

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL

FISCAL

Aspectos controversiales de la Reforma Fiscal de 2005 al Título V “De los residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional” de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Autor: C.P. Arturo Carvajal Trillo

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2005

C.P. Ricardo Ancona Sánchez

Presidente

C.P. Eduardo Vargas Priego

Presidente Coordinador Area Técnica

IQ MBA Juan Carlos Erdozain Rivera

Secretario CDN y Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL

FISCAL

PRESIDENTE

C.P. Carlos Cárdenas Guzmán

INTEGRANTES

C.P. Francisco J. Macías Valadéz Treviño

C.P. José Angel Eseverri Ahuja

C.P. Miguel Ortiz Aguilar

Lic. Mauricio Bravo Fortoul

Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert

C.P. Arturo Carvajal Trillo

C.P. Ma. Teresa Cortes Martínez

C.P. Mario de León Ostos

C.P. José Luis Fernández Fernández

Lic. Héctor Fernández Palazuelos

C.P. Domingo García Robles

C.P. Raúl Gómez Cortes

Lic. Arturo Halgraves Cerda

C.P. Noe Hernández Ortíz

C.P. Pablo Ibáñez Mariel

C.P. Javier Labrador Goyeneche

C.P. Armando López Lara

C.P. Horacio Magaña Sesma

C.P. Ramón Máynez Cervantes

Lic. Eduardo Méndez Vital

C.P. Saúl Mercado Monroy

C.P. Carlos Enrique Nayme Haddad

C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza

C.P. Joel Ortega Jonguitud

C.P. Alfonso Pérez Reguera

Martínez de Escobar

C.P. Ignacio Puertas Maíz

Lic. Enrique Ramírez Figueroa

C.P. Eduardo Rodríguez Islas

C.P. Alfredo Sánchez Torrado

Lic. Jesús Serrano de la Vega

L.C. Jorge Zúñiga Carrasco

C.P. Elio Fernando Zurita Morales

C.P. José Antonio Hernández H.
Coordinador del Comité

Antecedentes

Antes de iniciar el desarrollo del tema en cuestión, consideramos importante hacer un análisis general respecto de las obligaciones de los residentes en el extranjero, cuando perciben ingresos cuya fuente de riqueza se sitúa en territorio nacional.

Al efecto, la fracción III del artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que: los residentes en el extranjero (persona físicas o morales) están obligados al pago de este gravamen, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país; o, aún y cuando lo tenga, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Por otro lado, el artículo 179 del ordenamiento en cuestión, establece que los residentes en el extranjero estarán obligados a tributar conforme “este Título”¹ cuando obtengan ingresos en efectivos, bienes, servicios o crédito, aun en el caso en que hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales.

No obstante, cuando los extranjeros perceptores del ingreso de fuente mexicana, sean residentes de un país con el cual el gobierno de nuestro país haya signado un acuerdo para evitar la doble imposición fiscal e impedir la evasión fiscal, es probable minimizar; e, incluso, evitar el pago del impuesto en México.

Para tener acceso a los beneficios del tratado, en forma directa –no a través de devolución– el extranjero deberá acreditar ser residente en el país de que se trate y cumplir con las disposiciones del propio tratado y de la Ley, incluyendo las de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal.

De lo anterior se desprende que los residentes en el extranjero están obligados a contribuir al gasto público, a través del pago del impuesto sobre la renta, cuando la fuente de sus ingresos se encuentra ubicada en territorio nacional. Dicha obligación, en algunos casos, se encuentra exenta como consecuencia de la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal, signados entre los gobiernos de nuestro país con el de varios otros.²

¹ Título V De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

² A la fecha de este trabajo, se encuentra en aplicación 30 tratados de esta naturaleza

No obstante, en ocasiones, no es clara la redacción o alcance de las disposiciones rectoras de dichas operaciones; o bien, la posibilidad de aplicar los tratados para evitar la doble imposición fiscal, como se muestra a lo largo de este documento, lo cual, genera incertidumbre jurídica para el contribuyente (residente en el extranjero) o para el obligado a retener (mexicano).

Consecuentemente, en este documento, se expresan algunas opiniones que podrán no ser compartidas por las autoridades fiscales, pero la finalidad de este documento es, por un lado, enfatizar sobre la existencia de algunos de estos aspectos controversiales; y, por otro lado, proporcionar al lector, un conocimiento de las posibles alternativas de solución a los problemas planteados, no sin antes advertir que éstas se enmarcan en el ámbito interpretativo; y, por lo tanto, no deben considerarse como concluyentes o definitivas.

No nos resta más que decir, antes de iniciar formalmente nuestro análisis, que los asuntos aquí planteados, no han sido resueltos a través de las reglas de la resolución miscelánea vigente a la fecha o en la propuesta de reformas que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2006.

Desarrollo

Como señalamos en el apartado inmediato anterior, existen algunas distorsiones en la aplicación de las disposiciones rectoras del Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Plan de acciones para empleados tributando como residentes en el extranjero

El artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que, tratándose de ingresos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando el servicio se presta en el país.

Ahora bien, dentro de los planes para estimular la permanencia de los empleados en las empresas, se encuentra el de acciones, el cual consiste, en términos generales, en otorgar a ciertos trabajadores la opción de comprar acciones emitidas por la compañía (o de una filial de ésta) en condiciones preferentes (por ejemplo, a un precio inferior al del valor de mercado).

Al respecto, no existía claridad en cuanto al momento en que el contribuyente (empleado) debía acumular el ingreso generado por ejercer la opción de referencia, el cual consiste en el diferencial entre el valor de mercado y el precio preferencial pagado por el trabajador.

A través de una modificación efectuada al mencionado artículo para el ejercicio de 2005, se establece el momento en que se obtienen los ingresos por ejercer las opciones antes señaladas; lo cual, en opinión del que suscribe, es positivo, pues brinda certeza en cuanto a este tema en particular; sin embargo, existen algunos supuestos no previstos en dicha disposición que pueden constituir distorsiones importantes en cuanto a su adecuado tratamiento fiscal.

Al efecto el artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que tal ingreso (en acciones) se considerará obtenido en el año de calendario en el que se haya ejercido la opción de compra de las acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, lo cual quiere decir que, en ese momento, se deberá tributar bajo el esquema de ingresos por salarios.³

Es loable el esfuerzo por brindar seguridad jurídica, en los términos aludidos; no obstante, existen algunas situaciones que no fueron contempladas al incluir la disposición en comento, lo cual generará distorsiones importantes, como las que se describen a continuación:

Si un empleado ejerce la opción cuando ya no percibe ingresos de fuente mexicana, pero gene-

³ Lo anterior es así en virtud de que la fracción I del artículo 210 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, remite al artículo 110 para definir el término "salarios", dentro del cual se encuentra incluido este concepto (ingreso en acciones), a partir del 1 de enero de 2005.

ró parte de ese derecho, total o parcialmente en México, ¿deberá tributar en el país por la parte proporcional?

Al parecer, de acuerdo con una interpretación literal y estricta (que no lógica y armónica), el residente en el extranjero no debería tributar en México, pues el ingreso lo obtuvo en el momento de ejercicio de la opción, en el cual ya no era contribuyente del impuesto sobre la renta en el país, al ya no prestar sus servicios en éste.⁴

Consecuentemente, un ingreso que debía tributar en el país (pues en éste se generó el derecho parcial o totalmente), no lo hará en función de una cuestión de temporalidad, generando una distorsión, pues, en estricta teoría, su fuente de riqueza fue en México.

De concluir en el sentido de que el residente en el extranjero sí debe tributar en el país por la parte del ingreso que generó en éste ¿cómo se debe determinar la parte proporcional que debe pagarse en el país (ingreso, tiempo o ejercicio de la opción)?

Una vez más, no existe una forma definida para abordar esta disyuntiva, en virtud de que la disposición actual no lo prevé. No obstante, de acuerdo con los comentarios al modelo convenio emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), existen algunas formas para determinar la base tributaria en los casos planteados.

No es la intención de este documento hacer un análisis exhaustivo de tales comentarios, por lo cual, bastará establecer que lo que prevalece en dichas disposiciones, es el criterio del tiempo para determinar la base sobre la cual debe tributar un contribuyente que se encuentre en el caso planteado; es decir, para determinar la base sobre la cual debe tributar un contribuyente en las circunstancias descritas, deberá calcularse una proporción con base en el tiempo en que generó el derecho a la opción dentro del país que pretende efectuar el gravamen.

⁴ Supuesto bajo el cual debe tributar en México como no residente en los términos del artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, también, bajo la interpretación literal de esta disposición, puede existir una injusticia para el contribuyente (empleado residente en el extranjero pero tributando en México) si ejerce la opción estando en el país, cuyo derecho se generó en su totalidad en el extranjero, pues, en este caso, la fuente de riqueza no se obtuvo en México. No obstante, la redacción de la disposición es tan ambigua, que podría concluirse en este sentido, generado una distorsión importante.

Usufructo sobre acciones

Una de las reformas más importantes efectuadas al Título V de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente a partir del 1 de enero del 2005, fue la efectuada al artículo 190 (referente a la enajenación de acciones), a través de la cual se pretende gravar al usufructo de acciones, como si fuera una enajenación de este tipo de títulos.

Al efecto, el tercer párrafo del señalado artículo señala que: se dará el tratamiento de enajenación de acciones a los ingresos que deriven de la constitución del usufructo o del uso de acciones o títulos valor emitidos por empresas residentes en México o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provengan directa o indirectamente en más del 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

Surge la disyuntiva sobre la forma en que deberá pagarse el impuesto sobre ese tipo de operaciones, cuando éstas se realizan por residentes en países con los que México haya signado un convenio para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal (en adelante referidos como “los tratados”). Lo anterior, en virtud de que “los tratados” no contemplan el tratamiento que sobre el particular deberá darse a este tipo de operaciones.

En opinión del que suscribe, pueden darse, al menos, las siguientes interpretaciones, las cuales serán analizadas a detalle en este apartado: a) beneficio empresarial; b) ganancia de capital; y, c) otras rentas.

a) Usufructo de acciones como beneficio empresarial

Si la persona que realiza la operación se dedica consistente y constantemente a efectuar este tipo de operaciones, podrá considerarse que la operación es de naturaleza empresarial; y, por lo tanto, sujeta al artículo 7 de “los tratados”.

Consecuentemente, el ingreso que obtenga el usufructuario por la operación en comento, tendrá la peculiaridad de sólo poderse gravar en el país de residencia, no así en el de fuente (es decir, México).

Esta teoría encuentra un sustento adicional en la regla 2.1.1. de la Resolución Miscelánea fiscal vigente a la fecha, a la cual se le adicionó un segundo párrafo a partir del 30 de agosto de 2005, para establecer que: para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término “beneficios empresariales”, a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código.

Al efecto, la fracción I del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación incluye, dentro de la definición de actividades empresariales, a las comerciales, las cuales establece como aquellas que tienen ese carácter de conformidad con las leyes federales y no se encuentran comprendidas en las demás fracciones del artículo en comento.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 75 del Código de Comercio se reputan como actos de comercio la compra y venta de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles, esto es, en los términos de la legislación mexicana una operación de este tipo es una actividad empresarial de carácter comercial y en consecuencia podría calificar como un beneficio empresarial.

Como señalamos, lo anterior redundaría en que la contraprestación por el usufructo de acciones, se encontraría exento de pago en México, por lo

tanto, es probable que las autoridades fiscales no compartieran este criterio.

b) Usufructo de acciones como ganancia de capital

Con la finalidad de definir si es probable que el usufructo de acciones sea considerado como una ganancia de capital, será menester determinar la naturaleza del usufructo.

De acuerdo con el artículo 980 del Código Civil Federal el usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos.

En términos generales, la doctrina es coincidente en que dicha figura constituye un derecho real, por esencia temporal, que confiere al usufructuario el derecho para usar y gozar bienes ajenos siempre y cuando dichos bienes se exploten de acuerdo con su naturaleza.⁵

Ahora bien, el usufructo, al constituir un derecho real, puede ser susceptible de transmitirse a terceros a través de su enajenación; consecuentemente, lo que estaría sucediendo es la transmisión del derecho usufructuario a través de la venta de éste.⁶

La teoría anterior, es sustentada por diversos doctrinarios, dentro de los cuales se cita, como ejemplo, al profesor Jorge Alfredo Domínguez Martínez, quien señala que: “La posibilidad prevista en el artículo 981 del Código Civil, en el sentido de que el usufructuario puede constituirse por voluntad del hombre, trae consigo varios supuestos.

Uno de ellos es la constitución del usufructo por contrato, bien sea por la transmisión que el propietario otorgue respecto del usufructo con la conservación por su parte de la nuda propiedad, o bien, por el contrario, porque el propietario lo constituya a favor de sí mismo al transmitir la nuda propiedad a otro sujeto y retener el usufructo;

⁵ Domínguez García Villalobos, Alejandro, El usufructo, 3ª ed., Editorial Porrúa, México, 1997, p. 31.

⁶ Esto es permitido por el artículo 981 del Código Civil Federal.

el primer supuesto supone la constitución del usufructo por enajenación y el segundo por retención; cualquier contrato traslativo de dominio, sea compraventa, donación, permuta, etc., puede ser el medio para las dos constituciones apuntadas.”⁷

Con base en lo anterior, podría concluirse que la contraprestación que reciba el usufructuario por la transmisión de su derecho usufructuario se produce por la enajenación de un derecho real; y, consecuentemente, debiera tratarse como una ganancia de capital a la luz de “los tratados”.

Al respecto, en los términos del último párrafo del artículo 13 de la mayoría de “los tratados”, esa contraprestación también se encontraría exenta del pago del impuesto sobre la renta en México, pues este tipo de enajenaciones de derechos reales, se consideran gravables en el país de origen, no en el de fuente de riqueza (en este caso en México).

Consecuentemente, las autoridades fiscales también podrían estar en desacuerdo con esta conclusión, pues va en contra de su intención manifestada en la reforma efectuada al artículo 190 ya comentada.

c) Usufructo de acciones como otras rentas

Los pagos por la constitución de un usufructo son rentas que no se encuentran reguladas expresamente en las disposiciones de “los tratados”.

Lo anterior, podría dar cabida a que se aludiera al artículo que regula las “otras rentas” (en la mayoría de “los tratados” es el artículo 21) pues, de acuerdo con dicho precepto, cuando una contraprestación no se encuentra plenamente identificada en las disposiciones de los tratados, deberá remitirse al artículo que regula las “otras rentas” para determinar su tratamiento fiscal.

⁷ Jorge Alfredo Domínguez Martínez, Derecho Civil, tercera edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1992, página 415.

Al efecto, el tercer párrafo del señalado artículo 21, expresamente establece lo siguiente: “...las rentas de un residente de un Estado Contratante [extranjero] no mencionadas en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado Contratante [México], también puede someterse a imposición en este otro Estado [México]”. (los corchetes son referencias incluidas por nosotros para mejor entendimiento)

De acuerdo con lo anterior, México también podría imponer un tributo sobre las rentas generadas por la contraprestación asociada al usufructo de acciones emitidas por empresas residentes en territorio nacional, en virtud de que la fuente se encuentra situada en el país. El concepto bajo el cual se tributaría en México, es por el traspaso del usufructo de las acciones, el cual tiene el tratamiento fiscal ya indicado en párrafos anteriores (enajenación de acciones).

Es decir, en caso de que la contraprestación por el usufructo de acciones emitidas por una empresa residente en México, recibido por un residente en un país con el que gobierno mexicano haya signado un acuerdo para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal, no pudiese tipificarse como un beneficio empresarial o una ganancia de capital, esa renta estaría gravada en México, bajo las disposiciones de las “otras rentas”; y, consecuentemente, sería tratado en el país como una enajenación de acciones en los términos del artículo 190.

Comentario final del usufructo de acciones

Es grave la indefinición en este tipo de operaciones, pues, como se desprende de lo antes analizado, las consecuencias de una (considerarlo como beneficio empresarial o ganancia de capital) y otra (considerarlo como “otras rentas”) interpretaciones es radicalmente distinta. Por lo anterior, sería deseable que las autoridades fiscales se pronunciaran al respecto, con elementos suficientes para determinar la forma en que dichas operaciones serían gravadas en México, a la luz de las disposiciones contenidas en “los tratados”.

Reorganizaciones: posible pago sujeto a régimen fiscal preferente

De conformidad con el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente durante el ejercicio 2005, para los efectos de esta ley, se consideran ingresos sujetos a régimen fiscal preferente, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta ley, según corresponda.

En el caso de algunas reorganizaciones empresariales, existe una exención de conformidad con "los tratados".

Tal podría ser el caso del Reino de España, el cual exenta las reestructuras empresariales en ciertos casos (como lo es el del canje de acciones entre países miembros de la comunidad europea).

Consecuentemente, si por ejemplo, una reestructura empresarial se lleva a cabo en la cual una tenedora española de acciones emitidas por una empresa mexicana, canjeara éstas a cambio de unas emitidas por una compañía residente en Holanda, esa operación se encontraría exenta conforme al tratado con España.

Surge la duda respecto a si dicha operación se encontrará gravada conforme al artículo 212 antes transcrito. De ser así, la consecuencia sería atroz; pues, de acuerdo con el artículo 205 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tasa de retención sería del 40% sobre el ingreso generado (el valor de las acciones canjeadas) sin deducción alguna.

Informalmente, las autoridades han comentado que los tratados serán respetados; y, por lo tanto, dicha retención (40%) no se causará. No obstante, sería recomendable que esta intención sea plasmada adecuadamente, con la finalidad de dar mayor certeza jurídica a los inversionistas extranjeros que pueden llegar a ser contribuyentes en México por este tipo de operaciones.

Conclusiones

1. Existen diversas distorsiones creadas por las reformas efectuadas al título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del 1 de enero del 2005.
2. En el caso de los planes de acciones de trabajadores extranjeros tributando en México, como no residentes, podrían producirse injusticias importantes tanto para el gobierno mexicano, como para los propios beneficiarios de dichos planes, pues la disposición quedó corta al no incluir ciertos supuestos que pueden generarse dentro de la vida de dichos planes.
3. Por lo que hace a las operaciones de usufructo de acciones, existe una indefinición respecto de la forma en que deberán ser tratadas y la consecuencia fiscal de llevarlas a cabo.
4. En caso de concluir que el la contraprestación obtenida por un residente en el extranjero por el usufructo de acciones de su propiedad debe considerarse como un beneficio empresarial; o bien, como una ganancia de capital, la contraprestación recibida por esa operación estará exenta del pago de impuestos en México si el extranjero es residente en un país con el que México haya firmado un tratado para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal.
5. Caso contrario, si no puede sostenerse dicho criterio, la contraprestación deberá tratarse como "otras rentas"; y, por lo tanto, será gravada como una enajenación de acciones en los términos del artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
6. En ciertas reestructuras empresariales (cuando se encuentran exentas por tratado, como es el caso de algunas comprendidas en el correspondiente al Reino de España), se puede interpretar que la ingreso está sujeto a

un régimen fiscal preferente; y, por lo tanto, debe enterarse el 40% como impuesto sobre la renta, sobre dicha operación. Si bien las autoridades fiscales han comentado informalmente que serán respetados los tratados,

a la fecha no se cuenta con una certeza jurídica al respecto, pues esa intención, no se ha manifestado dentro de los causes legales existentes para ello.

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente al autor: C.P. Arturo Carvajal Trillo
e-mail: arturo.carvajal@mx.ey.com