubicado el domicilio fijo.

15.1.2 Sede de Administración

Por otro lado, también se considera como establecimiento permanente, la "sede de administración", concepto que se debe analizar bajo los siguientes términos:

El Modelo del Convenio Tributario de la OCDE establece que "el término establecimiento permanente incluirá en especial... una sede (sitio) de administración". De acuerdo con los autores del comentario a este Modelo se cuestionan "por qué un sitio de administración no necesariamente tiene que ser una oficina", y continúan:

"Por otro lado, no parecía necesario incluir el término oficina principal. En tanto este término no está cubierto, al igual que instalaciones profesionales que también ha sido omitido, en el término general oficina, parecería que el término general oficina, parecería que la oficina principal de una organización sería normalmente un sitio de administración".

Se puede deducir que un sitio de administración, en términos del Modelo, comparte cuando menos algunas de las características de una oficina, incluso de una oficina principal, y ciertos aspectos de las instalaciones profesionales.

Existe un elemento común de las formas de expresión del término administración. Un tribunal australiano intentó definir este término de la siguiente manera:

"Administración... es esto (el hecho de que los negocios de la compañía sean realizados por agentes que dirijan su cuidado y atención a ese negocio en particular y que tengan control de el) y no meramente ministerial."

Por lo tanto existen dos vertientes que nos ayudan a analizar lo que es sitio de administración. Por un lado, queda claro que la administración significa la posesión de un auténtico poder de decisión y un nivel de directores sin este poder intercalado entre la empresa y quien toma las decisiones, sería simplemente ignorado. Por otro lado, el sitio en el que esa persona toma efectivamente esas decisiones, sería simplemente ignorado. Por otro lado, el sitio en el que esa persona toma efectivamente esas decisiones es de importancia crucial, independientemente del puesto que ostente esa persona.

Otra cualidad de administración constituyó el tema de un ejemplo aparecido en un intercambio oficial de correspondencia en 1964, en el que Stanley S. Surrey, Secretario Adjunto del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, planteó un criterio ante la comunidad fiscal internacional. Este criterio se desprende de siguiente caso, mismo del que solicitó (y recibió) el consenso. Estaba involucrado el término sitio de administración en el convenio fiscal entre los Estados Unidos de América y Luxemburgo.

En el caso a que se hace referencia en el párrafo anterior se describió tomando en cuenta el siguiente ejemplo:

" Consideramos que una empresa manufacturera de Luxemburgo celebre un contrato con una firma de los Estados Unidos de América para el suministro e instalación de cierto tipo de equipo de precisión en la planta de la empresa americana, ubicada dentro del territorio de los Estados Unidos. Se requiere que el personal del más alto nivel de la empresa de Luxemburgo esté presente en los Estados Unidos, con el propósito de dirigir y supervisar la instalación del equipo entregado por la empresa. Dicho personal no ejercerá ninguna autoridad para cerrar contratos a nombre de la empresa de Luxemburgo. El proyecto tiene una duración de menos de cinco meses y no se mantiene ninguna oficina ni sucursal en los Estados Unidos, en tanto que la firma de Luxemburgo por lo general no realiza negocios en los Estados Unidos.

En este caso, es cierto que las decisiones importantes en relación con los negocios de la empresa de Luxemburgo en los Estados Unidos no se toman en el lugar, ubicado dentro de los Estados Unidos, en el que se realizan los servicios contemplados en el contrato. No obstante, éstas tienen carácter de decisiones técnicas relacionadas con el cumplimiento de la tarea asumida por el fabricante y el Gobierno de los Estados Unidos no consideraría que constituyen decisiones que involucran la administración de los negocios de la empresa de Luxemburgo en los Estados Unidos. Por lo tanto para propósitos impositivos en los Estados Unidos de acuerdo con el Convenio, no existiría establecimiento permanente dentro de este Estado Contratante".

Por otro lado, administrar no significa propiedad. Para llegar a esta conclusión en las Antillas Holandesas se consideró que una sociedad administrada por un accionista, no constituye la administración de esa sociedad.

La administración parece necesitar un sitio. Una sociedad alemana contrató trabajadores para una construcción y estos trabajadores eran residentes en Holanda. Los socios a su vez eran residentes holandeses y realizaban virtualmente todos sus negocios dos veces a la semana en la oficina de su asesor fiscal en Alemania o en su automóvil mientras viajaban por Alemania. El Tribunal Supremo de Holanda sostuvo que la sociedad no tenía un sitio de administración en Alemania. La realización de actividades comerciales en Alemania y el ejercicio efectivo de la administración mientras estaban en Alemania no eran suficientes. Era requisito tener un sitio de administración. Después se decidió (por razones que no son evidentes) que la oficina del asesor fiscal no podían considerarse como sitio de administración.

15.1.3 Sucursal

En cuanto al concepto sucursal se deben tomar en cuenta los siguientes lineamientos a fin de considerar si constituye establecimiento permanente.

"Sucursal" es uno de los términos más comunes (y duraderos) que aparece en las especificaciones de los Modelos sobre el concepto de establecimiento permanente. Sin embargo, los convenios no tienen una definición del término y en la literatura fiscal internacional existe relativamente poco en cuanto a la naturaleza de la sucursal. Una fuente estadounidense comentó que "por lo general se entiende que (una) sucursal es una oficina u otro establecimiento de una sociedad constituida de acuerdo con las leyes de un Estado distinto al país en el que se localiza la sucursal."

La dificultad con estas definiciones consiste en que no intentan hacer una distinción entre "sucursal" y otras descripciones de establecimiento permanente; particularmente "oficina" y "sitio de administración". De hecho plantean la cuestión si en realidad puede existir alguna diferencia. En un dictamen pronunciado en Alemania se señala lo que comprende a una sucursal. En este caso, un banco de los Estados Unidos de América planeaba abrir una sucursal en Alemania. La renta de espacio de oficina, la contratación del personal, la solicitud y la obtención del permiso del gobierno para participar en el negocio bancario y la transferencia del capital requerido para realizar la operación ocurrieron en 1971. La sucursal inició operaciones el 5 de enero de 1972. Se sostuvo que el impuesto sobre el capital neto que se determinó para la empresa extranjera, era en virtud de que se constituyó en establecimiento permanente a partir de 1971. Las actividades mencionadas eran más que preparatorias: constituían la realización de negocios. De modo que la sucursal era un establecimiento permanente aún antes de abrir sus puertas.

Cabe señalar si el sitio, llamado sucursal difiere en alguna forma materia de otro llamado oficina. Se tiene la noción de que existe una diferencia y que esa diferencia surge de una acción de inteligencia para operar un negocio por parte del contribuyente. Los casos dictaminados y las resoluciones revelan que

la caracterización de oficinas, fábricas, sitios de administración y agentes dependientes e independientes como establecimientos permanentes tiende a ser una actividad en la que se involucran las autoridades para calificar al ente económico, tomando en cuenta la forma de operar. Por lo general los sujetos pasivos se resisten a tales caracterizaciones.

Los contribuyentes parecen no resistirse a la caracterización de sucursales. La razón bien puede ser que las sucursales son creación de los propios contribuyentes. Cuando una sociedad extranjera anuncia que, en cierto sitio y en determinado momento estará presente en la jurisdicción de origen con el propósito de realizar negocios, operando con la misma razón social comercial que emplea en su Estado de residencia, se dice que "abre una sucursal". En ese proceso, indica a las autoridades fiscales de la jurisdicción de origen que ha optado por ser gravada como establecimiento permanente en la jurisdicción de origen. Dado el domicilio social fijo, "cierto grado de permanencia y la realización de negocios por medio de un sitio fijo", se puede decir que existe un establecimiento permanente en forma de una sucursal.

15.1.4 Oficina

El Juez Von Fossen, en una opinión de un Juez del Tribunal Fiscal sobre el tema en Canadá, destacó los siguientes elementos esenciales:

" La sociedad canadiense involucrada no contaba con una oficina real en los Estados Unidos de América; no había ejecutivos, ni directores, ni empleados; no existían cuentas bancarias, ni libros contables; no estaba incluida en los directorios telefónicos; su razón social no aparecía en ninguna puerta ni oficina; no contaba con ningún empleado ni agente establecido que tuviese autoridad para celebrar contratos a nombre de su poderdante, en tanto que tal agente autorizado es una de las pruebas de establecimiento permanente, éste no se considera para efectos tributarios internos en Canadá".

¿Qué es lo que se requiere para tener una oficina real? Es esencial tener personal de alguna clase. También debe existir por lo menos un escritorio y una silla. Hace mucho tiempo que quedó en el pasado que no era posible hacer negocios sin un teléfono. ¿Un sitio es una oficina si no tiene fax, computadora, copiadora o impresora? ¿Una oficina sin cuentas bancarias o una oficina sin libros contables se constituye, para propósitos fiscales en una oficina? ¿Puede un sitio ser la oficina de alguien si su nombre o razón social no aparece en la puerta exterior?

En los Estados Unidos de América, el Tribunal Fiscal sostuvo, en el caso de un conocido autor, que la oficina que tiene en su domicilio particular era un domicilio social fijo... y que, por lo tanto, su oficina era un establecimiento permanente. ¿En qué consistía esa oficina? Parte de la casa campestre del autor fue convertida en oficina, señaló el Tribunal. El autor reclamaba deducciones sobre mobiliario y enseres. Se hace mención que el autor

mecanografiaba textos. Él reclamaba una modesta cantidad de sueldos y salarios como deducciones del negocio. La esposa del autor fungía como agente comercial.

Como se puede apreciar, el establecimiento permanente es el resultado de un espacio físico de dimensiones indeterminadas, habitado por el autor, su esposa y quizá una o dos personas más. Los conceptos sobre las cuentas bancarias, libros de contabilidad, teléfonos y su inclusión en directorios no se mencionaron. No se indica si el nombre estaba en la puerta exterior o al menos pintado en el buzón. Sin embargo, el tribunal no pareció tener problema para concluir que el autor había creado una oficina.

15.1.5 Fábrica

En cuanto al concepto de fábrica, como elemento de establecimiento permanente, se debe tomar en cuenta que aún cuando el término ha aparecido en la mayoría de los convenios fiscales, éste se ha escapado de que sea definido. Como ejemplo tenemos que la fábrica es propiedad de y es operada por una compañía australiana, una entidad separada e independiente del contribuyente, que era una compañía inglesa que poseía acciones de aquella, pero que no era su casa matriz. La compañía australiana producía artículos y vendía una parte de su producción a la compañía contribuyente y recibía debidamente el pago de los artículos suministrados. El gobierno australiano señaló que:

"Cuando, como en este caso, hay una fábrica que provee especialmente para cubrir las necesidades de una compañía contribuyente, debe sostenerse que constituye una fábrica para propósitos de la definición".

El Consejo Fiscal de Revisión declinó adoptar el punto de vista del gobierno con base en el hecho de que la fábrica simplemente no era propiedad del contribuyente inglés.

La actitud oficial de la OCDE en cuanto a la posesión extranjera indicaría que no es necesario que una fábrica sea propiedad de una empresa extranjera para que sea un establecimiento permanente; queda claro que sería suficiente que fuesen instalaciones rentadas.

15.1.6 Taller

De todos los términos parece ser el más ignorado. Dicho término fue introducido en el linaje de los Modelos Tributarios en una revisión en el año 1928, al Convenio Bilateral de 1927 de la Liga de las Naciones y desde entonces ha estado presente en los Modelos fiscales. Sin embargo, es totalmente incierto lo que significa en la actualidad. El término taller se confunde con un curso o seminario de educación para adultos que involucra habilidades profesionales o artísticas.

Estos conceptos pretenden ampliar el conocimiento de los que constituye un establecimiento permanente. Estos conceptos son enunciativos mas no limitativos, ya que los Convenios para Evitar la Doble Tributación firmados por los Estados Contratantes, como las legislaciones internas de cada país, pueden ampliar o restringir los conceptos que son constituyentes de la figura de establecimientos permanentes.

15.2 Concepto de Establecimiento Permanente, Conforme a los Modelos para Evitar la Doble Tributación

En materia fiscal internacional, el concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente en los acuerdos fiscales bilaterales para determinar el derecho de un Estado Contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante. De acuerdo con ese concepto, una Empresa de un Estado Contratante sólo será gravada en el otro, si mantiene un establecimiento permanente en este último Estado y sólo en la medida en que los beneficios obtenidos por la empresa de ese Estado, sean atribuibles al establecimiento permanente. El concepto de establecimiento permanente se encuentra en los primeros modelos tributarios, entre ellos los de 1928 de la Sociedad de las Naciones Unidas (Modelo ONU). El Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE), mismo que reitera el concepto. En el caso de Estados Unidos de América y al configurar su propio modelo tributario (Modelo USA), también se hace referencia a lo que se debe entender por establecimiento permanente.

Estos modelos tributarios(ONU, OCDE y USA) son los rectores a nivel internacional de la política y práctica fiscal y sobre lo que se debe entender y comprender acerca del concepto y alcance del establecimiento permanente.

Derivado de esta importancia, a continuación se hace referencia a cada uno de estos modelos en lo concerniente a establecimiento permanente.

15.2.1 Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (Modelo ONU)

Por lo que concierne al Modelo de la ONU, mismo que retoma los conceptos que en su momento contempló la Sociedad de las Naciones, en su artículo 5, señala el concepto de establecimiento permanente bajo los siguientes lineamientos:

"1. A los efectos de la presente convención, por 'establecimiento permanente' se entenderá cualquier local fijo o de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se considerarán establecimientos permanentes:

- a) Los centros administrativos;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres, y
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" comprenderá asimismo:

- a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses;
- b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país, durante u período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses.

4. No obstante las disposiciones del presente artículo, se entenderá que la expresión 'establecimiento permanente' no comprende:

- a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;
- c) El mantenimiento de existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;
- d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de la información para la empresa; y
- e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúen en un Estado Contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado Contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

- a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercen por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;
- b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se le aplique el siguiente párrafo.

7. No se considerará que una empresa de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados Contratantes controle a una sociedad del otro Estado Contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equipar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra".

15.2.2 Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (Modelo OCDE).

Como complemento al Modelo de la ONU sobre establecimiento permanente y en virtud de su estrecha relación con el Modelo de las OCDE, es importante que se conozcan los alcances del artículo 5 de este segundo Modelo y mismo que a su letra indica:

"1. Para propósitos de este Convenio, el término 'establecimiento permanente' significa el sitio fijo de operación de operación a partir del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa.

2. El término 'establecimiento permanente' incluye específicamente:

- a) Una sede de administración;
- b) Una sucursal;
- c) Una oficina;
- d) Una fábrica;
- e) Un taller; y
- f) Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.

3. Una obra, o un proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente sólo si su realización dura más de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, no se deberá considerar que el término 'establecimiento permanente' incluya:

- a) El uso de instalaciones solamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de una existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega;
- c) El mantenimiento de existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de proceso por parte de la otra compañía;
- d) El mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para propósitos de compra de bienes o mercancías o de obtención de información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un sitio fijo de operación exclusivamente para propósitos de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
- f) El mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para cualquier combinación de las actividades indicadas en los incisos a) a e), siempre que la actividad global del sitio fijo de operación resultante de esta combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona - que no sea un agente de condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 6-actúe a nombre de una empresa y tenga, y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante la autorización para celebrar contratos a nombre de la empresa, se considerará que tal empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con respecto a cualesquier actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de tal persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se efectúan a través de un sitio fijo de

operación, no convertirán a este sitio fijo de operación en un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considerará que una empresa tiene establecimiento permanente en un Estado Contratante tan solo porque realice operaciones comerciales en ese Estado por medio de un intermediario, un agente comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que tales personas actúen de las misma manera en que realizan sus operaciones ordinarias.

7. El hecho de que una compañía que sea residente en un Estado Contratante controle o esté controlada por una compañía que sea residente del otro Estado Contratante, o que realice operaciones comerciales en el otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no significa que perse ninguna de las compañías constituya un establecimiento permanente de la otra compañía."

15.2.3 Modelo de los Estados Unidos de América (Modelo USA)

Finalmente el Modelo USA, contempla en su artículo 5 los siguientes lineamientos sobre la configuración del concepto de establecimiento permanente:

"1. Para propósitos de este Convenio, el término 'establecimiento permanente' significa un sitio fijo de operación de operación por medio del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales de una empresa.

2. El término 'establecimiento permanente' incluye específicamente:

- g) Una sede de administración;
- h) Una sucursal;
- i) Una oficina;
- j) Una fábrica;
- k) Un taller; y
- l) Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.

3. Una obra, o un proyecto de construcción o instalación, o un equipo de instalación o perforación, o una embarcación usada para exploración o explotación de recursos naturales, constituyen un establecimiento permanente sólo si su realización dura más de doce meses;

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, no se debe considerar que el término 'establecimiento permanente' incluya:

- a) El uso de instalaciones solamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega;
- c) El mantenimiento de existencia de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, exclusivamente para propósitos de proceso por parte de otra empresa;
- d) El mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para propósitos de compra de bienes o mercancías o de obtención de información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un sitio fijo de operación exclusivamente para propósitos de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar; y
- f) El mantenimiento de un sitio fijo de operación solamente para cualquier combinación de las actividades indicadas en los incisos a) a e).

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona - que no sea un agente de condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 6-actúe a nombre de una empresa y tenga, y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante la autorización para celebrar contratos a nombre de la empresa, se considerará que tal empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con respecto a cualesquier actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de tal persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se efectúan a través de un sitio fijo de operación, no convertirán a este sitio fijo de operación en un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considerará que una empresa tiene establecimiento permanente en un Estado Contratante tan solo porque realice operaciones comerciales en ese Estado por medio de un intermediario, un agente comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que tales personas actúen de la misma manera en que realizan sus operaciones ordinarias.

7. El hecho de que una compañía que sea residente en un Estado Contratante controle o esté controlada por una compañía que sea residente del otro Estado Contratante, o que realice operaciones comerciales en el otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra manera), no significa que perse ninguna de las compañías constituya un establecimiento permanente de la otra compañía."

15.3 Concepto de Establecimiento Permanente Conforme a Diversas Legislaciones

Con el fin de contar con un conocimiento amplio de lo que se debe entender por establecimiento permanente en otras legislaciones impositivas vigentes con los que México ha celebrado convenios para evitar la doble tributación y que a su vez, sea útil en el caso de realizar operaciones empresariales en estos países y se conozca de antemano el tratamiento al que se quedará sujeto por los ingresos que se obtengan, es importante este apartado.

Nuestro país ha celebrado convenios con los Estados Unidos de América, Canadá, Reino de Suecia, República Francesa, República Federal de Alemania, Consejo Federal Suizo, Reino de España, Reino de los Países Bajos, Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, República de Corea, República Italiana, República del Ecuador, Reino de Bélgica, Japón, República de Singapur, Reino de Noruega, República de Venezuela, República de Finlandia, Reino de Dinamarca, Irlanda, República de Polonia, República de Chile, República de Portugal, Estado de Israel, Rumania, entre otros. Al final de este trabajo existe un anexo donde se relacionan los Convenios celebrados a la fecha.

De los países citados en el párrafo anterior y para efecto de este estudio, se consideró conveniente por su importancia y diversidad de criterios, el analizar el concepto de establecimiento permanente conforme a la legislación y lineamientos que se desprenden de la política fiscal internacional de los Estados Unidos de América, del Reino de los Países Bajos, del Reino de Bélgica, de Canadá y de España.

Si se escogieron estos cinco, no se debe restar importancia a los demás con los que México ha celebrado convenio para evitar la doble imposición.

15.3.1 Conforme a los Estados Unidos de América.

Se debe iniciar el estudio del concepto de establecimiento permanente conforme al Código Interno de Rentas (Internal Revenue Code), mismo que incluye un concepto similar al de, "establecimiento permanente", bajo el término "comercio o negocio dentro de los Estados Unidos", para identificar la actividad. No obstante que el Código no contiene una definición explícita de comercio o negocio, varias disposiciones ofrecen una explicación detallada del concepto en circunstancias específicas.

El Código expresamente dispone que la prestación de cualquier servicio personal dentro de los Estados Unidos de América durante un ejercicio fiscal, representa la realización de comercio o negocio. Sección 864 (b). El Código dispone una excepción limitada a esta regla en casos en que los extranjeros no residentes que prestan los servicios (i) estén temporalmente en los Estados

Unidos de América por 90 días o menos durante el ejercicio fiscal y (ii) reciban una compensación por los servicios en una cantidad que no exceda de \$3,000 dólares al año, siempre y cuando (iii) los servicios sean prestados para una entidad o persona extranjera no involucrada en comercio o negocios o para una oficina extranjera de una entidad o persona de los Estados Unidos de América. Sección 864(b)(1).

El Código dispone ciertas reglas de "límite de seguridad" que restringen las circunstancias en las que la comercialización de acciones, títulos y bienes constituye comercio o negocio en los Estados Unidos de América.

En 1976 y 1977 los Estados Unidos de América publicó su Modelo Tributario. En 1981, los Estados Unidos de América publicó un borrador de la actualización del modelo como punto de partida para los negociadores estadounidenses. Aun cuando la actualización del modelo de 1981 nunca se finalizó, fue a su vez el modelo de 1976 y 1977 el que se utilizó realmente.

Los modelos de los Estados Unidos de América, fueron diseñados para negociaciones con países desarrollados. Los convenios con los países en desarrollo presentan consideraciones adicionales de políticas internas.

El Modelo de los Estados Unidos de América, (Modelo USA) se basa a su vez, en el Modelo de la OCDE, con las modificaciones necesarias para incorporar cuestiones específicas de política fiscal de dicho país. Dicho Modelo USA, en su artículo 5 señala como "establecimiento permanente" un sitio fijo de operaciones a través del cual se realizan, total o parcialmente los negocios de una empresa. Un sitio de negocios es fijo si hay enlace entre el sitio de negocios y un punto geográfico específico.

15.3.2 Conforme al Reino de los Países Bajos.

Una empresa extranjera que se considera un establecimiento permanente en Holanda, debe cumplir con los mismos requisitos y realizar los mismos procedimientos aplicables a una empresa residente en dicho país. La empresa debe registrarse en la Cámara de Comercio (Kamer van Koophandel), en la población en que está situado el establecimiento permanente. Una empresa con establecimientos en distintas poblaciones, solamente está obligada a registrarse en la población en la que realice sus actividades principales.

Además de satisfacer el requisito del registro, la mayoría de las empresas están obligadas a obtener una licencia de Cámara de Comercio. La licencia es requerida por la Orden de Control para la Apertura de Nuevas Empresas. Las empresas de comercio al menudeo (detallistas), así como las demás empresas deben obtener licencias de la Cámara de Comercio de Rotterdam.

Por otra parte, una empresa extranjera considerada como establecimiento permanente, debe informar a las autoridades fiscales y las autoridades que vigilan el cumplimiento de las leyes de seguro social sobre la existencia de dicho establecimiento. El gerente del establecimiento permanente o el representante, es el responsable de impuestos en Holanda, así como del pago de los sueldos y la facturación de la empresa extranjera.

En principio, un establecimiento permanente no debe pagar impuesto sobre el capital, así como no debe pagar derechos para considerarse un establecimiento permanente de una empresa extranjera en Holanda. Sin embargo, una empresa extranjera que no pertenezca a un país miembro de la Comunidad Europea y cuya sede legal está en Holanda, se considera para efectos del impuesto sobre capital, residente de Holanda.

Por último, las personas físicas y las sociedades, que tengan un establecimiento permanente o sean representantes de éste en Holanda, están sujetas a un impuesto anual sobre el patrimonio neto en relación con el valor del establecimiento permanente o de la parte de la empresa administrada por el representante permanente.

15.3.3 Conforme a Bélgica

A falta de un convenio sobre la doble tributación, la legislación belga limita el derecho a gravar los ingresos originados en Bélgica de una compañía no residente, al concepto de existencia de un "establecimiento belga". De acuerdo a su ley interna, la expresión "establecimiento belga" significa:

" Establecimiento permanente es la figura a través de la cual los negocios de una compañía extranjera se realizan total o parcialmente en Bélgica".

Además, la ley interna ofrece una lista no exhaustiva de establecimientos que se consideran establecimientos permanentes belgas:

- Una sede de administración;
- Una sucursal;
- Una oficina;
- Una fábrica;
- Un taller;
- Una agencia;
- Una mina, cantera u otro sitio de extracción de recursos naturales;
- Un edificio u obra de construcción que existe por un período ininterrumpido de treinta días; y
- Un almacén de bienes y una fuente de suministro de bienes.

Cuando existen convenios para evitar la doble tributación, las convenciones fiscales belgas por lo general, definen el concepto de

establecimiento permanente de acuerdo con lo que señala el Modelo de la OCDE.

15.3.4 Conforme a Canadá

Canadá establece un impuesto federal de ingresos basado en la residencia del contribuyente, no en un concepto de establecimiento permanente. Si se considera que un no contribuyente está llevando a cabo negocios en Canadá, los ingresos de ese negocio, de la misma manera en que ocurre con el ingreso de cualquier negocio establecido de manera permanente, serán objeto de impuestos. En otras palabras, la determinación fundamental no depende si el residente cuenta o no con un establecimiento permanente en Canadá, sino si se considera que este no residente está llevando a cabo o no negocios en el país.

El término "establecimiento permanente" se desprende del Acta de Impuestos sobre los Ingresos (income Tax Act), con el fin de diferenciarlo de los ingresos gravables de una corporación, medida tributario que se establece a favor de aquellas provincias que no establecen su propio impuesto corporativo sobre ingresos. Si las actividades de un no residente se encuentran dentro de las que se considera que dan lugar, bajo las regulaciones de una determinada provincia, a un establecimiento permanente, se puede señalar que el no residente está llevando a cabo negocios en Canadá.

Sin embargo, si este no residente está llevando o no a cabo negocios en Canadá es una cuestión de hecho que debe ser determinada por separado.

Bajo las regulaciones, el establecimiento permanente de una corporación dentro de una provincia es generalmente definido como un lugar fijo de negocios, lo que incluiría una oficina, una sucursal, mina, pozo petrolero, granja, aserradero, fábrica, taller o bodega. La simple posesión, por medio de una corporación, de una granja, fábrica o taller, no constituye un establecimiento permanente a menos de que éstos sean utilizados para los negocios de la corporación. Si una corporación no tiene un lugar fijo para realizar sus negocios, el lugar principal en el cual se llevan a cabo éstos constituye su establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente bajo los convenios para evitar la doble tributación celebrados por Canadá están generalmente basados en el Modelo de la OCDE de 1977.

15.3.5 Conforme a España

De acuerdo a las leyes de España, una sucursal es un establecimiento representativo de una sociedad extranjera constituida de acuerdo con las leyes mercantiles y de control de divisas. El concepto fiscal de establecimiento permanente es más amplio que el de una sucursal. Una sucursal se refiere a

una institución específica; un establecimiento permanente puede ser una sucursal o cualquier otra clase de entidad que, de acuerdo con las leyes fiscales, realiza en España, de manera permanente, actividades de una entidad no residente. Es posible que la administración fiscal considere la existencia de un establecimiento permanente según los reglamentos fiscales, sin el establecimiento de una sucursal de acuerdo con los procedimientos mercantiles.

En cuanto a los requisitos administrativos, los establecimientos permanentes con actividades continuas, deben llevar cuentas separadas de las operaciones y los activos que les han sido asignados. Los establecimientos permanentes también están sujetos a los mismos requisitos de contabilidad, registro y procedimientos aplicables a las compañías residentes.

Se requiere que los establecimientos permanentes de entidades no residentes presenten al inicio de actividades, una declaración ante la administración fiscal, así como también cuando se verifique cualquier cambio que ocurra, como el cambio de razón social o de domicilio y la terminación de actividades.

Cualquier cambio en los datos registrados y la terminación de actividades deben ser notificados dentro de un plazo de un mes a partir de la ocurrencia de tal cambio o terminación.

El ejercicio fiscal debe coincidir con el ejercicio financiero del establecimiento permanente y no exceder de doce meses. Al presentar su primera declaración de impuestos, el establecimiento permanente debe indicar cuando inicia su ejercicio.

Los establecimientos permanentes están obligados a presentar declaración de impuestos en la misma forma que las compañías residentes. El periodo de pago y los requisitos son también los mismos.

Se considera que el ejercicio fiscal de un establecimiento permanente ha concluido cuando:

- Sus actividades se dan por terminadas
- Por otro medio cesan las inversiones en él
- Sus actividades son transferidas a otra entidad
- La casa matriz cambia su residencia.

En tales casos, es decir, cuando el establecimiento permanente concluye el ejercicio fiscal por una de estas causas, la evaluación fiscal debe hacerse en el mismo período en que los ingresos se hayan derivado sin un establecimiento permanente (es decir, en el mes posterior a la fecha de acumulación). Una vez que se hayan pagado los impuestos, el establecimiento permanente puede ser cancelado del registro de Empresas (Índice de Entidades).

Los representantes de un establecimiento permanente son las personas con autorización para celebrar contratos a nombre y en representación del establecimiento permanente. Si tales personas no son residentes de España, la compañía extranjera debe designar a un individuo o entidad legal que sea residente en España para representarla ante las autoridades fiscales.

Un establecimiento permanente puede asumir la representación de su casa matriz en relación con los ingresos que la compañía extranjera haya obtenido en España, sin la intervención del establecimiento permanente o si los ingresos no se pueden atribuir al establecimiento permanente.

15.4 Concepto de Establecimiento Permanente Conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala quiénes son los sujetos pasivos a quienes se les deben aplicar las disposiciones que esta ley contempla.

El artículo 1 de la LISR establece:

Artículo 1º LISR. 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.

El concepto de establecimiento permanente se encuentra fundamentado en el artículo 2 de la misma ley, que a la letra dice lo siguiente:

Artículo 2º LISR. 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 este en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

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 el, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

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 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.
- II. Asuma riesgos 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 con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

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 adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

A su vez, el artículo 3 LISR, establece lo que no se considera establecimiento permanente:

Artículo 3 LISR. 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 científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
- V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

15.5 Pasos más Importantes para Registrar un Establecimiento Permanente de un Residente en el Extranjero.

Los pasos más importantes para registrar un establecimiento permanente de un residente en el extranjero, deben iniciarse tomando en cuenta los que establece la Ley de Inversión Extranjera, el Código Civil Federal, y la Ley General de Sociedades Mercantiles:

En primer término y antes de enumerar los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, es importante se conozca la actividad que el establecimiento permanente va a llevar a cabo en México, en virtud de que la Ley de Inversión Extranjera, establece una serie de actividades que se encuentran reservadas al Estado o bien, que son permitidas exclusivamente para nacionales, de acuerdo a lo que señalan los artículos 5 y 6 respectivamente de la Ley de Inversión

Extranjera. De igual manera, deben tomarse en consideración las disposiciones de la Ley de Inversión Extranjera, en relación a los porcentajes máximos establecidos para que la inversión extranjera participe en las actividades económicas que se señalan en los artículos 7, 8 y 9 del ordenamiento jurídico antes señalado.

1. Se deberá solicitar a la persona moral extranjera una copia certificada de los Estatutos de la sociedad, así como las modificaciones a los mismos (en caso de que existan), los cuales deberán ser mediante la Apostilla (Convención de la Haya, del 15 de octubre de 1961 o bien, a través de la certificación oficial que expida el Cónsul mexicano de ese país y traducidos por perito traductor autorizado.

2. Asimismo se requiere de un poder especial que el residente en el extranjero le otorgará a las personas que lleven acabo los trámites ante las autoridades de la Secretaría de Economía (Dirección General de Inversión Extranjera) y del Registro Público de la Propiedad y del Comercio del domicilio en el cual se ubique el establecimiento permanente.

Cabe destacar que el poder al que se hace referencia en el párrafo que antecede, deberá otorgarse a su vez, ante la fe del Notario Público del país de origen y certificado mediante la Apostilla (Convención de la Haya, del 5 de octubre de 1961) o bien, en caso de que ese país no se haya adherido al Convenio de la Haya, podrá obtener la certificación oficial mediante Cónsul mexicano de ese país y traducido al castellano por perito traductor autorizado.

3. Es importante que el residente en el extranjero designe a un representante legal del establecimiento permanente en México, para efectos de que dicha persona actúe en nombre y representación de la sucursal, respondiendo de todas y cada una de las obligaciones que ésta última contraiga, en términos del Código Civil Federal mencionado.

En ese orden de ideas y posteriormente a la obtención de la documentación que se señala en los párrafos que anteceden, es que se deberá elaborar un escrito dirigido a la General de Inversión Extranjera, mediante la cual se solicita autorización a esa dependencia para registrar en México un establecimiento permanente, así como inscribir los estatutos que corresponden al residente en el extranjero, y el Poder Especial de referencia, que señala tanto la Ley de Inversión Extranjera, como el Código Civil Federal.

El escrito que se menciona en el párrafo que antecede, se deberá presentar a esa dirección adjuntando la documentación que anteriormente se comentó.

Es importante señalar que dicho escrito deberá contener de manera simplificada el objeto social del residente en el extranjero, así como en forma detallada las actividades que realizará la sucursal en México.

Dicha autoridad está obligada a emitir su resolución dentro de un término de 15 días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud correspondiente.

Posteriormente y posterior a la obtención de la resolución favorable, se deberá inscribir al establecimiento permanente de referencia en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, en términos de la Ley de Inversión Extranjera y se deberá publicar la autorización otorgada por la Dirección General de Inversión Extranjera en el Diario Oficial de la Federación.

Por último, se deberán inscribir los estatutos del residente en el extranjero, así como la autorización emitida por la Dirección General de Inversión Extranjera ante el Registro Público de la Propiedad y de Comercio del domicilio en el cual se ubique el establecimiento permanente.

El establecimiento permanente está obligado a presentar un informe anual de las actividades económico-financieras que haya efectuado en el año inmediato anterior, de acuerdo con lo establecido por la Ley de Inversión Extranjera, el cual deberá renovarse cada año dentro de los siete primeros meses. En el supuesto de que el citado informe no se presente ante esa dependencia en el plazo señalado, el sujeto pasivo se hará acreedor a una multa administrativa y en su caso, a la revocación de la inscripción otorgada.

Este informe anual equivale a la renovación de la constancia de inscripción del establecimiento permanente ante el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras y de acuerdo al calendario de presentación de informes anuales que señala el artículo 43 del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras.

Asimismo, se deberá realizar el trámite para la obtención del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), ante la Administración Local de Recaudación dependiente del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que corresponda al domicilio del establecimiento permanente en México de la persona moral extranjera.

En caso de que el establecimiento permanente desee dar por concluidas sus operaciones deberá dar aviso por escrito a la Secretaría de Economía ante la Dirección General de Inversión Extranjera, así como al Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, en términos de la Ley de Inversión Extranjera.

En este sentido, se deberá elaborar un escrito que explique las causas por las cuales dicho establecimiento permanente cierra o cancela sus operaciones. Asimismo, deberá darse el aviso correspondiente respecto a la cancelación de operaciones de la sucursal al Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda al domicilio del establecimiento permanente.

Por lo que se refiere a la cancelación del RFC, se deberá realizar en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece que se deberá presentar aviso de cancelación, adjuntando la última declaración del ISR a que esté obligado.

La LISR considera bajo diversos criterios al establecimiento permanente, por lo que de igual manera, cabe señalar que también se considera como establecimiento permanente, a la actividad que desarrolla un residente en el extranjero 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 una actividad. Es importante señalar que se considera agente independiente que no actúa en ese marco ordinario, cuando se ubica en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
2. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
3. Actúe sujeto a las instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
4. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
5. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
6. Efectúe operaciones para el residente en el extranjero, utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieren empleado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Por lo tanto, es posible concluir que el residente en el extranjero que lleve a cabo en territorio nacional actividades de carácter empresarial y por este hecho genere ingresos afectos al pago del impuesto sobre la renta, se considera como establecimiento permanente, ya sea que se registre en México, actúe a través de uno o varios agentes independientes o sea considerado con tal carácter por las Autoridades del SAT.

De conformidad con el párrafo anterior, cabe puntualizar que el residente en el extranjero que se registre en México para llevar a cabo actividades de carácter empresarial, se considera para efectos fiscales como un establecimiento permanente y debe acumular los ingresos obtenidos, bajo el criterio de territorialidad. Sin embargo, si el residente en el extranjero pretende realizar estas actividades empresariales constituyendo una sociedad en los términos de las leyes mercantiles, esta persona jurídica se considera en el ámbito tributario como un ente residente en nuestro país y por lo tanto, sujeto a las reglas de universalidad del ingreso.

Por lo que toca a la actividad empresarial que realizan los residentes en el extranjero por medio de agentes independientes y con las características apuntadas, al llevar a cabo su función y generar ingresos, se consideran

establecimientos permanentes, por lo que su actuación y status impositivo no requieren de más explicación, a diferencia y como se apunta, en el sentido de que la autoridad fiscal debe en su momento por la actividad que realicen los residentes en el extranjero, considerar que esta actividad debe tributar como si se tratara de un establecimiento permanente. Este caso, es uno de los más difíciles y delicados en política de administración tributaria, ya que se requiere de una presencia constante por parte de la autoridad impositiva.

Se dice que en la mayoría de los casos, la presencia de la autoridad es vulnerada por el sujeto pasivo, ya que éste genera ingresos por actividades empresariales que no son detectadas por la autoridad y por lo tanto, se escapa de tributar en el Estado donde se generen los ingresos.

Uno de los casos más comunes se refleja en las operaciones que se llevan a cabo a través de los medios automatizados de información a nivel mundial comúnmente conocido como "Internet". Esta red permite la realización de actividades empresariales de residentes en el extranjero en cualquier Estado y generar ingresos que, en muchos casos al no ser conocidos por la autoridad fiscal, provocan que éstos no sean gravados en el país donde se llevó a cabo dicha actividad empresarial.

En nuestro país, si bien no se ha analizado la actividad empresarial que llevan a cabo los residentes en el extranjero por medio de "Internet" y por lo tanto, contemplar esta actividad como generada por un establecimiento permanente, un primer paso se ha dado en el Código Fiscal de la federación, al considerar que los ingresos que se obtengan por este concepto quedan afectos a la tasa que se impone por los ingresos que se generan por el pago de regalías.

15.6 Ingresos Atribuibles al Establecimiento Permanente Conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Una vez que se cuenta con el conocimiento suficiente sobre la finalidad del establecimiento permanente y la forma como opera, es importante hacer referencia a los ingresos que se generan a través de estos establecimientos y a los ingresos que en su caso, se les atribuyen.

Conforme a la LISR en su Artículo 1 fracción II, quedan obligados al pago de este gravamen, los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente respecto a los ingresos que generen o se les atribuyan en territorio nacional.

El concepto de ingresos atribuibles, se define en la LISR Art. 4, que a la letra dice lo siguiente:

Artículo 4º LISR. 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

En cuanto a los ingresos, el Art. 17 párr. 3 LISR establece:

Artículo 17 LISR.....

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

El Capítulo II, De las Deducciones, Sección I De las Deducciones en General, la LISR establece:

Artículo 30 LISR. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones establecidas en el artículo 29 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00.

Artículo 31 LISR. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

XV. Tratándose de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate

El contribuyente sólo podrá deducir las adquisiciones de los bienes que mantenga fuera del país, hasta el momento en que se enajenen o se importen, salvo que dichos bienes se encuentren afectos a un establecimiento permanente que tenga en el extranjero.

La LISR en su Título IV De las Personas Físicas Disposiciones Generales establece:

Artículo 106 LISR. Están obligadas 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 señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

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

- I.
- II.
- III.
- IV.
- V.
- VI.

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

Es importante que en el caso de que el establecimiento permanente a su vez, por su actividad propia en el país, obtenga ingresos procedentes de fuentes de riqueza ubicadas en el extranjero, estos ingresos también deberán ser acumulados bajo el mismo principio de territorialidad y no aplicando las reglas que corresponden a la universalidad del ingreso, ya que éstas de deben observar por su oficina matriz ubicada en el extranjero.

Como se comentó, México ha celebrado convenios para evitar la doble tributación con diversos países. Sin embargo, para efecto de los ingresos generados por el establecimiento permanente, en la mayoría de ellos, solo se señala que cuando un residente en el extranjero actúa a través de un establecimiento permanente, los ingresos que se obtengan serán gravados conforme a las normas domésticas del país en el que se ubique dicho establecimiento.

Por lo tanto, las reglas que se desprenden de la Ley del Impuesto sobre la Renta son las que regirán el comportamiento tributario del establecimiento permanente por los ingresos que éste obtenga, en plena congruencia con el principio de territorialidad.

15.7 Aspectos a Considerar para Determinar el ISR de un Establecimiento Permanente conforme a la LISR

El procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta, debe observarse bajo dos sistemas de política fiscal; el sistema doméstico que se aplica en nuestro país y el sistema que se deriva del ámbito tributario

internacional y el cual abarca una subdivisión, consistente en los sujetos pasivos que son residentes en los países con los que México ha celebrado convenios para evitar la doble tributación y aquellos residentes en Estados que no han participado en estos convenios.

Conforme a nuestra legislación interna, es posible señalar que el establecimiento permanente al realizar una actividad empresarial y por lo cual se genera un ingreso, queda obligado a cumplir con las leyes territoriales y en particular, a observar las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como si se tratara de un residente en territorio nacional.

Las normas internas que se deben observar traen como consecuencia, que el establecimiento permanente deba acumular la totalidad de los ingresos obtenidos en territorio nacional, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtenga en el ejercicio. Este establecimiento no deberá considerar como ingreso la simple remesa que obtenga de la oficina central de éste o de otro establecimiento que se ubique en el extranjero.

Dentro de las obligaciones a las cuales queda sujeto el establecimiento permanente, se encuentran la de realizar pagos provisionales, y la determinación del impuesto anual a través de su declaración respectiva.

Por lo que se refiere a la política fiscal internacional y partiendo del supuesto de que el establecimiento permanente corresponde a residentes en el extranjero, cuya residencia impositiva se ubica en países con los que México ha celebrado convenios para evitar la doble tributación, el procedimiento que se debe seguir, no puede partir de la generalidad, sino de la individualidad, analizando cada caso en particular, y a la letra de lo que contemplan cada uno de estos convenios, para que partiendo de ello, se determine el régimen fiscal al que quedarán sujetos cuando en cuanto a la generación de ingresos en territorio nacional y a la repatriación de capitales, así como a los lineamientos del acreditamiento del impuesto pagado en el país en el que se ubica el establecimiento permanente. Cabe señalar que los convenios para evitar la doble tributación, no establecen un procedimiento especial para determinar la base y el cumplimiento de las obligaciones tributarias en donde se encuentra el establecimiento permanente, ya que estas reglas son de carácter doméstico y por lo tanto, se deberán observar las que rijan en el país donde se ubique el establecimiento permanente. Los conceptos que se manejan en los convenios para evitar la doble tributación, dejan en claro las reglas sobre los ingresos que deben atribuirse al establecimiento permanente y en su caso, cuáles ingresos no deberán considerarse dentro de la imposición de gravámenes.

De esta forma, es posible señalar que el término de establecimiento permanente es uno de los más importantes y relevantes en los convenios para evitarla doble tributación. El concepto y determinación de establecimiento, es necesario que exista para que un Estado Contratante grave las utilidades comerciales de un residente del otro Estado contratante.

Los establecimientos permanentes por los ingresos que obtengan en territorio nacional, quedan afectos a las normas que se señalan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya sea aquellos residentes en el extranjero que se representan a través de este establecimiento, sean residentes en un país con el que México ha celebrado un convenio para evitar la doble tributación o por el contrario, en una nación que no cuente con tal convenio. Sin embargo, se deberán observar los lineamientos para la repatriación de capitales, pago de regalías, asistencia técnica, transferencias de tecnología, entre otros ingresos, que se desprenden de los respectivos convenios, mientras que en el caso de no contar con convenio se aplicarán las leyes territoriales.

15.8 Maquiladoras

Las maquiladoras son ejemplo de un establecimiento permanente de un residente en el extranjero, por ello la importancia incluir algunos aspectos relacionados con el tema. Cabe señalar que no se va a profundizar en este punto, ya que es material otro estudio más profundo.

15.8.1. Historia del Establecimiento de las Maquiladoras

Las maquiladoras surgen en sus inicios bajo el amparo del programa de industrialización de la Frontera Norte, a mediados de la década de los 60's.

Bajo este programa se otorgaban todas las condiciones de apoyo institucional y de infraestructura, para que los empresarios de los Estados Unidos establecieran empresas de maquila en la frontera norte del país.

Para 1966 se instalaron las dos primeras maquiladoras y se crearon dos parques industriales, el primero se instaló en Ciudad Juárez, el cual atrajo a una importante empresa dedicada a la manufactura de televisores. El segundo se estableció en Nogales en 1968 y su giro fue la manufactura de plásticos.

Posteriormente surgieron otros parques industriales a lo largo de la frontera norte principalmente en Mexicali, Reynosa y Matamoros. Desde ese entonces el crecimiento de este tipo de empresas fue constante ya que en 1972 existían 268 establecimientos y para 1980 se contaba ya con 620 plantas.

15.8.2 Definición de Maquiladoras

15.8.2.1 Etimología del Concepto de Maquila

Maquila significa en la lengua árabe, "medida", asimismo en castellano maquila designaba la parte del grano, de harina o de aceite dado al molinero como pago en especie por las operaciones de molienda.

En nuestros días se entiende por maquila: La subcontratación hecha por una empresa para producir o ensamblar algunos elementos que serían empleados en el proceso productivo de otra empresa.

15.8.2.2 Concepto de Empresa Maquiladora de Exportación

Maquiladora se puede definir como un establecimiento con un nivel bajo de inversión de capital, en donde las materias primas y productos semiterminados provenientes de otro país son ensamblados o transformados.

Una vez terminados los productos o parcialmente elaborados son reintegrados a este país extranjero.

15.8.3 Ventajas de la Instalación de las Maquiladoras

15.8.3.1 Para los Dueños

Las maquiladoras toman en consideración, además de la mano de obra barata, otros factores para localizarse en algún sitio del territorio nacional.

Dentro de estos factores están los beneficios fiscales, costos de transporte, la existencia de infraestructuras idóneas y la inexistencia de sindicatos fuertes.

15.8.3.2 Para los anfitriones

Observando los beneficios que representa la instalación de una industria maquiladora para los dueños, se hace imprescindible resaltar, las ventajas que traen como consecuencia lógica para el país anfitrión entre otras:

- a) Crear fuentes de empleo.
- b) Darle fuerza a la balanza comercial del país vía la aportación neta de divisas.
- c) Contribuir a una mayor integración interindustrial y coadyuvar a incrementar la competitividad internacional de la industria nacional.
- d) Elevar la capacitación de la fuerza de trabajo e impulsar el desarrollo y la transferencia de tecnología del país.

15.8.4 La Industria Maquiladora en México

Durante más de 35 años de operación en México, la Industria Maquiladora ha recibido por parte del Gobierno Federal una atención permanente a fin de favorecer el desarrollo de sus actividades.

Varios han sido los factores que han propiciado el establecimiento y crecimiento de la industria maquiladora de exportación en México, destacando el apoyo del Gobierno Federal a las actividades mediante el otorgamiento de

estímulos para la importación temporal sin pago de impuestos de importación, del impuesto al valor agregado y, en su caso, de las cuotas compensatorias, de las materias primas y maquinaria y equipo para la realización de sus operaciones; no existen restricciones sectoriales para su funcionamiento; se inscriben en un campo abierto 100% al capital extranjero, y permitir su instalación y operación en cualquier lugar de la República Mexicana.

Aunado a lo anterior, el proceso de simplificación administrativa establecido a través del sistema informático SICEX-Maquila, ha permitido facilitar los trámites de la Industria Maquiladora.

Las políticas de fomento y operación implementadas por el gobierno de México han permitido que la industria maquiladora se haya convertido en el factor más dinámico dentro de la industria nacional durante los últimos años.

15.8.5 Marco legal

- Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de junio de 1998, y sus reformas del 13 de noviembre de 1998, 30 de octubre y 31 de diciembre del 2000.
- Ley Aduanera y su Reglamento.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo y su Reglamento.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) y su Reglamento.
- Ley del Impuesto sobre la Renta (I.S.R.) y su Reglamento.
- Ley de Comercio Exterior y su Reglamento.
- Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN).
- Resolución Miscelánea de Comercio Exterior.
- Resolución que establece reglas TLCAN.

15.8.6 Tratamiento fiscal de la Industria Maquiladora

La característica principal de la industria maquiladora es que una empresa residente en el extranjero le remite a la maquiladora residente en México, inventarios de materia prima para su transformación, así como la maquinaria necesaria para hacerlo, al amparo del decreto para el fomento de la industria maquiladora de exportación, que dicho sea de paso, una de las ventajas, hasta el 31 de diciembre del 2000, es que se podía importar

temporalmente a México, sin pagar impuestos de importación. La situación especial de esta figura es que la empresa residente en el extranjero cae en el supuesto de tener establecimiento permanente en México, de conformidad con el artículo 2º de la L.I.S.R., teniendo esto como consecuencia entre otras el que la empresa residente en el extranjero deberá acumular la totalidad de sus ingresos en México, causaría Impuesto al Activo por la totalidad de sus activos, así como las obligaciones de presentación periódica de declaraciones de pagos provisionales.

Para evitar lo anterior, a través de la Resolución Miscelánea Fiscal, la autoridad establece la opción de cumplir con ciertos requisitos por parte de la maquiladora residente en México, que son a grandes rasgos cualquiera de los siguientes:

- a. Garantizar una utilidad fiscal de cuando menos un 6.9% del valor total de los activos utilizado para llevar a cabo su actividad o el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación relacionados con la operación de maquila. El que sea mayor.
- b. Obtener una resolución particular por parte de la Autoridad Fiscal en la que se confirme que ha cumplido con lo establecido en la L.I.S.R. en materia de precios de transferencia.

Las maquiladoras son ejemplo claro de un establecimiento permanente en México de un residente en el extranjero. Sin embargo requieren de un análisis y estudio especial, por lo que se recomienda consultar las siguientes fuentes de información:

- a) Los artículos transitorios de la Ley del Impuesto Sobre la Renta LXXIV a LXXXI.
- b) La página de la Secretaría de Economía www.economía.gob.mx
- c) La tesis "Aplicación de los Programas de Fomento al Comercio Exterior en las Maquiladoras y Pequeñas y Medianas Empresas", sustentada por el C.P. Gerardo Alberto Cabrera Vivas en junio de 1999.

CAPITULO 16

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES

DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN MEXICO

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, los residentes en el extranjero que no tienen establecimiento permanente en México, y que obtengan ingresos de fuente de riqueza en el país, están obligados al pago de ese impuesto.

En este capítulo se analizarán los diferentes ingresos que puede percibir un residente en el extranjero cuya fuente de riqueza está ubicada en México, y que se encuentran contemplados en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

16.1 Diferencia entre Establecimiento Permanente y Residente en el Extranjero Conforme a Nuestra Legislación

Partiendo de la estructura que conforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta que se aplica en nuestro país y en lo concerniente a los sujetos pasivos que en este ordenamiento se contemplan, cabe señalar que deben cumplir con las normas establecidas en este dispositivo legal, tanto los residentes en México como los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en México o cuando teniéndolo, dichos ingresos no le sean atribuibles.

La Ley del Impuesto sobre la Renta considera sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos que se les atribuyan a este establecimiento, lo que implica que los residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales, deberán acumular los ingresos que obtengan bajo el principio de fuente territorial y en consecuencia, pagar los impuestos corporativos correspondientes.

Estos establecimientos se distinguen del régimen aplicable a los residentes en México, ya que cumplen con el impuesto sobre la renta acumulando para estos fines exclusivamente los ingresos que obtienen en

nuestro país, a diferencia de los residentes en México, quienes partiendo del principio de universalidad del ingreso, deben acumular la totalidad de los ingresos que obtengan, sin importar la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Para calificar como establecimiento permanente y por lo tanto, aplicar el principio de fuente de riqueza territorial, se deberá demostrar que se trata de una actividad empresarial llevada a cabo en nuestro país por residentes en el extranjero a través de una sucursal, una agencia, una oficina, una fábrica, un taller, una instalación, una mina, una cantera, o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. En consecuencia, para considerar que existe un establecimiento permanente, deberá tratarse de residentes en el extranjero, que realicen actividades empresariales en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, el establecimiento permanente es la figura que los residentes en el extranjero que llevan a cabo actos empresariales en nuestro país deben adoptar. Sin embargo, estos residentes en el extranjero pueden generar otra clase de ingresos como son los que se derivan de regalías, asistencia técnica, transferencia de tecnología, entre otros, y para los cuales, no requieren registrarse en México como establecimiento permanente y cumplir con las normas fiscales que determinan la base del impuesto sobre la renta. En estos supuestos, el residente en el extranjero puede actuar como tal o sea, como residente en el extranjero y no como establecimiento permanente.

Por lo que corresponde a los residentes en el extranjero, éstos se consideran sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria cuando generen ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, aun cuando hayan sido determinados en forma presuntiva por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo los ingresos no le sean atribuibles.

El residente en el extranjero a diferencia del establecimiento permanente, no lleva a cabo una actividad empresarial, sino que los ingresos que obtiene son producto del arrendamiento de bienes inmuebles o bienes muebles, de la enajenación de acciones o títulos valor, por la generación de intereses, dividendos, regalías, asistencia técnica, entre otros.

El residente en el extranjero al no llevar a cabo actividades empresariales, se encuentra sujeto a una tasa de retención y el impuesto que de esta se derive, se considera como pago definitivo sin la necesidad en términos generales, de tener la obligación de presentar una declaración anual, así como de llevar contabilidad y otros libros de carácter corporativo que son obligación en su caso del establecimiento permanente.

Conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Título II de ésta aplica al establecimiento permanente, mientras que el Título V contempla las disposiciones relativas al residente del extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o cuando teniéndolo dichos ingresos no le sean atribuibles.

Finalmente, es importante reiterar que el establecimiento permanente tributa bajo el principio de fuente de riqueza territorial y deberá cumplir con todas las obligaciones que en su caso, le corresponden al residente en territorio nacional que lleve a cabo la misma actividad empresarial. El residente en el extranjero queda obligado y sometido a la retención del gravamen por parte del pagador como cumplimiento definitivo de su obligación fiscal y no debe llevar a cabo actividad de carácter empresarial.

16.2 Ingresos Sujetos a Impuesto por Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional

De acuerdo con la estructura adoptada por nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, la determinación de los ingresos sujetos a este impuesto por provenir de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional es específica para cada caso. Por lo que se analizará cada uno en particular.

Sin embargo y a reserva del análisis de las características y obligaciones específicas de cada tipo de ingreso, existen reglas generales aplicables respecto de todos ellos. Dichas reglas se contienen en los cuatro primeros párrafos del artículo 179 de la LISR, los cuales disponen a la letra lo siguiente:

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

Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a este corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título.

Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.

No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título, cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones, constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y se cumpla con los siguientes requisitos:

- I Dichos ingresos estén exentos del impuesto sobre la renta en ese país.
- II Esten registrados para tal efecto en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

16.2.1 Clasificación de los Ingresos

Tal y como lo señala el artículo 179, se encuentran gravados los ingresos que deriven de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, en efectivo o en especie.

Dentro de los ingresos en especie, el artículo distingue tres distintos tipos: en bienes, en servicios y en crédito. Por lo tanto, las clases de ingresos que se contemplan son:

- a) En efectivo.- Es decir, cuando el ingreso se percibe en numerario, moneda acuñada o dinero en efectivo.
- b) En bienes.- Cuando el ingreso se percibe en cualquier bien, mueble o inmueble, en lugar de percibirse en efectivo (por ejemplo: recibir una escultura en pago de arrendamiento de algún inmueble).
- c) En crédito.- Cuando el ingreso se percibe por virtud de la incorporación de un derecho de crédito en el patrimonio del residente en el extranjero (por ejemplo: venta de un inmueble con pago a plazos); y,
- d) En servicios.- Cuando el ingreso consiste en la recepción de servicios en forma gratuita, en virtud de lo cual, al dejar de erogarse su valor, se incrementa el patrimonio.

En resumen, los ingresos que por distintos conceptos se encuentran contemplados y regulados específicamente por la ley (salarios, honorarios, dividendos, etc.) estarán gravados, por regla general, cuando se perciban en cualquiera de las formas antes enunciadas.

Debe destacarse que a partir del 1 de enero de 1992, estos ingresos quedarán gravados aun cuando sean determinados presuntivamente por la Autoridad. Dicha determinación presuntiva procederá de conformidad con el artículo 179 en los supuestos que se regulan en los artículos 91 y 92 de la misma Ley y que se refieren a las facultades de las autoridades para determinar el monto de los precios y otras contraprestaciones en operaciones realizadas por debajo del costo o precios de mercado, o bien tratándose de operaciones entre empresas relacionadas ya sea en México o incluso con empresas del extranjero (precios de transferencia).

Cuando el ingreso se perciba en bienes o servicio será necesario asignarle un valor, para lo cual deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación.

16.2.2 Ingresos no Atribuibles a un Establecimiento Permanente

Para que los ingresos provenientes de fuente de riqueza en México se encuentren gravados conforme a los que disponen los artículos 179 y los

siguientes (Título V LISR), y, en consecuencia, sujetos a estas reglas, no solo se requiere que se perciban en alguna de las formas antes enunciadas, sino también que dichos ingresos no sean atribuibles a un establecimiento permanente en el país de un residente en el extranjero.

Cuando un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en México, no todos los ingresos que perciba son atribuibles a dicho establecimiento; le serán atribuibles aquellos que deriven de la actividad que se realice a través de cualquiera de estas figuras.

Por este motivo, los ingresos no atribuibles al establecimiento permanente (cuando exista) son los que quedarán sujetos a las estas reglas.

16.2.3 Pagos que Beneficien al Residente en el Extranjero y Erogaciones Evitadas.

De acuerdo con lo que dispone el primer párrafo del artículo 179 LISR, se consideran ingresos de residentes en el extranjero "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".

A través de esta disposición se pretende evitar que, mediante el uso de una triangulación, se evite el pago del impuesto al no efectuar directamente el pago de contraprestaciones a un residente en el extranjero.

Deberá existir un nexo causal entre los actos realizados por el residente en el extranjero y que constituyen el objeto del gravamen y el pago indirecto en beneficio de dicho residente en el extranjero o la erogación que le haya sido evitada, para que se pueda considerar como ingreso gravable.

Este ingreso quedará gravado a la tasa que corresponda en los términos de la ley atendiendo al acto que lo motivó o dio origen.

16.2.4 Impuesto Pagado por Cuenta del Residente en el Extranjero.

El segundo párrafo del artículo 179 establece " Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título".

En este caso, se trata de un pago que evidentemente beneficia al residente en el extranjero al evitarle la erogación del impuesto. Esta operación es lo que comúnmente se conoce como *gross up* o piramidación del impuesto.

En muchos casos y por las más diversas razones, destacando entre ellas la imposibilidad de acreditar en el extranjero la totalidad del impuesto pagado en

México, los residentes en el extranjero no aceptan que se les efectúe retención alguna por concepto de impuesto sobre la renta. En este supuesto, al residente en México se le presentan dos opciones: no celebrar el negocio, o bien, cubrir el costo fiscal del residente en el extranjero; de optar por la segunda alternativa, pudiera procederse de cualquiera de las formas siguientes:

- a) Enterar directamente al fisco el impuesto correspondiente al extranjero y cubrir a éste la contraprestación libre de cualquier retención; o bien,
- b) Una vez acordada la contraprestación neta que se haya pactado que recibirá el extranjero, incrementarla contractualmente en un monto tal que permita que, una vez aplicado el impuesto sobre el monto incrementado de la contraprestación, el remanente a entregar sea el mismo neto que se hubiera percibido de no existir el impuesto.

De optarse por la primera de las soluciones se presentan dos problemas: en primer lugar, el monto del impuesto pagado por cuenta del extranjero y la contraprestación misma, que a éste correspondería, no serían deducibles para el residente en México en virtud de lo dispuesto en los artículos 21 fracc. V y 32, fracc. I de la propia LISR:

Artículo 31 LISR. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, estos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que está obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.

Artículo 32 LISR. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del impuesto al activo a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 115 y 116 de esta Ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

Por otro lado, al considerarse que el impuesto pagado constituye a su vez un ingreso gravable para el residente en el extranjero, el monto de dicho impuesto quedaría sujeto, a su vez, a la misma tasa de impuesto, que, de pagarse por el residente en México, nuevamente constituiría un ingreso gravable y así sucesivamente e indefinidamente.

Por el contrario, de optarse por la segunda solución (piramidación o *gross up*) el residente en México lo que paga lo hace a título de contraprestación y retiene efectivamente el impuesto del pago que efectúa al

extranjero. Así, de optarse por esta alternativa, no se presentan ninguno de los problemas antes mencionados.

16.2.5 Impuesto al Valor Agregado Traslado por Residentes en el Extranjero

Como último punto relativo a los ingresos gravados por fuente de riqueza en territorio nacional, encontramos la disposición contenida en el tercer párrafo del artículo 179 que establece lo siguiente:

Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los términos de Ley.

Los impuestos indirectos, y entre ellos el IVA, pueden resultar aplicables a operaciones realizadas por no residentes en México.

Por ejemplo, en el supuesto de enajenación de ciertos bienes o en algunos casos de arrendamiento de bienes, las operaciones respectivas estarían sujetas al pago del IVA que el residente en el extranjero estaría obligado a trasladar al adquirente o arrendatario de los bienes. Toda vez que dicho impuesto trasladado deberá ser enterado por otra parte al fisco mexicano, resulta lógico que no se considere ingreso del residente en el extranjero.

16.3 Sujetos del Impuesto

Tomando en consideración lo establecido en el artículo 179 LISR, son sujetos del impuesto por este tipo de ingresos, las personas no residentes en México que no tengan establecimiento permanente en el país; o bien, cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles al mencionado establecimiento.

Por lo que corresponde a la determinación de quienes son los residentes en México para efectos fiscales, ya se hizo el análisis en el capítulo respectivo.

Sin embargo, habrá que analizar en detalle cada caso para determinar con precisión cuáles ingresos serán atribuibles a un establecimiento y cuáles no.

16.4 Causación y Entero de Impuesto

Tomando en consideración lo dispuesto en el primer párrafo de artículo 179 LISR, por regla general, el impuesto se causará cuando el residente en el

extranjero perciba alguno de los ingresos gravados por la ley, en cualquiera de las formas previstas (efectivo, bienes, crédito o servicios).

Del análisis de los diversos artículos del Título V de la LISR, por regla general, el impuesto deberá retenerse por quien haga el pago de la contraprestación gravada; siempre y cuando quien pague sea residente en México, o bien, un establecimiento permanente en el país de un residente en el extranjero.

16.4.1 Exigibilidad de Contraprestaciones

El propio artículo 179 LISR, en su cuarto párrafo, establece la norma a seguir en aquellos casos en que exista obligación de retener y que, a la fecha de exigibilidad de la contraprestación, no se hubiera efectuado el pago de la misma.

Cuando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague. Para los efectos de este Título, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.

Cuando se trate de prestaciones que deban ser pagadas por un residente en México o por un establecimiento permanente en el país de un residente en el extranjero y cuyo pago no se efectúe en la fecha de su exigibilidad, existirá obligación para el retenedor de enterar, dentro del plazo de ley, una cantidad equivalente a la que hubiera retenido en el caso de que se hubiera pagado la contraprestación en dicha fecha.

16.4.2 Entero del Impuesto Causado

El impuesto que se cause por la percepción de este tipo de ingresos deberá enterarse ante las autoridades fiscales, es decir, deberá pagarse al fisco por el retenedor, o bien, por el propio contribuyente del impuesto.

Por lo que hace al plazo dentro del cual el impuesto causado deberá enterarse, normalmente los artículos que regulan la causación del impuesto por los diversos ingresos que contempla la ley, establecen el plazo para el entero.

En el supuesto contrario, es decir, cuando no esté fijado un plazo específico, habrá que estar a la disposición supletoria que contiene el artículo 6 del CFF, que establece los siguientes plazos para el entero del impuesto:

- Cuando se trate de impuesto retenido, deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al en que se haya efectuado la retención.
- En los demás casos, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación del impuesto.

Por lo que se refiere al lugar donde debe enterarse cuando se trate de impuesto retenido, no existe problema, pues el retenedor deberá hacerlo ante cualquier institución de crédito que actúe como oficina recaudadora y que corresponda a su domicilio fiscal.

Por el contrario, resulta problemática la determinación cuando se trata de impuesto que deberá enterar directamente el contribuyente residente en el extranjero. Ante la falta de disposición expresa y tomando en consideración lo dispuesto en el artículo 18 RCFF, el impuesto deberá enterarse ante el consulado mexicano más próximo al domicilio del contribuyente, ya sea personalmente, o bien, por correo certificado con acuse de recibo.

16.5 Obligaciones Fiscales Formales de los no Residentes en México

Los no residentes que obtengan ingresos de los provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional tendrán obligación de pagar impuesto sobre la renta.

Sin embargo, la anterior no es la única obligación que nuestras leyes fiscales les imponen, sino que también existen obligaciones de carácter formal, tales como la expedición de recibos o la presentación de avisos y solicitudes.

Por lo que se mencionarán las obligaciones formales más importantes que establece nuestra legislación.

16.5.1 Registro Federal de Contribuyentes

El artículo 27 del CFF dispone, en su primer párrafo, que:

Artículo 27 CFF.- Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

El supuesto anterior podría actualizarse para un residente en el extranjero en contados casos, por ejemplo cuando percibiera ingresos derivados del arrendamiento de un bien inmueble para oficinas, ya que, conforme a lo dispuesto en los artículos 1, 19, 21 y 32 fracc.IV, entre otros, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal residente en el extranjero tendría obligación de presentar declaraciones periódicas de dicho impuesto.

Artículo 1º LIVA.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 10-A ó 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Artículo 19 LIVA.- Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitan los activos de la persona moral de que se trate.

Artículo 21 LIVA.- Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Artículo 32 LIVA.- Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 20-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes.

IV.- Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentara por todos ellos una sola declaración de pago provisional o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los casos señalados en los artículos 28 y 33 de esta Ley.

Sobre este aspecto el artículo 18 RCFF establece:

Artículo 18 RCFF.- Los residentes en el extranjero obligados a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando no tengan representante legal en territorio nacional, presentarán la solicitud de inscripción y los avisos a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento, ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o podrán enviarlos a dicho consulado o a la autoridad que para estos efectos autorice la Secretaría, empleando el servicio postal certificado con acuse de recibo, para constancia. En el caso de que para solicitar su inscripción o presentar los avisos de referencia no puedan obtener las formas aprobadas por la Secretaría, cumplirán sus obligaciones formulando escrito firmado que deberá contener los siguientes datos:

- I.- Nombre, denominación o razón social
- II.- Fecha de nacimiento o de constitución.
- III.- Nacionalidad
- IV.- Domicilio.
- V.- Actividad preponderante.