

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS EN MÉXICO: CONSTITUYEN UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL OTRA REFORMA FISCAL PENDIENTE



RESUMEN EJECUTIVO

No. 20 -2006

boletín técnico.

A la fecha México tiene celebrados más de treinta tratados internacionales para evitar la doble tributación, los cuales, al igual que los otros tratados internacionales que ha firmado el país son jerárquicamente el segundo ordenamiento de mayor importancia, únicamente superado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL DE ESTUDIOS FISCALES

Por el C.P. Eduardo Rodríguez Islas

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2006

Presidente

Dr. Marco Antonio Cerón Grados

Presidente del Consejo Técnico

C.P.C. Sergio Federico Ruiz Olloqui Vargas

Secretario CDN y Director General IMEF

IQ MBA Juan Carlos Erdozain Rivera

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL DE ESTUDIOS FISCALES

PRESIDENTE

C.P. Carlos Cárdenas Guzmán

INTEGRANTES

C.P. José Angel Eseverri Ahuja
Lic. Mauricio Bravo Fortoul
C.P. Carlos Cárdenas Guzmán
C.P. Arturo Carvajal Trillo
C.P. Ma. Teresa Cortés Martínez
C.P. Mario de León Ostos
C.P. Ernesto Fernández Barrón
C.P. José Luis Fernández Fernández
Lic. Héctor Fernández Palazuelos
C.P. Héctor A. Gama Baca
C.P. Domingo García Robles
C.P. Raúl Gómez Cortés
C.P. Noé Hernández Ortiz
Lic. Arturo Halgraves Cerda
C.P. Javier Labrador Goyeneche
Lic. Pilar López - Carasa Quiroz
C.P. Armando López Lara
C.P. Andrés Luviano Lomelí
C.P. Francisco Macías Valadéz Treviño
C.P. Horacio Magaña Sesma
C.P. Ramón Máynez Cervantes
C.P. Xavier Méndez Alvarado
Lic. Eduardo Méndez Vital
C.P. Saúl Mercado Monroy
C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza
C.P. Joel Ortega Jonguitud
C.P. Miguel Ortíz Aguilar
C.P. Alfonso Pérez Reguera Martínez
C.P. Ignacio Puertas Maíz
Lic. Enrique Ramírez Figueroa
C.P. Eduardo Rodríguez Islas
C.P. Roberto Salcedo Reyes
C.P. Alfredo Sánchez Torrado
Lic. Jesús Serrano de la Vega
Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert
C.P. Carlos Enrique Naime Haddad

L.C.P. Martha Arellano Fuentes
Coordinadora del Comité Técnico
Nacional de Estudios Fiscales

Recordemos que a la fecha México tiene celebrados más de treinta tratados internacionales para evitar la doble tributación, los cuales, al igual que los otros tratados internacionales que ha firmado el país son jerárquicamente el segundo ordenamiento de mayor importancia, únicamente superado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior se deriva de lo previsto en el artículo 133 de dicha Constitución Política y en la tesis aislada emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Tratados internacionales, se ubican jerárquicamente por encima de las leyes Federales y en segundo plano respecto de la Constitución Federal)

Los tratados internacionales, al igual que las leyes deben seguir un proceso para su aprobación, de hecho, tales tratados normalmente son aprobados por los congresos de los países firmantes, de tal forma que cualquier modificación a los mismos debe seguir el mismo procedimiento que el de su formulación; es decir, tiene que ser aprobado por los congresos de los países firmantes.

Asimismo, es importante comentar que México es parte de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, la cual fue ratificada por el senado en México en 1975.

Entre algunos de los objetivos principales de los tratados para evitar la doble imposición, es el relativo a permitir que los ingresos que pudieran ser gravados en dos países, puedan ser gravados en el país de donde proviene (país de la fuente) con una retención menor a la que establece el marco general de la ley local o bien, permite que tales ingresos se graven únicamente en el país donde reside el receptor del ingreso (país de residencia) y por lo tanto, no habría retención en el país de la fuente; es decir, los tratados establecen una tasa de retención preferencial o bien, el país de la fuente renuncia a gravarlos.

En la mayoría de los tratados para evitar la doble tributación que ha celebrado México, se contempla que los ingresos provenientes de "beneficios empresariales" que obtiene un residente en el extranjero, que provengan de fuente de riqueza en México, pueden estar libres de retención en el país, siempre y cuando el residente en el extranjero no tenga un establecimiento permanente que le obligue a pagar impuesto sobre la renta en el país sobre los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

Por otra parte, en la ley del impuesto sobre la renta (Ley del ISR), en el texto del artículo 210, se incluyen algunas definiciones y en la fracción VI de la Ley vigente el 31 de diciembre de 2004, establecía que para los efectos del Título V de la Ley del ISR, se entendía como actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, sin considerar los ingresos incluidos en el artículo 206 de la Ley del ISR.

Es importante recordar que el Código Fiscal de la Federación considera actividades empresariales a los ingresos derivados de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas y de pesca.

A partir del 1° de enero de 2005 del concepto de actividad empresarial excluye a los ingresos comprendidos en el Título V de la LISR (artículos 179 a 207 de la Ley del ISR), dentro de los cuales se incluyen ingresos tales como: en ciertos casos servicios de construcción, operaciones financieras derivadas, servicios personales independientes y asistencia técnica, principalmente.

El texto del artículo 210 de la Ley del ISR, a partir del 1° de enero de 2005, establece:

"Para los efectos de este Título, se consideran ingresos por:

VI. Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. No se consideran

incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 179 al 207 de esta Ley."

De acuerdo con la exposición de motivos, y los comentarios externados por algunos funcionarios de las autoridades fiscales, esta reforma tiene como intención el que prácticamente ningún ingreso de fuente mexicana no sea gravado en el país al aplicar la renuncia para gravarlos establecida en los tratados para evitar la doble imposición que ha celebrado México bajo el concepto de "Beneficios empresariales".

En la exposición de motivos de la reforma, textualmente se mencionó lo siguiente:

"Se incorporan cambios en el tratamiento aplicable a los residentes en el extranjero, a fin de evitar ceder a fiscos extranjeros ingresos que legalmente le corresponden a México y que dadas algunas lagunas en la Ley, hoy no es posible gravarlas, mismas que se detallan posteriormente".

Al respecto, algunos funcionarios de las autoridades fiscales han manifestado que la interpretación que tienen para no aplicar la exención de los tratados es válida debido a que el artículo 3 de los tratados para evitar la doble imposición es omiso respecto de la definición de "beneficios empresariales" y en su párrafo 2 señala:

"Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio."

Con base en lo anterior, algunos funcionarios de las autoridades fiscales consideran que debido a que el concepto de "beneficios empresariales" no se encuentra definido en los tratados para evitar la doble imposición, luego entonces, se debe aplicar el significado que le atribuya la ley local, en este caso el artículo 210 de la Ley del ISR.

A este respecto, es importante señalar que la interpretación de los funcionarios de las autoridades fiscales, antes mencionada, no reconoce los comentarios al tratado modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que señalan que el párrafo 2, del artículo 3 de los tratados, únicamente aplica en el contexto de que no se requiera una interpretación alternativa. El contexto en particular es determinado por la intención de los Estados Contratantes cuando firmaron el Convenio; así como el significado otorgado al término en la legislación del otro Estado Contratante (una referencia implícita del principio de reciprocidad en la cual se basa el Convenio).

Los comentarios también señalan que lo antes señalado proporciona un balance satisfactorio entre la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos contraídos por los Estados cuando firmaron el convenio (ya que no debería permitirse a un Estado hacer que un convenio sea parcialmente inoperante con motivo de una reforma posterior en su legislación interna el alcance de un término no definido en el Convenio) y la necesidad de estar en la posibilidad de aplicar el convenio en una forma conveniente y práctica en el tiempo (la necesidad de referirse a conceptos actualizados sería eliminada).

La propia autoridad reconoce, al publicar su criterio mediante la publicación de la mencionada resolución miscelánea fiscal, que para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios al tratado modelo de la OCDE.

Además, los tratados para evitar la doble imposición tienen el carácter de tratado internacional y por tal motivo se encuentran sujetos a lo dispuesto por la Convención de Viena sobre la celebración de tratados.

Respecto de la interpretación de los tratados, la Convención de Viena que establece el ámbito general para la celebración e interpretación de tratados prevé en su artículo 31 lo siguiente:

"ARTICULO 31 - REGLA GENERAL DE INTERPRETACION

- 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*
- 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:*
 - a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;*
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.*
- 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:*

a) *todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;*

b) *toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;*

c) *toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.*

4. *Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes."*

Por otra parte, los artículos 26 y 27 de la mencionada Convención de Viena estipulan que "todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" y que "una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado..."

Con base en lo anterior, es importante considerar el hecho de que jurídicamente un país no puede modificar la aplicación de un tratado bilateral mediante una interpretación unilateral de una disposición. Si se

pretende modificar un tratado lo primero se debe obtener el consentimiento del otro estado contratante con el México ha celebrado el tratado.

Por último, hay que recordar que en fecha reciente (publicada el 18 de julio de 2005 en el Diario Oficial de la Federación), las autoridades fiscales publicaron, mediante la resolución miscelánea fiscal, su criterio en el sentido de que se entenderá por el término "beneficios empresariales" establecido en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, lo que resulta criticable es que no se haya incluido dentro del paquete de reformas presentadas por el ejecutivo al Congreso de la Unión en septiembre de 2005 la reforma al artículo 210, fracción VI, la eliminación de los conceptos establecidos en el Título V de la Ley del ISR, para acabar por completo con la incertidumbre jurídica que han tenido los contribuyentes desde el año 2005.

ESTIMADO SOCIO

boletín técnico

Cualquier comentario, observación
o sugerencia a este Boletín
favor de hacerlo llegar
directamente al autor.

C.P. Eduardo Rodríguez Islas

Socio

KPMG Cárdenas, Dosal, SC.

e-mail: rodriguez.eduardo@kpmg.com.mx