



UNIVERSIDAD MICHOCANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
MAESTRIA EN FISCAL

**MARCO FISCAL DE LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES
EMPRESARIALES, POR UN RESIDENTE EN ESTADOS UNIDOS
DE AMÉRICA CON PRESENCIA FORMAL EN MÉXICO.**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL
PRESENTA:**

ANGÉLICA MARÍA RUIZ LÓPEZ

ASESORES:

M.F. Domingo Ruiz López

Dr. Joel Bonales Valencia

Morelia Michoacán

FEBRERO 2006

ÍNDICE

RESUMEN.....	I
INTRODUCCIÓN.....	II

CAPITULO 1

ASPECTOS METODOLOGICOS.

1.1 Problemática.....	12
1.2 Planteamiento del problema.....	12
1.3 Justificación.....	12
1.3.1 Conveniencia.....	14
1.3.2 Relevancia social.....	15
1.3.3 Valor teórico.....	15
1.4 Objetivos.....	16
1.4.1 General.....	16
1.4.2 Específicos.....	16
1.5 Preguntas de investigación.....	17
1.6 Hipótesis de investigación.....	18
1.6.1 General.....	18
1.6.2 Particulares.....	19
1.6. Diseño de la investigación.....	19

CAPITULO 2

MARCO JURÍDICO FISCAL REFERENTE A LOS EXTRANJEROS

2.1. La teoría general del derecho fiscal.....	22
2.1.1 Los ingresos públicos.....	23
2.1.2 La potestad tributaria.....	24
2.1.3 La relación Jurídico-Tributaria.....	25
2.1.4 El sujeto activo y el sujeto pasivo.....	26
2.1.5 Las contribuciones.....	28
2.1.5.1 Clasificación de las contribuciones.....	28
2.2. El orden jurídico mexicano.....	32
2.2.1. La jerarquía jurídica de los tratados respecto a las normas internas	34
2.3. Fundamentos constitucionales para establecer cargas impositivas a los extranjeros.....	44
2.4. El Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN North América Free Trade Agreement (NAFTA)).....	47
2.5. Los tratados para evitar la doble tributación.....	50
2.5.1 La doble tributación internacional.....	50
2.5.2 Concepto de tratado internacional.....	51
2.5.3 Diferencia con los contratos.....	52
2.5.4 Ámbito jurídico interno y externo.....	53
2.5.5. Interpretación de los tratados.....	54
2.5.6 Modelos tributarios.....	58
2.5.7 Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América	

para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal
en materia de impuestos sobre la renta (Tratado tributario).....60

CAPITULO 3

FACTORES DE VINCULACIÓN DEL ESTADO CON LOS CONTRIBUYENTES.

3.1 La nacionalidad o ciudadanía.....	69
3.2 La residencia.....	72
3.2.1 La Residencia para efectos fiscales en las personas físicas.....	74
3.2.1.1 Adquisición de la residencia.....	74
3.2.1.2 Pérdida de la residencia.....	77
3.2.2 La Residencia para efectos fiscales en las personas morales.....	79
3.2.2.1 Adquisición de la residencia.....	79
3.2.2.2 Pérdida de la residencia.....	80
3.2.3 Concepto de residencia en el tratado tributario.....	82
3.3. La Fuente de Riqueza.....	84
3.4. El establecimiento permanente.	85
3.5 . Factores de vinculación en la legislación mexicana.....	85

CAPITULO 4

LAS PERSONAS MORALES Y LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

4.1 Las personas morales.....	88
4.1.1 Características generales de las personas morales.....	90
4.1.2 Las personas morales en el sistema jurídico mexicano.....	92
4.1.3 Las sociedades mercantiles.....	93
4.1.3.1. Criterios de distinción de las sociedades mercantiles en particular.....	94
4.1.3.2. Adquisición de la calidad de comerciante por las sociedades mercantiles.....	95
4.1.3.3. La sociedad anónima.....	96
4.1.3.3.1. Concepto.....	97
4.1.3.3.2. Denominación.....	100
4.1.3.3.3. Constitución de la sociedad.....	100
4.1.3.3.4. Escritura constitutiva.....	100
4.1.3.3.5. Socios fundadores.....	103
4.1.3.3.6. Capital social y acciones.....	105
4.1.3.3.7. Administración.....	106
4.1.3.3.8. Órgano supremo.....	109
4.1.3.3.9. Órgano de vigilancia.....	112
4.1.3.3.10. De la información financiera.....	115
4.1.3.4. La sociedad de responsabilidad limitada.....	117
4.1.3.4.1. Concepto.....	118
4.1.3.4.2. Razón social.....	118
4.1.3.4.3. Socios.....	119
4.1.3.4.4. Capital social.	119
4.1.3.4.5. Constitución.....	119
4.1.3.4.6. Administración.....	120
4.1.3.4.7. Órgano supremo.....	120

4.1.3.4.8. Órgano de vigilancia.....	121
4.1.3.4.9. De la información financiera.....	122
4.1.3.5. Las sociedades extranjeras.....	122
4.1.3.5.1. Personalidad de las sociedades extranjeras.....	123
4.1.3.5.2. Registro nacional de sociedades extranjeras.....	124
4.1.3.5.3. Nacionalidad de las personas morales Extranjeras.....	125
4.1.3.5.4. Constitución de sociedades nacionales por Inversionistas extranjeros.....	122
4.2. Concepto de empresa y actividad empresarial en la legislación mexicana.....	127

CAPITULO 5

OPCIONES FISCALES PARA LA REALIZACION DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN MEXICO: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA CREACION DE UNA EMPRESA MEXICANA CON CAPITAL ESTADOUNIDENSE

5.1 Consideraciones Generales.....	132
5.2. Establecimiento Permanente.(EP).....	136
5.2.1. Tratamiento fiscal del establecimiento permanente.....	136
5.2.1.1. Antecedentes.....	136
5.2.1.2. Concepto.....	137
5.2.1.2.1. LSR.....	137
5.2.1.2.2. Tratado tributario México-EUA.....	142
5.2.1.3. Elementos del EP.....	146
5.2.1.3.2. Elementos objetivos.....	148
5.2.1.3.3. Elementos subjetivos.....	151
5.2.1.3.4. Funcionalidad.....	153
5.2.1.4. Actividades del EP.....	156
5.2.1.5. Casos específicos de EP.....	157
5.2.1.5.2. Aseguradoras.....	157
5.2.1.5.3. Servicios de construcción.....	158
5.2.1.6. Consecuencias del nacimiento del establecimiento permanente.....	161
5.2.1.7. Extinción del establecimiento permanente.....	162
5.2.1.8. Casos en que no existe el establecimiento Permanente....	165
5.2.2. Actividades empresariales sin constituir EP	
5.2.2.1. Agente de ventas.....	165
5.2.2.2. Agente por comisión.....	165
5.2.2.3. Distribuidor.....	166
5.2.2.4. Transferencia de tecnología.....	167
5.3. Beneficios empresariales.....	168
5.3.1. Generalidades.....	168
5.3.2. Conceptos.....	170
5.3.3. Ingresos Atribuibles al EP.....	171
5.3.3.1. LISR.....	171
5.3.3.2. Tratado Tributario México-EUA.....	174

5.3.4.	Gastos.....	177
5.3.4.1.	Métodos de atribución según la LISR.....	178
5.3.4.2.	Tipo de gastos a deducir por un EP.....	181
5.3.4.3.	Criterios comunes para asignar gastos.....	182
5.3.5.	Distribución de utilidades.....	184
5.3.5.1.	LISR.....	184
5.3.5.2.	Tratado fiscal México-EUA.....	186
5.3.6.	Repatriación de capitales.....	187
5.4.	Creación de una empresa mexicana con capital estadounidense.	189
5.4.1.	Tratamiento fiscal.....	190
5.4.1.1.	Concepto.....	191
5.4.1.2.	Ingresos acumulables.....	192
5.4.1.3.	Deducciones autorizadas.....	193
5.4.1.4.	Resultado fiscal.....	196
5.4.1.5.	Dividendos.....	196
5.4.1.6.	Reducción de capital.....	200
5.4.1.7.	Beneficios fiscales en Estados Unidos al establecer una S de R.L. Limitada en México. (Check-the-box).....	207
5.5.	Implicaciones de las operaciones con partes relacionadas.....	209
5.5.1.	Operaciones con partes relacionadas.....	210
5.5.1.1.	Concepto de partes relacionadas.....	210
5.5.1.1.1.	Concepto de la OCDE.....	215
5.5.1.1.2.	Concepto en la LISR.....	214
5.5.1.1.3.	Concepto en la Ley Aduanera.....	215
5.5.1.2.	Formas de vinculación entre partes relacionadas.....	216
5.5.1.3.	Aspectos tributarios afectados con la vinculación entre partes relacionadas.....	218
5.5.1.3.1.	Precios de transferencia.....	219
5.5.1.3.2.	Implicaciones en materia de ISR.....	219
5.5.1.3.2.1.	Obligación de determinar precios a valor de mercado partes relacionadas.....	225
5.5.1.3.2.2.	Obligación de conservar y declarar Documentación comprobatoria.....	225
5.5.2.	Capitalización delgada (Thin capitalization).	226
5.6.	Diferencias Entre constituir un E.P. y una Subsidiaria.....	241
5.6.1.	Responsabilidad.....	241
5.6.2.	Comercialización.....	227
5.6.3.	Reconocimiento de ingresos.....	243
5.6.4.	Reconocimiento de gastos.....	244
5.6.5.	Distribución de Utilidades.....	246
5.6.6.	Repatriación de capitales.....	248
	CONCLUSIONES.....	253
	SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	257
	BIBLIOGRAFIA.....	258

I. RESUMEN

La presente es una investigación orientada a definir el marco fiscal de las actividades empresariales en México que puede realizar un residente en los EUA, tomando en cuenta para ello la tributación internacional, todo esto tendiente a presentar las opciones para realizar actividades empresariales que tiene un residente en Estados Unidos de América y que desea permanecer de manera formal en México.

Tiene como base un estudio bibliográfico sobre el marco jurídico fiscal referente a los extranjeros donde se abordan los fundamentos jurídicos para que los extranjeros contribuyan mediante el pago de impuestos a sufragar el gasto público de nuestro país, aquí resultó importante también presentar en el estudio los temas de la doble tributación y los tratados para evitar la doble tributación, ya que son de aplicación constante en la tributación internacional.

Este estudio aborda también los factores de vinculación del Estado con los contribuyentes, ya que hay ciertos aspectos que generan que un contribuyente se ubique en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma tributaria y a partir de ese momento nace la obligación tributaria, por lo que estudiar cuáles son los factores que unen al Estado con los contribuyentes es menester para lograr una cabal comprensión del tema.

Por lo que se refiere al marco teórico de las personas morales y de las actividades empresariales, se estudia lo referente a las distintas personas morales en el derecho mexicano, en particular aquellas de derecho mercantil llamadas Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada, por ser estas las que a la percepción particular de la autora son las idóneas para desarrollar actividades empresariales en México de carácter mercantil.

Dentro de las opciones que se presentan para que un residente en EUA realice actividades empresariales en México están la de constituir un establecimiento permanente y la de crear una empresa nacional con capital estadounidense pudiendo tener esta la forma de una S.A. o de una S. de R.L.

En este sentido, el estudio aborda el tratamiento fiscal del establecimiento permanente y de la creación de una empresa mexicana con capital estadounidense, hablando de los conceptos básicos de ambos esquemas, entre otros, los ingresos atribuibles, las deducciones autorizadas, la repatriación de capitales, la distribución de utilidades a el residente en EUA, para terminar con la especificación de las diferencias existentes entre ambos esquemas con la finalidad de dar los elementos necesarios para una adecuada toma de decisiones.

II. INTRODUCCION

El último tercio del siglo XX y los principios del XXI ha sido una época de grandes cambios en todos los aspectos del quehacer humano, desde el científico hasta el político, el social y por supuesto el comercial, los cambios en este aspecto comercial han sido tendientes a lograr una economía mundial globalizada.

Es en ese escenario donde las empresas, al formar parte del proceso globalizador tendiente a eliminar las fronteras comerciales y culturales entre los países, se han dado a la tarea de expandir sus mercados y a traspasar las fronteras en busca de nuevas oportunidades de negocio.

Para estar a tono con esa dinámica de cambios, en Norteamérica entró en vigor el 1 de enero de 1994, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) o North America Free Trade Agreement (NAFTA por sus siglas en inglés), mismo que supone una paulatina eliminación de las fronteras arancelarias entre los países firmantes: Canadá, Estados Unidos y México, para crear con ello una zona de libre comercio dentro del territorio de estas tres naciones.

De esta manera México dio comienzo a su participación en la globalización de la economía, ya que el TLCAN ha sido un trampolín que le ha permitido participar en mayor grado de los intercambios comerciales en todo el mundo.

En este contexto la tributación internacional ha adquirido gran importancia en la república mexicana, tanto para los contribuyentes residentes en el extranjero que quieren establecerse en México, como para las autoridades impositivas de nuestro país, ya que cuando estos contribuyentes realizan actividades en México, deben hacerlo respetando sus leyes fiscales locales, la legislación tributaria mexicana y los tratados para evitar la doble tributación que en su caso hayan sido firmados por México con el país de residencia de dicho contribuyente extranjero.

Una vez establecidas en México, Las empresas extranjeras tienen todo un abanico de posibilidades para realizar actividades empresariales, todas ellas contempladas en las leyes tributarias de nuestro país, cada posibilidad con un tratamiento fiscal diferente, por lo que hay que buscar la opción más adecuada, que cumpla las expectativas de residente en el extranjero y que posibilite un cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales en México.

Estados Unidos de América, es el país con el que México realiza mayor numero de operaciones internacionales¹, además de ser el país que mayor Inversión extranjera directa ha realizado en la República Mexicana ².

Dada la importancia de la inversión estadounidense en nuestro país, Este trabajo está encaminado a describir precisamente cual es el marco fiscal de la realización de actividades empresariales de un residente en los EUA que quiere invertir de manera formal en México, es decir, de manera continua, en una estructura empresarial completa establecida de manera fija por un periodo de tiempo prolongado, se hace esta distinción, porque también se pueden realizar actividades empresariales sin tener presencia formal, a través simplemente de un distribuidor o de un comisionista por ejemplo, alternativas que se toman cuando no se desea invertir en el país, sino únicamente tomar una porción del mercado pero sin realizar una inversión de capital.

Cabe aclarar que el presente estudio muestra un panorama general de las implicaciones fiscales de la realización de actividades empresariales en México por un residente en los EUA, puntualizando los alcances de la tributación internacional aplicables a estas actividades, mismo que puede adaptarse a un tipo o giro de empresas en particular, sin embargo llegado el momento, habría que hacer un análisis de cada caso, con el objetivo de detallar exhaustivamente el modelo fiscal de dicho caso en lo individual.

¹ 52% del total de importaciones provienen de EUA, seguidas del 8% proveniente de China y el 5% de la Unión Europea, mientras que el 85% de las exportaciones mexicanas se hacen hacia EUA, el .47% hacia China y 4.97% a la Unión Europea. Fuente: Banco de México, Balanza de pagos 1993-sep 2005

² 66.9% del total de IED en México ha sido realizada por empresas estadounidenses, Fuente: Secretaría de Economía, Comisión nacional de Inversiones Extranjeras, cuadros estadísticos visibles en <http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1175>

En concordancia con lo anterior, el trabajo se desarrolla en 5 capítulos siendo el primero de ellos el relativo al diseño de la investigación. En el capítulo 2 se explica el marco jurídico referente a los extranjeros, donde se fundamenta la actuación del Estado mexicano al imponerles cargas fiscales, en este tema resulta de vital importancia tener en cuenta el aspecto referente a evitar la doble tributación internacional, para evitar cargas excesivas a los empresarios extranjeros, ya que si no se conocen las disposiciones relativas podría correrse el riesgo de que el residente en EUA pague impuestos en México por la obtención de ingresos en nuestro país, pero también en EUA en razón de su residencia tributando doblemente sobre un mismo acto.

El capítulo 3 nos habla de que para que nazca la obligación tributaria, es necesario que se den las circunstancias jurídicas o de hecho previstas por la norma tributaria, en este sentido, hay cuatro factores que vinculan al estado con los contribuyentes dando lugar a este nacimiento de la obligación tributaria, en nuestro país son tres los factores vinculatorios existentes; la residencia, el establecimiento permanente y la fuente de riqueza, de todos estos factores se explican los conceptos básicos, su fundamento legal y su aplicación en México.

El capítulo 4 trata sobre los aspectos jurídicos concernientes a las personas morales, es decir, cuales son sus características, que tipos de personas morales existen en México, etc., destacando entre estas personas morales la Sociedad Anónima y la Sociedad de responsabilidad limitada, ya que es a través de estas figuras que se desarrollan el mayor volumen de actividades empresariales tanto por los nacionales como por los extranjeros que desean crear una sociedad mercantil en México, por ello, al realizar su constitución hay que tener muy presente su estructura legal.

Las actividades empresariales se pueden desarrollar en México bajo los diferentes esquemas contenidos en las leyes tributarias respectivas, pero si lo que se desea es llevarlas a cabo de manera formal, las opciones más indicadas son abrir una sucursal u oficina bajo la figura fiscal de establecimiento permanente o bien crear una nueva empresa en México, con capital extranjero, en este caso, la inversión proveniente de

los EUA, puede constituirse bajo la figura jurídica de una Sociedad Anónima o una Sociedad de Responsabilidad limitada, ambos esquemas se presentan en el capítulo 5, mismo que muestra el tratamiento de la figura del establecimiento permanente, los ingresos atribuibles, las deducciones autorizadas, el reparto de utilidades hacia su oficina matriz, la repatriación de capitales etc., temas que también son presentados en el caso de la constitución de una nueva empresa, para posteriormente una vez hecho el análisis del régimen tributario de las personas morales en México, comparar ambas opciones para poder vislumbrar cuales son las diferencias entre ambas, con la finalidad de facilitar la toma de decisiones al implementar cualquiera de ellas atendiendo desde luego los aspectos jurídico y tributario.

1. ASPECTOS METODOLOGICOS.

1.1. PROBLEMÁTICA.

Antes de comenzar el desarrollo de la problemática cabe aclarar que las apreciaciones aquí vertidas son reflexiones personales derivadas de conocimientos generales y experiencia profesional.

México se encuentra inmerso en una dinámica de cambios en su estructura económica a raíz del inicio del proceso de la globalización y concretamente desde la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) donde tanto gobierno como empresas han asumido las consecuencias del cambio y tratado de tomar ventaja de ello, de lo que ha derivado un incremento en las operaciones internacionales de intercambio comercial reguladas por tratados de libre comercio.

Pero no sólo el intercambio comercial ha aumentado, sino también la prestación de servicios internacionales. A raíz de la entrada en vigor del TLCAN se ha abierto la frontera norte de nuestro país, dando paso a los capitales extranjeros, de esta manera las empresas trasnacionales originarias de Estados Unidos han comenzado a fluir de manera que invierten en empresas maquiladoras, creación de empresas filiales, sucursales, o simplemente en la compra de bienes inmuebles en nuestro país.

Cuando un extranjero establece una empresa en México se comienza a dar un intercambio de inversiones (que hace el extranjero) y de utilidades (que distribuye la empresa mexicana), entre la empresa creada en México y el residente en el extranjero, este intercambio financiero requiere un marco jurídico fiscal que le de seguridad legal, marco que de inicio es proporcionado por la legislación mexicana y la del país con el que se este sosteniendo la relación pero que es regulado también por los tratados para evitar la doble tributación celebrados por el Gobierno Mexicano con otros Gobiernos, y es en la adecuada aplicación de todos estos preceptos legales, donde los capitales fluyen con seguridad sabedores de que están cumpliendo a cabalidad con las obligaciones a que su naturaleza los obliga sin caer desde luego en

la doble tributación internacional que genera erogaciones excesivas de impuestos, que además de innecesarias, menoscaban el patrimonio y desalientan la inversión.

Las modificaciones al Código Fiscal de la Federación en materia de residencia vigentes a partir del 6 de enero del 2004 cambian totalmente este concepto para efectos fiscales y su aplicación en los tratados tributarios, por lo que esto conlleva la necesidad de un nuevo estudio que defina y determine la correcta aplicación de este términos.

En los Estados Unidos de América principalmente, hay un gran interés por invertir en México, motivado de la necesidad que las empresas de ese país tienen de expandir sus mercados, asunto que sin duda se ha facilitado por el proceso de globalización mundial y específicamente por la entrada en vigor del TLCAN.

Actualmente, nuestro país tiene suscritos tratados de libre comercio³ y para evitar la doble tributación⁴ con varios países, sin embargo de entre todos ellos destaca el celebrado con los Estados Unidos de América por dos factores, el primero es que la inversión extranjera directa en México proviene en su mayoría de los EUA⁵, y por el otro el intercambio comercial que México realiza, lo hace en primer lugar con la Unión Americana⁶.

En este sentido, hay un gran número de factores a ser considerados por un potencial inversionista estadounidense, al decidir la manera en que llevará acabo sus actividades empresariales en nuestro país.

³ Actualmente México tiene 20 Tratados de Libre Comercio en vigor. Fuente: Secretaría de Relaciones Exteriores.

⁴ Actualmente México tiene 25 Tratados para Evitar la Doble Tributación en vigor. Fuente: Secretaría de Relaciones Exteriores

⁵ 66.9% del total de IED en México ha sido realizada por empresas estadounidenses, Fuente: Secretaría de Economía, Comisión nacional de Inversiones Extranjeras, cuadros estadísticos visibles en <http://www.economia.gob.mx/pics/p/p1175>

⁶ 52% del total de importaciones provienen de EUA, seguidas del 8% proveniente de China y el 5% de la Unión Europea, mientras que el 85% de las exportaciones mexicanas se hacen hacia EUA, el .47% hacia China y 4.97% a la Unión Europea. Fuente: Banco de México, Balanza de pagos 1993-sep 2005

Este inversionista al querer formalizar su presencia en México, se encuentra ante un abanico de posibilidades para hacerlo, cada una con diferente impacto jurídico y fiscal, sin embargo, estas opciones no se encuentran bien definidas en la teoría fiscal de nuestro país, es decir, saber cual es la ruta de acción idónea para el inversionista y ver cual es la opción más favorecedora de acuerdo a sus requerimientos es algo que no se ha estudiado a profundidad por los profesionistas del área.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Por lo anteriormente expuesto, el planeamiento del problema sería:

¿Cual es el marco jurídico fiscal de la realización de actividades empresariales por un residente en Estados Unidos de América con presencia formal en México?.

1.3. JUSTIFICACIÓN

El tema a desarrollar encuentra su justificación en tres vertientes, 1. la conveniencia, 2. la relevancia social y 3. su valor teórico, mismos que se presentan a continuación:

1.3.1. CONVENIENCIA.

El conocer el marco jurídico fiscal de la realización de actividades empresariales por un residente en estados Unidos de América con presencia formal en México aunado al análisis comparativo del tratamiento fiscal de los conceptos de establecimiento permanente y residencia contenidos en la ley local y en los tratados para evitar la doble tributación. Es necesario para los contadores y abogados fiscalistas porque tendrá como resultado el definir la correcta aplicación de estos ordenamientos, aportándoles el conocimiento necesario para orientar a los inversionistas estadounidenses acerca de las ventajas que hay en cada opción contenida en dicho

marco jurídico fiscal, lo que redundará en un beneficio económico para los contribuyentes que se sitúen en este supuesto al cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales y al mismo tiempo evitar pagos excesivos de impuestos por desconocimiento de la norma aplicable al caso.

1.3.2. RELEVANCIA SOCIAL

Los beneficiarios directos de esta investigación son los residentes en Estados Unidos de América (EUA) que quieran invertir en México mediante el desarrollo de actividades empresariales y los contribuyentes que a su vez realicen pagos a residentes en el extranjero con estas características, porque al aplicar correctamente las leyes nacionales, y aprovechar las ventajas que en este sentido brindan los tratados tributarios se tendrá la certeza de que se está cumpliendo correctamente con las obligaciones fiscales, ahorrando cuando sea posible, la retención de impuestos que en su caso tendría que hacerse a los residentes en el extranjero, si únicamente se aplicara la ley local, pero además es beneficiaria indirecta toda la sociedad mexicana, ya que al resultar beneficiados económica y procedimentalmente los inversionistas en EUA se facilitará la inversión de capitales provenientes de ese país en el nuestro generando con ello todos los beneficios que la inversión extranjera directa aporta, siendo el principal la generación de empleo.

1.3.3. VALOR TEORICO.

Este estudio, llenará el hueco de conocimiento existente entre los profesionistas del área fiscal en materia del tratamiento fiscal de las inversiones directas extranjeras en México, y ofrece la posibilidad de una explicación del fenómeno de la doble tributación internacional, se espera saber a detalle las variables que determinan la constitución del establecimiento permanente así como una empresa subsidiaria y sugiere ideas para futuros estudios relacionados con la tributación internacional ya que la gama de conceptos relacionados es muy amplia, y el análisis del establecimiento permanente y

la creación de una empresa nacional con capital estadounidense son sólo la raíz del árbol de conceptos que determinarán la tributación internacional.

1.4. OBJETIVOS

Al desarrollar la presente investigación los objetivos que se pretenden alcanzar son los siguientes:

1.4.1. GENERAL.

Explicar cual es el marco jurídico fiscal de la realización de actividades empresariales por un residente en Estados Unidos de América con presencia formal en México

1.4.2. ESPECIFICOS

- Explicar el marco jurídico fiscal referente a los extranjeros.
- Especificar los conceptos básicos de la doble tributación internacional, así como del Tratado para Evitar la Doble Tributación Firmado por los Gobiernos de México y Estados Unidos de América.
- Presentar los factores de vinculación del Estado mexicano con los contribuyentes.
- Exponer los conceptos de establecimiento permanente y residencia para efectos fiscales contenidos en el tratado para evitar la doble tributación firmados por nuestro país con los Estados Unidos de América así como en las leyes fiscales mexicanas.
- Explicar el efecto impositivo del concepto de establecimiento permanente contenido en el tratado para evitar la doble tributación México-EUA así como en la ley doméstica mexicana.

- Establecer la correcta aplicación del concepto de establecimiento permanente para efectos fiscales contenidos en el tratado para evitar la doble tributación firmado por nuestro país con los Estados Unidos de América así como en las leyes fiscales mexicanas.
- Explicar el funcionamiento legal y fiscal de Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada.
- Confrontar el impacto fiscal de Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada cuando estas se crean como subsidiarias de una empresa controladora en Estados Unidos.
- Contrastar el tratamiento fiscal de un Establecimiento permanente con el de una subsidiaria para explicar cuales son las diferencias fiscales entre ambas figuras.

1.5. PREGUNTAS DE INVESTIGACION

- ¿Los extranjeros están obligados a pagar impuestos por los ingresos que obtengan en México?.
- ¿Son la constitución de un establecimiento permanente y la creación de una empresa subsidiaria opciones para realizar actividades empresariales en México para un Residente en Estados Unidos de América?.
- ¿Cómo se definen los conceptos de establecimiento permanente y residencia para efectos fiscales entre el tratado para evitar la doble tributación México-USA y las leyes fiscales mexicanas?.

- ¿Qué diferencias existen entre el tratamiento fiscal del establecimiento permanente en la legislación mexicana comparándolo con el tratamiento en el tratado para evitar la doble tributación México-EUA?.
- ¿Cuál es el correcto manejo fiscal del establecimiento permanente de una empresa residente en los Estados Unidos de América?.
- ¿Cómo se estructuran legalmente de las Sociedades Anónimas y las Sociedades de Responsabilidad Limitada en nuestro país?.
- ¿Cual es el efecto impositivo del establecimiento permanente y de las sociedades Anónimas y de responsabilidad limitada en nuestro país, aplicando la ley Mexicana y el Convenio para evitar la doble tributación México-EUA?.
- ¿Existe algún beneficio fiscal aplicable en los EUA, al constituir en México una Sociedad de responsabilidad Limitada?.
- ¿Cuáles son las diferencias fiscales entre el establecimiento permanente y la creación de una sociedad mexicana con capital extranjero en nuestro país?.

1.6. HIPOTESIS DE LA INVESTIGACION

Las hipótesis planteadas en el presente estudio son las siguientes:

1.6.1. HIPOTESIS GENERAL

Las personas residentes en Estados Unidos de América tienen diferentes alternativas legales y fiscales para realizar actividades empresariales en México de manera permanente.

1.6.2. HIPOTESIS PARTICULARES.

- Los extranjeros están obligados al pago de impuestos por los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en México.
- En México la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente son factores de vinculación del estado con los contribuyentes.
- Constituir un Establecimiento Permanente y crear una empresa mexicana con capital estadounidense son opciones diferentes y viables para la realización de actividades empresariales en México.

1.6. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.

Una forma de organizar las ideas acerca de las opciones fiscales con que cuenta un residente en EUA para realizar actividades empresariales en México, fue llevando a cabo una revisión de la literatura existente al respecto y dado que no se encontró obra alguna que plantee como tales las alternativas fiscales que se buscaban, se decidió realizar una investigación de tipo cualitativa, y plantearla como una investigación descriptiva.

Todas las obras requieren para su construcción materiales y procedimientos. En nuestro caso se trata también de una obra y por consiguiente necesita de sus respectivos materiales y métodos utilizados, por lo que se refiere a materiales son del tipo documental divididos en dos categorías para mejor fundamentación del tema: Documentación general y documentación Especializada.

1. Documentación general.

a. Bibliografía actual - Libros

- Legislación federal vigente.

- Legislación internacional vigente

2. Documentación especializada.

a. Bibliografía actual - Libros especializados

- Revistas especializadas.
- Legislación federal específica vigente
- Legislación internacional específica vigente (Tratados internacionales)
- Consulta de páginas web especializadas
- Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado.

Esta documentación o “material” tiene la finalidad de reunir el conocimiento de frontera para construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para en el terreno que se investiga y poder cumplir con los objetivos de la investigación.

Por lo que se refiere al Método la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo) pero haciendo además uso de la evidencia y de la síntesis, actividades que se van combinando en el campo de la investigación en 5 capítulos mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente al a investigación considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Sampieri⁷.

Se inició con la orientación en el campo de la investigación, el estudio de la problemática y planteamiento del problema, con base en lo cual se elabora el “marco teórico” que consiste en investigar sobre el tema en la documentación descriptiva

⁷ HERNÁNDEZ Sampieri Roberto, *Metodología de la Investigación*, ED Mc Graw Hill, Tercera Edición, México 2003

(Libros, legislación, páginas Web, revistas) y en la documentación explicativa (tesis de maestría y doctorado y literatura explicativa).

Una vez obtenida la información necesaria, se procedió a estudiar los temas encontrados de manera aislada en un principio, y comparándolos al final, con la finalidad de desarrollar los objetivos planteados.

2. MARCO JURÍDICO FISCAL REFERENTE A LOS EXTRANJEROS

2.1. LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO FISCAL.

Debido a que el presente trabajo está encaminado a describir la opciones que tiene un residente en Estados Unidos de América (EUA) para realizar actividades empresariales en México, y ya que el mismo tiene una naturaleza eminentemente fiscal, es menester por principio de cuentas tener un panorama amplio respecto a las razones por las que una persona (nacional o extranjera) está obligado al pago de impuestos por realizar actividades u obtener ingresos en México, siendo importante fijar los criterios jurídicos, toda vez que la vida de la sociedad y la actuación de las autoridades es regida por el Derecho, asunto que se aclara con el estudio del derecho fiscal relativo al tema que nos ocupa, mismo que se procede a realizar a continuación.

Ubicándonos dentro de las normas jurídicas que regulan la actuación del estado en la obtención, manejo y aplicación de recursos necesarios para la consecución de sus fines encontramos tres disciplinas.

- a) El Derecho financiero que comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado.
- b) El Derecho fiscal que se circunscribe únicamente a la obtención de los recursos que realiza el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos o por la imposición que establece debido a su poder de imperio⁸.
- c) Derecho Tributario. que es el conjuntote las normas y los principios jurídicos que se refieren a los tributos⁹.

⁸ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, Ed Limusa, cuarta edición, México 2003, P. 21

⁹ JARACH Dino, *El hecho imponible*, citado por DELGADILLO, Op Cit, p. 22

Planteando así el contenido del derecho financiero concluiremos comentando que no habrá una sola rama jurídica sino tres íntimamente vinculadas, la primera (Derecho Financiero) que estudia lo relacionado con la obtención, manejo y aplicación de recursos, misma que contiene a la segunda (Derecho Fiscal) que estudia únicamente lo relacionado con la obtención de recursos, ya sea tributarios o no tributarios, que a su vez contiene a la tercera (Derecho Tributario), que estudia únicamente la obtención de recursos tributarios (contribuciones).

De esta manera:

Derecho financiero: obtención, manejo y aplicación de recursos financieros.

Derecho fiscal: obtención de recursos tributarios y no tributarios.

Derecho tributario: obtención de recursos tributarios.

2.1.1. LOS INGRESOS PÚBLICOS.

Así como el ser humano en lo individual o familiar requiere de ingresos o medios materiales y pecuniarios para su vida y sostenimiento, o como comúnmente se dice, para la atención de sus satisfactores fundamentales para su subsistencia, el sector público para que pueda desarrollar sus diversas atribuciones legales orientadas a alcanzar los fines del Estado y generar bienestar colectivo, necesita apoyarse en los medios financieros indispensables, los cuales se conocen en la doctrina del derecho fiscal como ingresos públicos.

Para conceptualizarlos, existen multitud de criterios. No obstante, para evitar la complejidad en la exposición y el exceso de ideas similares sobre un mismo tema, mencionaré únicamente la definición que a mi juicio resulta la más clara y satisfactoria de todas, dicha definición es la de Antonio Jiménez quien afirma que “Los ingresos públicos se integran con los flujos monetarios que teniendo como destino inmediato

las áreas públicas reconocen como su fin consubstancial servir de medios de cobertura financiera de los gastos públicos” ¹⁰.

Indudablemente que los ingresos públicos vienen a ocupar uno de los ciclos fundamentales de la actividad financiera del Estado, consistente en la obtención de recursos pecuniarios indispensables sufragar el gasto público, y esa actividad encuentra su respaldo en la ley de ingresos que se expide anualmente para la federación, entidades federativas y municipios, se trata de un acto legislativo que determina los diversos arbitrios tanto por vías de derecho público como privado, que deben percibir o recaudar las citadas entidades públicas en un ejercicio fiscal.¹¹

2.1.2. LA POTESTAD TRIBUTARIA.

El Estado necesita recursos para satisfacer sus necesidades de carácter público y de acuerdo al Art. 31 fracción IV constitucional ya analizado en capítulos anteriores, los particulares tenemos la obligación de contribuir, misma obligación que comparten los extranjeros cuando se sitúan en el supuesto previsto por la norma, que debe dejar establecida nuestra obligación y la facultad del estado para exigir su cumplimiento.

Por lo que la potestad tributaria es la facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar de manera particular las cargas a cada contribuyente tal como lo establece la CPEUM en sus artículos 31 fracción IV, 73 fracción VIII y 131 ejercida por el poder legislativo en uso de sus atribuciones.

Las características de esta potestad tributaria las menciona Delgadillo Gutiérrez¹² quien menciona que son:

- Es inherente o connatural al Estado.

¹⁰ JIMENEZ González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, ED Thomson, primera edición , México 2002. p 78

¹¹ ARELLANO Carlos, *Derecho Internacional privado*, Porrúa, 11ª Edición, México 1995 p 112

¹² DELGADILLO, Op Cit. P 40

- Emana de la norma suprema.
- Ejercida por el poder legislativo.
- Faculta para Imponer contribuciones mediante ley.
- Fundamenta la actuación de las autoridades.

2.1.3. LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA.

Como se analizó en el subtema anterior, para que el Estado pueda llevar a acabo su actividad financiera, requiere de ingresos que en su momento se obtendrán del patrimonio de los contribuyentes o sujetos pasivos para ello tiene que existir un vinculo entre el Estado y los contribuyentes, denominado relación jurídico- tributaria.

El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta sólo a través del poder tributario, entendido no solo como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos, pero también los administrados son titulares de derechos y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos autoridad administrativa y administrado, se establezcan una serie de vínculos, y relaciones con alcance y contenido diverso, disciplinados por el Derecho y más concretamente por el Derecho Tributario, son vínculos y relaciones jurídico-tributarios¹³

La relación jurídico-tributaria es definida por Delgadillo Gutiérrez, como "...un vinculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones..."¹⁴ el mismo Delgadillo asegura que esa relación que nace, al darse la situación concreta prevista en la norma legal, es la

¹³ MOZO Gracia, Ma. Luchena, profesora titular de derecho financiero y tributario , universidad de castilla, La mncha,Ensayo www.uclm.es/financiero/pdf/doctrina2.pdf el 07 de diciembre 2004

¹⁴ DELGADILLO Op Cit p 69.

relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico-tributaria, la realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones legales, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en la materia fiscal un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación es decir a partir de que momento será exigible, así como cuando se extinguirán las facultades de las autoridades.

Al respecto el Código fiscal de la Federación señala en su artículo 6 que:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”

Emilio Margain menciona que La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo que es la determinación. Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la Ley¹⁵.

2.1.4. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO.

Los sujetos que componen la relación Jurídico-Tributaria el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea la federación, los Estados o los municipios y el distrito federal y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia deferente a la del estado, como los organismos fiscales autónomos (IMSS, ISSSTE, etc) éstos son los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria¹⁶.

¹⁵ MARGAIN Manatou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991, p 110

¹⁶ DELGADILLO, Op cit p 115

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que conforme a la teoría general del derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, Jiménez González afirma que es aquél que ha de sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines de del gasto público y a quienes llama “Sujeto contribuyente”¹⁷.

Conforme al artículo primero del Código Fiscal de la federación los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria son las personas físicas o morales que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé¹⁸

Es necesario destacar que si bien es cierto que el Estado se encuentra legitimado para imponer gravámenes (contribuciones) que permitan su subsistencia, tal legitimación, en concreto, deriva siempre de su legislación y estructura jurídica interna, es decir, tal legitimación se da dentro de su ámbito de soberanía territorial.

Ahora bien, esta soberanía o potestad tributaria requiere de algún elemento o factor que le permita al Estado vincular concretamente a los sujetos pasivos de la relación tributaria. Así las cosas pudiéramos decir que los factores de vinculación son los elementos que provocan que un sujeto caiga o se ubique dentro de la jurisdicción impositiva de un país dando eficacia plena a la ley fiscal.

2.1.5. LAS CONTRIBUCIONES.

El maestro Emilio Margain, se expresa en los siguientes términos: “El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”¹⁹.

¹⁷ JIMENEZ, González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, ECAFSa, México 2001, p 148

¹⁸ Art 1 CFF

¹⁹ MARGAIN Manatou, Emilio, Op Cit p 128

Aun cuando esta definición explica lo que debemos entender por contribución, estimamos necesario mencionar la definición del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, mismo que menciona lo siguiente:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”

Como puede advertirse, el Código más que proporcionar una definición se concreta a señalar, cuando se causa una contribución, pero se abstiene de indicar en que consiste y cuales son los elementos que le dan origen.

2.1.5.1. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

El Propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 hace una clasificación de las contribuciones las cuales son Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, mismas que Humberto Delgadillo define como:²⁰

a) Impuestos.

Conforme a la teoría de la tributación, la figura tributaria por excelencia son los impuestos, que representan el monto de ingresos tributarios más importante que perciben la federación, las entidades federativas y los municipios.

²⁰ DELGADILLO, Op cit, pág 61

De acuerdo con lo que dispone el artículo 2. fracción I del Código Fiscal de la Federación “Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...” En el propio Código, se establece, sin lugar a dudas, que los impuestos son los tributos más representativos, ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares, de tal manera que la mayoría de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se vinculan con la determinación, liquidación, pago y posible impugnación de los ya citados impuestos.

b) Aportaciones de seguridad social.

Tenemos otras figuras señaladas en la Ley de Ingresos de la Federación, las cuales se catalogan también como tributos, nos referimos a las aportaciones para el INFONAVIT, y las cuotas para el seguro social, conocidas como aportaciones de seguridad social.

Estas contribuciones generalmente se refieren a cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos a la vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales, y apoyos para capacitación entre otros.

El artículo 2 fracción II del Código Fiscal, señala:

“Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado, en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.”

c) Contribuciones de mejoras.

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes debemos recurrir a la doctrina que nos proporciona una figura adecuada al caso denominada contribuciones especiales, que se establece por imposición unilateral del Estado, en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Las contribuciones de mejoras también participan de la naturaleza tributaria sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública, que proporciona ventajas especiales a los propietarios de bienes inmuebles, ya que se trata de una aportación que hacen los particulares para costear una obra pública o un servicio que brinda ventajas económicas o de bienestar social al individuo, a la familia y a la comunidad, tales como carreteras, mercados, escuelas etc. Cabe resaltar que estas contribuciones incrementan el valor comercial de los bienes inmuebles ubicados en el área de influencia de la obra respectiva, beneficiando al contribuyente de manera directa o indirecta.

El Código Fiscal de la Federación las define en la fracción III de su artículo 2 como

“las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

d) Derechos.

Otro apartado de la Ley de Ingresos de la Federación lo constituyen los derechos, también denominados “tasas” por la doctrina, los cuales han dado lugar a gran número de controversias con respecto a su naturaleza tributaria, ya que inicialmente una corriente no los consideró como tributos en virtud de que para el nacimiento de la obligación opinaba que era necesaria la participación de la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Sin embargo, la generalidad de la doctrina los incluye como contribuciones, ya que su establecimiento se impone por disposición unilateral del Estado, y la participación de la voluntad del particular lo que pretende es la obtención

del servicio, no la obligación, que por tratarse un tributo, se genera por disposición de la ley, no por la expresión de la voluntad del particular.

Con base en nuestro Código Fiscal, también podemos concluir en su naturaleza tributaria, puesto que, como contraprestaciones, se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación.

El artículo 2 fracción IV, del invocado Código, los define como:

“...las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

2.2. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO.

Al aplicar las normas jurídicas es importante atender a la jerarquía del orden jurídico mexicano que ocupan, puesto que de eso depende una correcta correlación de las mismas, ya que dichas normas se interrelacionan en un gran número de materias, y siempre es necesario saber cuál es de jerarquía superior, porque en caso de que se contradigan, habría que hacer caso a aquella que se encuentre en un nivel más alto en el orden jurídico.

El orden jurídico mexicano tiene fundamento en el artículo 133 constitucional mismo que señala:

*“Artículo 133. Esta constitución, las leyes del congreso de la unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la república, con aprobación del senado, **serán la ley suprema de toda la unión**. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados.”*

(Énfasis añadido).

Para puntualizar cuales son las leyes que emanan de la constitución, Felipe Tena Ramírez dice:

“Hablemos ahora de una división de los actos propiamente legislativos del Congreso, los cuales suelen clasificarse en leyes orgánicas, leyes reglamentarias y leyes ordinarias. Las dos primeras clases se oponen a la última por cuanto aquellas tienen como objeto poner los medios para que pueda funcionar un precepto de la constitución, en tanto las leyes ordinarias son simplemente el resultado de una actividad autorizada por la constitución. Entre la ley orgánica y la reglamentaria, existe una diferencia evidente. Ley orgánica es la que regula la estructura o funcionamiento de alguno de los órganos del estado, por ejemplo, la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación... la Ley reglamentaria es la que desarrolla en detalle algún mandamiento contenido en la constitución por ejemplo: la ley reglamentaria del artículo 27 de la Constitución”²¹.

Felipe Tena admite de esta manera la existencia de las leyes orgánicas y reglamentarias, y de leyes ordinarias.

²¹ TENA Ramírez Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, ED Porrúa, México D.F. 2000

Al respecto Jorge Carpizo concluye en la supremacía de las leyes orgánicas y reglamentarias, contra las leyes ordinarias, al decir que “Si bien todas las leyes emanadas del Congreso Federal son formalmente idénticas, materialmente no lo son, pues algunas de ellas son la constitución que se desarrolla, se extiende y se vivifica, y estas leyes son a las que se refiere el artículo 133 como supremas”.

Daniel Diep Diep considera que:

“La Constitución Política de cualquier Estado moderno, viene a ser su cuadro de principios. Nada de lo que se regule a partir de ella deberá contraponerse o desobedecerla. De la propia Constitución se derivan las leyes orgánicas... también se desprenden las leyes reglamentarias, cuando las normas que contiene así lo demandan y por último todas las demás leyes, tanto los códigos como las leyes propiamente tales...”²²

Analizado lo anterior podemos afirmar que las leyes que emanan de la constitución son las leyes orgánicas, que regulan el funcionamiento de los órganos de gobierno, las reglamentarias que regulan algún artículo en particular de la constitución y las leyes ordinarias que son simplemente el resultado de una actividad autorizada por la constitución. De aquí se desprende que las leyes orgánicas, reglamentarias y ordinarias se ubican en un nivel inferior a la constitución, porque nacen de ella, sin embargo aún no hemos definido el nivel que ocupan los Tratados Internacionales.

2.2.1. LA JERARQUÍA DE LOS TRATADOS RESPECTO A LAS NORMAS INTERNAS.

Una vez precisado lo anterior, lo que no queda claro es si los tratados son jerárquicamente superiores a las leyes o viceversa, toda vez que el artículo 133 no distingue con claridad tal jerarquía.

²² DIEP Diep Daniel, *Fiscalística*, Editorial PAC SA de CV, Segunda Edición, México 2002

Para ubicar la materia sujeta a debate, debemos partir de que la constitución reconoce la obligatoriedad general de los tratados; sin embargo existen distintas posturas respecto al lugar que estos ocupan respecto a las normas federales y locales.

1. Tratados Internacionales y Leyes Federales en igualdad de jerarquía.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que para efectos de derecho interno los tratados tenían el mismo rango que las leyes federales en las siguientes tesis:

"LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA²³ . De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos, el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional."
Amparo en revisión 2069/91. Manuel García Martínez. 30 de junio de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Sergio Pallares y Lara.

"TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNION EMANADAS DE LA CONSTITUCION FEDERAL. SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUIA. El artículo 133 constitucional no establece preferencia alguna entre las leyes del Congreso

²³ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo 60, Diciembre de 1992, Tesis P. C/92, Página 27.

de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, puesto que el apuntado dispositivo legal no propugna la tesis de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sino que adopta la regla de que el derecho internacional es parte del nacional, ya que si bien reconoce la fuerza obligatoria de los tratados, no da a éstos un rango superior a las leyes del Congreso de la Unión emanadas de esa Constitución, sino que el rango que les confiere a unos y otras es el mismo."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 256/81. C. H. Boehring Sohn. 9 de julio de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

2. Tratados Internacionales jerárquicamente superiores a las Leyes Federales.

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia en la que se aparta del criterio que había venido sosteniendo, al resolver en un caso concreto: el amparo en revisión 1475/98, promovido por el Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo.

En dicho asunto se resolvió que debería privar la aplicación del convenio 87 de la OIT, que se refiere a libertad sindical, sobre las disposiciones contenidas en la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado; y se determinó que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en un segundo plano respecto de la Constitución Federal.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. ²⁴

²⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: P. LXXVII/99, Página: 46

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que **los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local.** Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier

materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar **en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."** No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Novena Época, Instancia: Pleno, Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para **integrar tesis jurisprudencial**. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA".

Como puede observarse, el Tribunal en pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aclara el contenido de “...serán la ley suprema...” contenida en el artículo 133 constitucional, al analizar que los tratados y las leyes federales deben apegarse a la constitución, lo que le da a ésta el primer nivel en la jerarquía jurídica, seguida de los tratados internacionales ya que los compromisos que el ejecutivo adquiera de carácter internacional deben ser respetados por todos los órganos de gobierno, por lo que los tratados se ubican en un segundo plano, después de la Carta Magna y por encima de las leyes orgánicas, reglamentarias y ordinarias, ya que la corte considera que estas deben respetar también el contenido de los tratados y si hubiere un conflicto, entre ellos se debe atender al contenido del tratado, por encontrarse en un nivel jerárquico superior a las leyes federales.

Al respecto la señora Ministra Olga Sánchez Cordero hace las siguientes reflexiones:

“...Quisiera dejar expuesta una propuesta de cambio que puede extraerse de los autores que han tratado el tema y que desde nuestro punto de vista es la más necesaria:

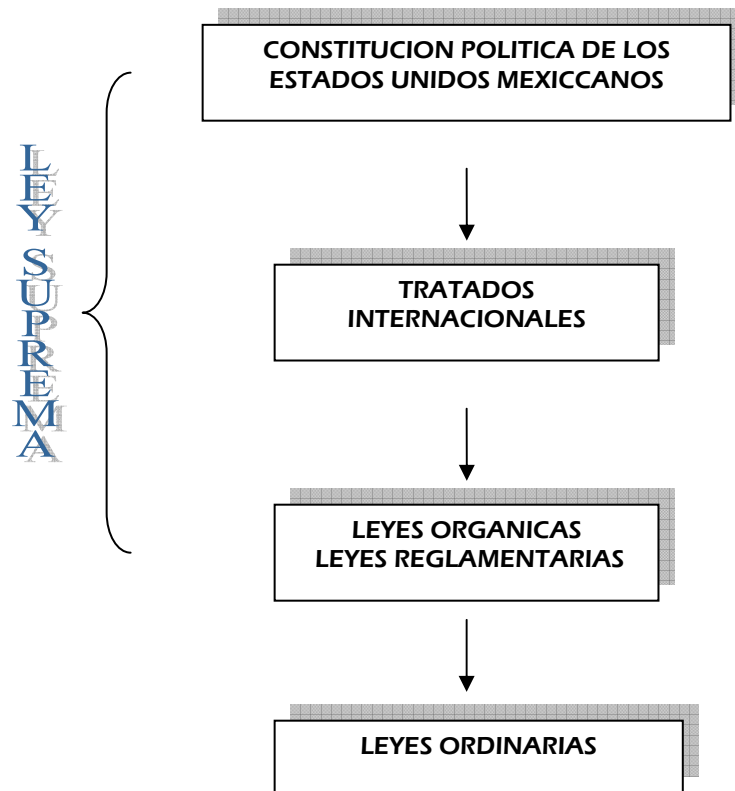
Establecer a nivel constitucional una jerarquía axiológica que postule expresamente la preponderancia de los tratados por encima de las leyes federales. Incluso estableciendo como obligación genérica el interpretar todo el sistema jurídico de manera que se adapte lo más posible a los pactos internacionales sobre derechos fundamentales.

Esto haría más dinámica la inserción de los tratados internacionales en la legislación nacional, con los consecuentes beneficios para los ciudadanos”²⁵

Entonces dado que La Suprema corte de justicia, ya se ha pronunciado acerca del artículo 133 constitucional y su última interpretación con la que se sentó jurisprudencia

²⁵ SANCHEZ Cordero, Olga, participación de la señora ministra en el coloquio celebrado en la secretaría de relaciones exteriores, en el marco de la celebración del xx aniversario de la convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, el X aniversario de la convención de los derechos del niño y el V aniversario de la convención de Belem do pará, el 6 de diciembre de 1999, en la cd. de México, visible en www.taverayasociados.net

abandonando así el criterio anterior, el orden jurídico en México tendría los siguientes niveles jerárquicos:



Donde:

LA CONSTITUCION DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Es la carta magna, la ley suprema del país.

LOS TRATADOS INTERNACIONALES. Son un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional. Son de aplicación jerárquica superiores a las leyes orgánicas y reglamentarias.

LAS LEYES ORGANICAS. Son aquellas que regulan la estructura y funcionamiento de algún órgano del estado, por ejemplo La ley orgánica del poder Judicial de la Federación, etc.

LEYES REGLAMENTARIAS: Son aquellas que desarrollan en detalle algún o algunos artículos de la constitución, ejemplo: Ley Federal del Trabajo, (Art. 123 constitucional).

LEYES ORDINARIAS. Son aquellas que regulan alguna actividad permitida por la constitución, ejemplo Ley del impuesto Sobre la Renta, Código Civil Federal, Código de Comercio.

Las leyes fiscales, en consecuencia, por ser leyes ordinarias, a excepción hecha de la Ley de Ingresos que es una ley reglamentaria, se ubican después de la Constitución, de los tratados internacionales y de las leyes orgánicas y reglamentarias, forman parte del mismo grupo al que corresponden las leyes propias de otras ramas jurídicas: civiles, mercantiles, penales etc, incluidos sus respectivos códigos, de tal forma que para aplicarlas sólo debe atenderse a dos aspectos prioritarios: que las leyes fiscales no se contrapongan con las jerárquicamente superiores ya citadas y que se distinga entre ellas el carácter que guardan entre sí al momento de su aplicación específica.

Las leyes fiscales, se encuentran inmersas en un aparato normativo que no solo incluye leyes, sino también otras normas que, sin tener el carácter formal de ley, si pueden establecer alguna obligación a los ciudadanos, en toda esta normatividad tenemos normas genéricas, específicas, supletorias, reglamentarias o administrativas²⁶.

A) GENERICAS. Son las que engloban un determinado universo de contribuyentes, sin discernir sobre sus condiciones concretas. Por ejemplo, a título de estudio, si una ley tributaria cualquiera estableciera que causan el impuesto en ella previsto “todas las personas físicas y morales” habrá que

²⁶ DIEP diep, Op. cit, pág 48

entender que lo causan todos los ciudadanos del país, puesto que ninguno puede escapar a su condición de individuo en materia jurídica.

- B) ESPECIFICAS. Son las que refieren expresamente el concepto mismo por el que cierto número de contribuyentes, dentro del universo global de ellos, vienen a ser obligados al tributo. Siguiendo con el ejemplo, si la misma ley tributaria dijera que son causantes del impuesto “todas las personas físicas o morales que perciban ingresos por arrendamiento de esta o aquella clase de bienes” en ese momento identificaremos a quienes, siendo perceptores de ingreso de ese concretísimo concepto quedan sujetos al gravamen, por lo que su especificidad es manifiesta.
- C) SUPLETORIAS. Son las normas que por disposición de la ley misma tienen atribuido ese carácter; el de cubrir las deficiencias que por razones de método o de omisión deliberada o inconsciente del legislador, se manifiesta en dichas leyes. Los códigos, suelen tener carácter supletorio como es el caso de nuestro Código Fiscal de la Federación, por disposición específica contemplada en él.
- D) REGLAMENTARIAS. Estas normas son las que derivan de la potestad presidencial contemplada en la fracción I del artículo 89 Constitucional: la facultad del Ejecutivo para emitir normas que provean “en la esfera administrativa” a la exacta observancia de las leyes, tienen como se dijo inferior jerarquía que las leyes y códigos, puesto que no proceden directamente del Poder Legislativo. Y al llegar a este punto debe resultar claro que sólo las genéricas, específicas y supletorias derivan de las leyes, y para su aprobación siguen todo el proceso legislativo, mientras que estas son puramente reglamentarias de aquellas y por ende de un nivel jerárquico inferior, por ello, nunca pueden imponer mayores obligaciones de las contempladas en las leyes.

Al respecto de los reglamentos, la SCJN estableció la siguiente tesis jurisprudencial:

*PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. LA FACULTAD PARA PROVEER EN LA ESFERA ADMINISTRATIVA A LA EXACTA OBSERVANCIA DE LAS LEYES, COMPRENDE, ADEMÁS DE LA EXPEDICIÓN DE **REGLAMENTOS**, LA EMISIÓN DE ACUERDOS Y DECRETOS, ASÍ COMO LA REALIZACIÓN DE TODOS AQUELLOS ACTOS QUE SEAN NECESARIOS PARA ESE FIN.*

*La facultad que el artículo 89, fracción I, constitucional establece en favor del presidente de la República de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puede válidamente ejercerse, tanto mediante la expedición de un conjunto de normas constitutivas de un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de la ley, como por medio del dictado de una norma particular requerida por una situación determinada para la mejor realización de los fines del cuerpo legal, es decir, que esa facultad comprende la atribución de expedir reglamentos, así como la emisión de decretos, acuerdos y todos aquellos actos que sean necesarios para la exacta observancia de las leyes en materia administrativa, sin que estos últimos deban confundirse con reglamentos, **ya que no tienen por objeto desarrollar y detallar, mediante reglas generales, impersonales y abstractas, las normas contenidas en la ley para hacer posible y práctica su aplicación, que es la característica que distingue a los reglamentos.***

Controversia constitucional 5/2001. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 4 de septiembre de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretarios: Pedro Alberto Nava Malagón y César de Jesús Molina Suárez.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy cuatro de septiembre en

*curso, aprobó, con el número 101/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a cuatro de septiembre de dos mil uno.*²⁷

En esta tesis jurisprudencial, podemos observar que la SCJN reconoce la facultad del presidente de la república para emitir reglamentos y que estos tienen como característica desarrollar y detallar, mediante reglas generales, impersonales y abstractas, las normas contenidas en la ley para hacer posible y práctica su aplicación.

Estos reglamentos no deben confundirse con las leyes reglamentarias que emanan de la constitución y que para su aprobación siguen todo el proceso legislativo donde son aprobadas por la cámara de diputados y/o senadores, ya que estos, solo son normas que expide unilateralmente el Poder Ejecutivo, con el propósito mencionado en el párrafo anterior.

E) ADMINISTRATIVAS, aun cuando las anteriores también lo sean, en sentido estrictamente constitucional, los decretos, criterios, resoluciones, etc, que emiten las autoridades menores, al titular del poder ejecutivo, pero que cabe calificar así por cumplir una función reguladora de tercer nivel, evidentemente inferior a las reglamentarias²⁸.

En suma, el tratamiento de las normas tributarias implica un análisis permanente del punto de ubicación para efectos de precisar su verdadero alcance de la norma, su naturaleza y sus consecuencias. El no hacerlo así puede inducir a priorizar normas secundarias sobre normas fundamentales, con el fatal resultado de incurrir en francas aberraciones jurídicas.

²⁷ Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Septiembre de 2001Página: 1103Tesis: P./J. 101/2001 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional

²⁸ DIEP Diep Op cit. Pág 49

2.3. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL PARA ESTABLECER CARGAS IMPOSITIVAS A LOS EXTRANJEROS.

En el desarrollo de los temas anteriores se ha explicado la fundamentación doctrinal y legal para que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos, sin embargo podría entenderse que toda esa doctrina y legislación no distinguen si el contribuyente es nacional o extranjero, y como no puede haber tributo sin ley, si en el presente trabajo estamos hablando de tributación internacional al tratar de encontrar y explicar las opciones que tienen los residentes en EUA para realizar actividades empresariales en México, resulta indispensable analizar el fundamento legal por el cual los no mexicanos están obligados a pagar impuestos en nuestro país. En efecto la inquietud que se comenta resulta válida, en virtud de que tradicionalmente hemos aceptado como fundamento constitucional para pagar contribuciones el artículo 31 fracción IV, mismo que señala que:

"ART 31 Son obligaciones de los mexicanos:...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes".

Este precepto contiene algunos elementos que ameritan especial consideración. Al respecto Daniel Diep Diep, hace un análisis de los conceptos que contiene el artículo transcrito:

Aunque la obligación se atribuye a todos los mexicanos, lo cual pareciera excluir a los extranjeros. Mediante tesis de la SCJN²⁹, se ha hecho extensiva tal obligación por razón del concepto de residencia al que alude la propia norma constitucional, de tal forma que afecta por igual a los extranjeros y a los mexicanos radicados en México, o en cualquier parte del mundo que se beneficien de fuentes de riqueza ubicadas en el país.

²⁹ **Localización:** Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 45 Sexta Parte, Página: 25, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

El concepto de contribuir, que es una expresión suavizada de la palabras impuesto o tributo, implica la tesis de una participación colectiva, correlacionada y en cierta forma espontánea en el propósito conjunto de sufragar el gasto público.

Se entiende por gastos públicos, los que la propia CPEUM señala como tales al referir, entre otros varios preceptos específicos, la formulación anual de Presupuesto de Egresos de la Federación, que es la referencia de los desembolsos concretos a realizar con la recaudación que se espera.

Son Federación, Distrito Federal y los estados, las entidades geopolíticas a las que se reconoce, a través de este ordenamiento, la facultad impositiva y recaudatoria, de tal forma que tales entidades pueden imponer contribuciones para hacerlas efectivas y sufragar su propio gasto.

El concepto residencia del contribuyente es importante en razón del criterio asumido por el legislador a través de las diversas leyes tributarias para determinar el régimen de contribución aplicable según el caso como se verá en su momento.

Los conceptos de proporcionalidad y equidad deben de manejarse en forma conjunta pero como dos elementos diferentes y unidos, la proporcionalidad consiste en partir del criterio de que quien más gane, pague más, en tanto que equidad es igualdad.

La expresión que refiere **que dispongan las leyes** significa una delegación del precepto constitucional en las cámaras legislativas a efecto de que sean éstas, a través de las leyes que emitan, las que, respetando los requisitos de proporcionalidad y equidad entre otros, establezcan las contribuciones que procedan.³⁰

Precisamente del análisis del artículo 31 fracción IV, surge la inquietud de hacer el análisis a que me refiero, en virtud de que la norma jurídica comprende única y exclusivamente a los mexicanos.

³⁰ DIEP Diep , Op. Cit. Pág 58

No obstante lo anterior, el artículo 31 constitucional ni ningún otro precepto prohíbe que se puedan imponer gravámenes a los extranjeros, y sí por otra parte faculta al Congreso para que este lo pueda hacer. En efecto el artículo 73 de la Constitución señala que:

"Artículo 73 El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración, e inmigración y salubridad general de la República"

Como se puede observar por las facultades que tiene el Congreso de la Unión para establecer contribuciones y para legislar en materia de condición jurídica de los extranjeros, podemos concluir que por el hecho de que los mexicanos estemos obligados a contribuir por una disposición expresa, no se desprende necesariamente que los extranjeros no lo estén, pues el hecho de que la disposición legal señale una obligación expresa para unos no libera de la misma a los otros en tanto que se faculta al Congreso en los términos antes comentados.

Por lo anterior, es válido señalar que en tanto exista una ley federal que así lo indique, los extranjeros estarán obligados a contribuir para los gastos públicos³¹.

Como antecedente cabe señalar, que hasta el 21 de junio de 1993 el artículo 32 de la ahora abrogada Ley de Nacionalidad y Naturalización establecía dicha obligación de manera genérica como sigue:

"Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer

³¹ ALVAREZ Carmona, Armando A., *Legislación Fiscal Internacional*, Instituto de especialización para ejecutivos, Ensayo no Publicado, México 1996.

cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residan..."

Por su parte el artículo 4o. de la Convención sobre Condición de los Extranjeros actualmente vigente señala que:

"Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población".

De acuerdo con los preceptos comentados, creo que queda debidamente evidenciado que en nuestro país los extranjeros se encuentran legítimamente obligados a contribuir para los gastos públicos, cuando así lo dispongan las leyes ordinarias.

2.4. EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE (TLCAN), NORTH AMERICA FREE TRADE AGREEMENT (NAFTA).

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte entre EEUU, Canadá y México entró en vigor el 1 de enero de 1994, una vez concluidos los procedimientos internos de aprobación.

El 12 de agosto de 1992, el Secretario de Comercio y Fomento Industrial de México, Jaime Serra; el Ministro de Industria, Ciencia y Tecnología y Comercio Internacional de Canadá, Michael Wilson; y la Representante Comercial de EEUU, Carla Hills, concluyeron las negociaciones del TLC.

El preámbulo expone los principios y aspiraciones que constituyen el fundamento del Tratado. Los tres países confirman su compromiso de promover el empleo y el crecimiento económico, mediante la expansión del comercio y de las oportunidades de inversión en la zona de libre comercio. También ratifican su convicción de que el TLC permitirá aumentar la competitividad internacional de las

empresas mexicanas, canadienses y estadounidenses, con la protección del medio ambiente. En el preámbulo se reitera el compromiso de los tres países del TLC de promover el desarrollo sostenible, proteger, ampliar y hacer efectivos los derechos laborales, así como mejorar las condiciones de trabajo en los tres países.

Disposiciones iniciales:

Las disposiciones iniciales del TLC establecen formalmente una zona de libre comercio entre México, Canadá y EEUU, de conformidad con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), el antecesor de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Estas disposiciones proveen las reglas y los principios básicos que regirán el funcionamiento del Tratado y los objetivos en que se fundará la interpretación de sus disposiciones.

Objetivos del Tratado:

- Eliminar barreras al comercio.
- Promover condiciones para una competencia justa.
- Incrementar las oportunidades de inversión.
- Proporcionar protección adecuada a los derechos de propiedad intelectual.
- Establecer procedimientos efectivos para la aplicación del Tratado y la solución de controversias.
- Fomentar la cooperación trilateral, regional y multilateral.

Los países miembros del TLC lograrán estos objetivos mediante el cumplimiento de los principios y reglas del Tratado, como los de trato nacional, trato de nación más favorecida y transparencia en los procedimientos.

Cada país ratifica sus respectivos derechos y obligaciones derivados del GATT y de otros convenios internacionales. Para efectos de interpretación en caso de conflicto, se establece que prevalecerán las disposiciones del Tratado sobre las de otros convenios, aunque existen excepciones a esta regla general. Por ejemplo,

las disposiciones en materia comercial de algunos convenios ambientales prevalecerán sobre los del TLC, de conformidad con el requisito de minimizar la incompatibilidad de estos convenios con el TLC.

El TLC prevé la eliminación de todos los aranceles sobre los bienes que sean originarios de México, Canadá y EEUU, en el transcurso de un periodo de transición. Para determinar qué bienes son susceptibles de recibir trato arancelario preferente son necesarias reglas de origen.

Las disposiciones sobre reglas de origen contenidas en el Tratado están diseñadas para:

- Asegurar que las ventajas del TLC se otorguen sólo a bienes producidos en la región de América del Norte y no a bienes que se elaboren total o en su mayor parte en otros países;
- Establecer reglas claras y obtener resultados previsibles, así como reducir los obstáculos administrativos para los exportadores, importadores y productores que realicen actividades comerciales en el marco del Tratado.

El TLC dispone también que otros países o grupos de países podrán ser admitidos como miembros del Tratado con el consentimiento de los países miembros, de conformidad con los términos y condiciones que éstos establezcan y una vez concluidos los procesos internos de aprobación en cada uno ellos³².

³² TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE,...

2.5. LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION

2.5.1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

Como ya se vio anteriormente, los extranjeros están obligados a pagar contribuciones en México, cuando se sitúen en las situaciones jurídicas o de hecho que marcan las leyes ordinarias, sin embargo pueden enfrentarse a un grave problema, ya que por un lado tendrán la obligación de contribuir en México, pero también tendrán la misma obligación en su país de residencia, en este caso del estudio que nos ocupa en Estados Unidos, es aquí cuando nos enfrentamos al problema de la doble tributación internacional.

La doble tributación internacional, puede definirse como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más estados de igual jerarquía en el ejercicio de su potestad tributaria con una causa justificada en el ámbito internacional, sobre un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible, por idéntico periodo de tiempo, en razón de la residencia del sujeto obligado³³.

La doble tributación internacional, puede impactar de dos maneras, según su naturaleza, es decir, por un lado se configura un efecto económico al incidir directamente en el patrimonio del sujeto pasivo que se ve afectado por la doble imposición, y por otro lado tiene efectos en el ámbito jurídico de su aplicación, como consecuencia de una imposición doble al mismo supuesto por dos autoridades distintas, cuyas facultades son concurrentes al no haber una delimitación expresa en nuestra legislación a dichas facultades.

Es un problema que repercute negativamente en las operaciones de comercio exterior que realizan los contribuyentes, así como el flujo de capitales de un país a otro, ya que perjudica su patrimonio al mermar con la doble imposición las utilidades netas a percibir por las operaciones realizadas.

³³ RUIZ, Lopez Angélica María, *El tratado Mexico USA para evitar lad oble tributación*, Tesis no publicada, UNLA, México 1999 p 56

En este sentido, los países se han dado a la tarea de celebrar tratados impositivos para evitar la doble tributación, estos tratados implican un acuerdo convencional de dos estados, los cuales ceden parte de su soberanía o limitan parte de esta, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas acudir a hacer negocios a un país determinado.

Cuando se habla de un tratado a celebrarse entre países que se consideran soberanos en el orden jurídico, se está haciendo referencia al derecho internacional. En esta materia tiene especial importancia determinar de donde adquiere el carácter jurídico un tratado, si en apariencia no hay un orden jurídico superior a los estados que les dé validez, sin embargo en el derecho internacional también existe ese orden jurídico que le da validez a los tratados.

2.5.2. CONCEPTO DE TRATADO INTERNACIONAL

De conformidad con el artículo 2 inciso a) de la convención de Viena sobre el derecho de los tratados:

“Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un documento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

De esta definición resalta que el tratado es un acuerdo donde se manifiesta la voluntad de los estados contratantes a fin de obligarse a realizar la conducta acordada, su esencia radica en que constituye una fuente específica de una obligación de derecho internacional contraída voluntariamente por un Estado a favor de otro y que origina derechos recíprocos entre los contratantes.

Otro aspecto que debe resaltarse que proporciona la convención de Viena es que debe regirse por el derecho internacional, y no por el derecho interno de alguno de los

estados contratantes, si esto ocurriera se estaría ante la presencia de un contrato entre estados y no ante un Tratado Internacional³⁴.

2.5.3. DIFERENCIA CON LOS CONTRATOS.

Tanto el tratado como el contrato es un acuerdo de voluntades, donde se crean normas jurídicas, tal como lo manifiesta Enrique Calvo Nicolau:

“En el tratado la manifestación de la voluntad se hace por conducto de uno o varios individuos facultados por el orden jurídico interno para expresarla y así vincular ese orden jurídico con otro (el de otro Estado). En cambio en el contrato la voluntad la manifiesta un sujeto al orden jurídico interno pero que no actúa como un órgano del Estado. En el tratado la manifestación de voluntad se formaliza por el procedimiento de la ratificación o aceptación; primero se firma el tratado por el representante autorizado y después se ratifica. En cambio el contrato no requiere ser ratificado por los países que en él intervienen, mientras que en el contrato es el orden jurídico interno el que le atribuye efectos legales al acuerdo de voluntades, en el tratado es el orden jurídico internacional el que se lo atribuye, pues aunque el acuerdo de voluntades se expresa también por individuos lo hacen en su carácter de órganos del estado”³⁵

En lo anterior se encuentran estas diferencias.

- i. El Tratado es firmado por individuos que representan órdenes jurídicos, mientras que el contrato es firmado por individuos que actúan conforme a ese orden jurídico.
- ii. El tratado se formaliza mediante la ratificación, mientras que en el contrato no existe esta figura.

³⁴ GUERRERO Vizcaíno Claudia Patricia, *El tratado México- Canadá para evitar la doble tributación*. tesis no publicada, Universidad Panamericana, México 1993 p 45

³⁵ CALVO Nicolau, Enrique, citado por Adolfo Arriola Vizcaino, Op cit pág 282

- iii. El contrato se rige por el orden jurídico interno de los estados, el tratado en cambio se rige por el derecho internacional.

2.5.4. ÁMBITO JURÍDICO INTERNO Y EXTERNO.

Los Tratados Internacionales, así como cualquier ley orgánica o reglamentaria, están regulados por el derecho, hacia el interior de las naciones y en el ámbito internacional, en el caso de México, Herbert Bettinger, divide el ámbito jurídico de los tratados en interno y externo, de la siguiente manera:

INTERNO:

Es interno cuando sólo se deben observar las disposiciones legales territoriales de los estados contratantes sin necesidad de medir su efecto ante otras autoridades o bien ante otras políticas impositivas extranjeras.

En este ámbito tendríamos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que se analizará posteriormente y a la Ley sobre la Celebración de Tratados publicada el 2 de enero de 1992 en el Diario Oficial de la Federación cuyo objeto es regular la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional.

EXTERNO:

En cuanto al ámbito internacional los tratados deberán observar ciertos lineamientos de los cuales se desprenden derechos y obligaciones para los estados contratantes. Estos derechos y obligaciones que emanan de la celebración del tratado, son diferentes e independientes de los que las leyes internas de los estados contratantes consagran.

Las fuentes del derecho internacional se encuentran enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia y han sido aceptadas por todos los

países que ratificaron la Carta de las naciones Unidas o que con posterioridad se han adherido a ella. México ratificó dicha carta el 7 de noviembre de 1945 y como consecuencia de ello ha aceptado como fuentes del derecho las siguientes:

- a) Las convenciones internacionales sean generales o particulares que establezcan reglas expresamente reconocidas por los estados litigantes.
- b) La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho.
- c) Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas, y;
- d) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para determinar las reglas de derecho.

Sin lugar a dudas, hoy en día la fuente del derecho internacional más importante son las convenciones internacionales o tratados, tanto bilaterales como multilaterales, ya que tienen la ventaja de que por constar por escrito permiten una mayor certidumbre respecto del contenido del derecho, facilitándose su interpretación.

2.4.5. INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADOS POR MÉXICO.

La Ley Sobre la Celebración de Tratados y el Decreto de Promulgación de la Convención de Viena, permiten al poder ejecutivo actuar dentro de nuestro territorio y fuera de él y contar, con el soporte jurídico que proteja su actuación, frente a otros estados con los que lleve a cabo convenios de carácter impositivo.

Los ordenamientos antes señalados, observados desde el punto de vista de los contribuyentes tienen limitantes en su aplicación y no tratan la actuación, generación y

cumplimiento fiscal de estos en una operación en la que se obtengan ingresos en otro Estado en el que no se consideren residentes o establecimientos permanentes, las normas que se desprenden tanto de la ley como de la convención solo protegen a los contribuyentes ante las violaciones cometidas por las autoridades fiscales al no apegar su actuación al tratado para evitar la doble tributación.

El contribuyente o sujeto pasivo para actuar ante cualquier disposición impositiva, requiere de orientaciones que le permitan cumplir legalmente lo que la normatividad le indique, debido a que ésta es muy compleja.

Tan es así que las leyes cuentan con reglamentos, se publican decretos, circulares entre otros, razón por la cual, la materia fiscal internacional no debe quedarse fuera de estos beneficios de orientación para una debida actuación que guía al sujeto del impuesto.

El sistema tributario mexicano considera a través de la resolución miscelánea fiscal para 2005, que los Tratados sobre Doble Imposición deben interpretarse conforme a su regla 2.1.1., la cual señala:

*“... Para la interpretación de los tratados celebrados por México para evitar la doble tributación serán aplicables **los comentarios del Modelo del Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal**, a que hace referencia la recomendación adoptada por el **Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico** el 21 de septiembre de 1995 o aquella que la sustituya, en la medida en que los mismos sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados con México”*

Énfasis añadido.

De lo anterior se desprende que con el fin de interpretar y analizar los diversos tratados celebrados por México, el sujeto pasivo se podrá apoyar en los comentarios del 21 de septiembre de 1995 que se efectuaron por la OCDE.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha expresado de la siguiente manera:

DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

*La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, **se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización**, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar.*

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

No. Registro: 183,297, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: I.9o.A.76 A, Página: 1371
El énfasis añadido es nuestro.

DOBLE TRIBUTACIÓN. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE).

*Dentro de las obligaciones que México asumió como país miembro de la OCDE, se encuentra la de concluir los convenios bilaterales que en materia de doble imposición celebre con otros países miembros, con base en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que fue elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, con el objeto principal de resolver, sobre una base uniforme, los problemas que con mayor regularidad se presentan en el campo de la doble imposición entre los países que forman parte de tal organismo. Este modelo de convenio se divide en capítulos en los que se contienen los artículos relativos al tema con el que se titula el propio capítulo y, a su vez, cada artículo cuenta con comentarios formulados por expertos fiscales de los países miembros con el fin de ilustrar o interpretar su contenido. Así pues, **los comentarios de mérito constituyen una fuente privilegiada de interpretación de los tratados, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, y porque en términos de lo dispuesto en la regla 2.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil, las autoridades nacionales sólo deben acudir a ellos con el único propósito de interpretar los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal; siendo así inconcuso que tales comentarios revisten una naturaleza netamente interpretativa.***

No. Registro: 183,294, Tesis aislada, Materia(s):Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: I.9o.A.73 A, Página: 1373
NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

(Énfasis añadido).

Estas tesis (que aún no establecen jurisprudencia) apoyan el razonamiento de que para interpretar los tratados para evitar la doble tributación debe acudir al los comentarios de la OCDE.

2.5.6. LOS MODELOS TRIBUTARIOS.

Los modelos tributarios, son la base para que a través de un acuerdo de voluntades entre los estados contratantes se celebren los convenios para evitar la doble tributación.

Por lo que los modelos son un diseño general del contenido que se propone para los tratados tributarios, y son considerados como el punto de partida para la Instrumentación de los tratados, es decir, los estados contratantes toman como base un modelo y efectúan las modificaciones y adaptaciones necesarias a sus propias necesidades y exigencias, una vez transformado el modelo, se convierte en Tratado Para Evitar la Doble Tributación.³⁶

Actualmente existen diversos modelos que se toman como base en la realización de los tratados tributarios en el mundo, como el de la ONU, la OCDE y EUA

a) MODELO DE LA OCDE.

³⁶ BETTINGER Barrios, Herbert Op. cit. pág 248

El consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación en 1955, y estableció un comité fiscal en 1956, al que en 1958 se le encargó que elaborara un proyecto de convención para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y el capital, así como propuestas concretas, para la cabal aplicación de dicha convención.

En 1963 se conformó finalmente un modelo que contenía 29 artículos, pero cuatro años después en 1967 se revisó el modelo aprobado en 1963 con la finalidad de incorporar la experiencia de los países miembros en la celebración de dichos tratados o en su aplicación práctica, esta revisión se dio por terminada con la publicación en 1977 del Convenio Modelo Para Evitar la Doble Tributación que continúa vigente.

b) MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS.

El Modelo de las Naciones Unidas reproduce muchos artículos del modelo de la OCDE, la diferencia entre ambos es que en el modelo de la ONU, que fue publicado en 1974 se contempla de manera más amplia las relaciones y diferencias de tipo económico que existen entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo.

c) MODELO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

Estados Unidos de América al ser Miembro de la OCDE y de la ONU, participó activamente en la estructuración de los modelos de estas organizaciones, sin embargo con la finalidad de hacer afín el contenido de dichos tratados con su legislación interna, elaboró su propio modelo para evitar la doble tributación, mismo que quedó concluido en 1977, siendo revisado y modificado en 1981.

2.5.7. CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

El día 1 de enero de 1994 entró en vigor el Tratado de Libre Comercio entre México, EUA y Canadá, que modifica sustancialmente la posición de nuestro país de no firmar tratados internacionales para evitar la doble tributación, al cambiar su situación en los mercados internacionales al convertirlo en miembro de una de las zonas de libre comercio más importantes del mundo. Por consiguiente para poder operar con éxito dentro del nuevo régimen jurídico y comercial que crea este tratado internacional, nuestro país debe otorgar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros que deseen operar en México al amparo del propio tratado.

Previendo lo anterior, en el año de 1993, entran en vigor tratados Internacionales para prevenir la doble tributación celebrados con Canadá, Suecia y Francia, a partir de enero de 1994, entran en vigor sendos tratados en esta misma materia con Alemania y principalmente con los EUA. Con lo cual México realiza importantes modificaciones a su política fiscal, con el objeto de adecuarse al entorno económico mundial, que se está caracterizando por una creciente globalización de los mercados internacionales.

Por su importancia, debe analizarse el documento oficialmente denominado "Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta" (Convenio México-EUA) que entro en vigor el 1º de enero de 1994, previo el intercambio de notas diplomáticas efectuado en la ciudad de Washington, D.C., los días 2 y 28 de diciembre de 1993, después de su ratificación por la cámara de Senadores, de México, llevada a cabo el 12 de julio de 1993, y cuyo texto integro apareció publicado en el Diario oficial de la Federación con fecha 3 de febrero de 1994.

Cabe hacer notar que este documento corresponde al modelo de la OCDE., de ahí que el estudio de los principales aspectos del tratado México-EUA nos permita tener una idea generalizada de lo acordado con las otras naciones miembros de esta organización, si bien debemos concentrarnos en este pacto en particular por haberse celebrado con el principal socio comercial de México, además de que el estudio del presente trabajo se relaciona directamente con los residentes en EUA por lo que al realizar operaciones internacionales con o en México tendrán que acogerse al tratado que nos referimos.

Aclarado lo anterior, vamos a hacer referencias a continuación a los principales puntos del Tratado, con el objeto de que se advierta en que forma se busca resolver el problema de la doble tributación internacional, procurando distribuir en forma más equitativa los gravámenes fiscales entre los países firmantes, a fin de que los contribuyentes de ambas naciones no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

Así un análisis de las cláusulas más significativas de este Tratado Internacional, es el que se presenta a continuación y que nos permitirá explicar más claramente el concepto anterior. Para facilitar su comprensión cada cláusula o artículo se identifica por materia.

Residentes (Artículo 4).

Se considera residente de un estado contratante a cualquier persona que en los términos de las disposiciones fiscales del Estado de que se trate, este sujeta al pago de impuestos por razón de: su domicilio, su residencia o su lugar de negocios.

El contenido de este artículo se analizará a profundidad en temas posteriores. |

Rentas inmobiliarias (Artículo 6).

Se respeta el principio contenido en la legislación mexicana en el sentido de que los ingresos que obtenga un residente de un Estado Contratante por concepto de

arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en el otro Estado contratante, serán objeto de la retención impositiva prevista en las respectivas legislaciones nacionales.

Dividendos (Artículo 10).

En el caso de dividendos o utilidades distribuidas a sus accionistas o socios por toda clase de sociedades o empresas, pagadas a un residente en México por una empresa residente en EUA, la retención que se efectúe en este último país no podrá exceder de los siguientes porcentajes:

1. 5% del importe bruto del dividendo únicamente cuando el perceptor sea una sociedad que posea cuando menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la empresa pagadora.
3. 10% del dividendo bruto en los demás casos.

Estas tasas preferenciales no serán aplicables cuando el beneficiario efectivo del dividendo tenga un establecimiento permanente o una base fija de negocios en el país de residencia del pagador, siempre que los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Para una mejor comprensión de este acuerdo internacional debe señalarse que la tasa general de retención en los EUA por concepto de dividendos es del 30%, en tanto que en México no procede retención impositiva alguna cuando los dividendos provienen de utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta en las sociedades que los generaron.

Entonces, para efectos de retención este artículo no resulta aplicable en México ya que impondría cargas superiores a las establecidas en ley.

Intereses (Artículo 11).

Los pagos de intereses que se efectúen a un residente de otro Estado, que sea el beneficiario efectivo de los mismos, están sujetos a retención impositiva en el Estado de procedencia, conforme a las siguientes reglas:

1. El 4.9% del monto total de los intereses devengados, cuando éstos deriven de préstamos otorgados por bancos y compañías aseguradoras, o cuando deriven de bonos y valores que estén registrados y que se negocien en un mercado de valores reconocido (bolsa de valores).
2. El 10% si los intereses son pagados por bancos, o si deriven de créditos para financiar la adquisición de maquinaria y equipo, cualquiera que sea el pagador.
3. El 15% para cualquier otro tipo de intereses.

No obstante lo anterior, se libera de la obligación de efectuar retención impositiva en el país en el que se encuentre la fuente de pago, a los intereses pagados en los siguientes casos:

- A) Cuando el perceptor o el pagador sea un estado contratante, alguna de sus subdivisiones políticas o una autoridad local;
- B) Cuando el perceptor sea un fideicomiso, empresa u organización constituida para administrar fondos de pensiones o planes de retiro que esté exenta de impuestos conforme a la legislación de su país de origen;
- C) Cuando el pago de intereses se origine en los Estados Unidos de América o en México y derive de préstamos cuyo plazo sea igual o superior a tres años garantizado o asegurados por el Banco Nacional de Comercio Exterior o por Nacional Financiera, o por el Eximbank o por el Overseas Private Investment Corporation, respectivamente.

Regalías (Artículo 12).

Las regalías pagadas a un residente del otro Estado contratante estarán sujetas a imposición en el Estado del cual proceden, sin que la retención pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías, cuando el perceptor sea el beneficiario efectivo de las mismas.

Debe señalarse que en los términos del tratado los pagos que se efectúen por el arrendamiento de un equipo industrial, comercial o científico, se considerarán regalías, y en consecuencia estarán sujetos a la retención impositiva que se indica en el párrafo anterior.

Es conveniente destacar que este acuerdo internacional representa una reducción importante para gravar ingresos por regalías hasta una cifra tope de 10% toda vez que en las respectivas legislaciones nacionales las tasas de retención por este concepto fluctúan entre el 15% y el 30% de los ingresos brutos.

Si consideramos que los pagos por regalías generalmente corresponden a operaciones de transferencia de tecnología y de transmisión de secretos industriales, así como de derechos de propiedad industrial e intelectual como patentes, marcas, nombres comerciales y derechos de autor, se advertirá el impacto favorable que a mediano plazo, por lo menos, esta medida tendrá en el indispensable desarrollo tecnológico de nuestro país.

Ganancias de Capital (Artículo 13)

Se establece que las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles que obtenga un residente de uno de los estados contratantes por inmuebles ubicados en el otro Estado, podrán ser objeto de retención en el país en el que se ubique la fuente del ingreso, conforme a las tasas vigentes en ese momento en la respectiva legislación nacional.

Para dichos efectos, se consideran también como bienes inmuebles, las partes sociales o cualquier tipo de participación en un fideicomiso o sucesión por causa de muerte cuyos activos estén integrados por bienes inmuebles.

|

Así mismo quedan gravadas, dentro de este concepto las ganancias que se obtengan como resultado de la venta de acciones de empresas residentes en el otro Estado Contratante, cuyo activo total consista o haya consistido en valor, por lo menos en un 50% en bienes inmuebles.

Servicios Personales Independientes (Artículo 14).

Se elimina la retención existente en las legislaciones nacionales, sobre los ingresos percibidos por una persona física por la prestación de servicios independientes llevada a cabo en el otro Estado, siempre y cuando el prestador no tenga una base fija de negocios en ese otro Estado, o bien, si permanece en este último por lo menos 183 días en un periodo de 12 meses.

Sobre este particular cabe señalar que el gobierno mexicano aceptó una regla de residencia para efectos fiscales conocida como “Tax Home” que es característica de la legislación tributaria de los Estados Unidos de América y que por ende, se incorpora a nuestro Derecho a través de este Tratado Internacional.

Trabajos dependientes (Artículo 15).

En el caso de los servicios personales dependientes (asalariados) también se elimina la retención sobre los ingresos derivados de servicios prestados en el otro Estado, siempre que el prestador permanezca en ese estado durante un plazo inferior a 183 días en un periodo de 12 meses; que su remuneración sea pagada por un no residente en dicho Estado; y que la misma no sea cubierta por una base fija o establecimiento permanente del pagador en el mismo Estado.

Impuesto sobre sucursales (Artículo 11-A).

La legislación fiscal norteamericana establece un impuesto a sucursales de empresas matrices, consistente en una retención sobre las utilidades distribuidas a extranjeros por parte de sus establecimientos ubicados en territorio de estados Unidos de América, asimilando dichas utilidades a dividendos.

A través del tratado, se establece una disminución en la tasa de retención en los siguientes términos:

a) 5% sobre las cantidades que, en los términos de la legislación norteamericana o del propio tratado sean asimilables a dividendos.

b) 10% sobre el excedente del interés que se haya deducido de la base gravable de la sociedad residente en México, atribuible al establecimiento permanente en Estado Unidos. Excedente que se computa sobre el total del interés pagado por dicho establecimiento.

Eliminación de la doble imposición (Artículo 24)

Se establece que los estados contratantes otorgarán, en los términos de sus respectivas legislaciones nacionales, un crédito directo equivalente al impuesto pagado en el otro Estado contratante por los residentes y, en el caso de Estados Unidos, por los ciudadanos.

Así mismo queda previsto que los Estado contratantes otorgarán un crédito fiscal indirecto por el impuesto pagado por una subsidiaria ubicada en el otro Estado al distribuir dividendos, cuando la participación en esta sea igual o superior al 10% de las acciones con derecho a voto que emita dicha subsidiaria.

Limitación de beneficios (Artículo 17)

Se establecen reglas que limitan la aplicación de los beneficios del Tratado, las que básicamente se enfocan a que residentes de países distintos de los contratantes, obtengan ventajas mediante la ubicación de sociedades o fideicomisos en alguno de los dos países.³⁷

Del análisis de las cláusulas anteriores, puede advertirse que el más importante de los Tratados Internacionales celebrado por México, hasta la fecha muestra las siguientes características fundamentales:

1. Recurre indistintamente a los conceptos de residencia y fuente para la determinación de los sujetos pasivos e ingresos gravables.
2. Se basa en el acuerdo de gravar determinados ingresos hasta una tasa tope, reduciendo significativamente las tasas de retención previstas en las respectivas legislaciones nacionales. Esto último es particularmente significativo en los casos de pagos derivados de actividades indispensables para el libre intercambio de bienes y servicios como rentas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y servicios profesionales.
3. Se incorporan figuras jurídicas previstas en las respectivas legislaciones nacionales, como los tratamientos preferenciales en materia de dividendos y de intereses pagados a instituciones de banca de desarrollo; y como los conceptos de “Tax home” de “Foreign Tax credit” y de impuesto a sucursales, en el caso de los EUA.
4. Se limita el objeto materia del tratado al impuesto sobre la renta, por lo que otro tipo de impuestos como el impuesto al valor agregado, el impuesto al activo y los impuestos sobre ventas quedan sujetos a lo previsto en las legislaciones nacionales, independientemente de que los actos gravados por los mismos se lleven acabo por residentes del otro estado contratante.

³⁷ Fuente de todo el resumen del tratado: Chávez, Ruiz, Zamarrita y Cía. S.C., Firma independiente de asesores de impuestos. Publicación denominada “Tópicos Fiscales” No. 2 año XIII enero de 1994.

5. Con toda razón, se elimina la posibilidad de que personas físicas o morales, que no son residentes de los Estados Contratantes puedan llegar a obtener beneficios indebidos en la aplicación del Tratado, mediante la utilización de determinadas figuras jurídicas como la ubicación en alguno de los dos países de sociedades o fideicomisos.
6. En general, se logra el propósito que se persigue con la celebración de esta clase de Tratados Internacionales que es el de impedir los efectos de la doble tributación internacional eliminándose así y en una medida importante las barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica que existieron en el pasado.

Dentro de este contexto, los tratados internacionales celebrados por México para evitar al doble tributación, constituyen una parte sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, toda vez que como ya se analizó en un tema anterior, por mandato constitucional poseen el carácter de “Ley suprema de toda la Unión”, y como tal se aplican con preferencia a cualquier Ley Fiscal especial incluyendo a las leyes federales como el Código Fiscal de la Federación, y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para sólo citar las más importantes.

De aquí que a partir del 1 de enero de 1994, no es posible analizar íntegramente el Derecho Fiscal Mexicano sin estudiar los respectivos Tratados Internacionales en materia de doble tributación y en el caso que nos ocupa el celebrado con los Estados Unidos de América.

3. FACTORES DE VINCULACION DEL ESTADO CON LOS CONTRIBUYENTES

Para determinar las personas a las que se extiende la potestad tributaria del Estado, y que por tal razón pueden ser sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta que la sujeción a la expresada potestad tributaria puede tener un doble fundamento, que corresponde al doble carácter del Estado como organización personal y como corporación territorial. De un lado por tanto, pueden ser sujetos pasivos del impuesto todos aquellos que pertenecen al Estado en calidad de nacionales cualquiera que sea el lugar donde residan; de otro, todos aquellos tanto nacionales como extranjeros que se encuentren con el Estado en una determinada relación de carácter personal (domicilio, residencia, estancia) o económico (posesión de bienes existentes en el Estado, participación en hechos o en actividades que se realizan en el Estado).

Existen diversos factores de vinculación que legitiman al Estado para contemplar dentro de su legislación tributaria, los supuestos de hecho o de derecho que integran el hecho imponible³⁸

Para Álvarez Carmona Existen dos criterios atributivos de la potestad tributaria, mismos que dan lugar a los factores de vinculación a que hemos hecho mención. Dichos criterios son los siguientes:

- a) Criterios de sujeción personal: nacionalidad y residencia.
- b) Criterios de sujeción económica: establecimiento permanente y fuente de riqueza³⁹.

Los países exportadores de capital tienden por la aplicación de los criterios de vinculación personal, o mejor dicho, dan énfasis a estos criterios en razón de que sus capitales se colocan fuera de las fronteras y desean gravar esos capitales en cualquier lugar que se hallen, en tanto que los países netamente importadores de

³⁸ **Hecho Imponible:** Es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Fuente: Álvarez Carmona Op Cit

³⁹ ALVAREZ Carmona Op cit.

capital adoptan con mayor frecuencia e interés los criterios económicos según los cuales el país generador de la riqueza es el que debe mantener la potestad tributaria sobre la riqueza generada.

Existen cuatro factores de vinculación, mismos que se encuentran representados todos ellos en nuestra legislación, aún cuando de hecho tienen vigencia sólo tres, pues la nacionalidad no se utiliza como factor de vinculación en nuestra legislación fiscal para el establecimiento concreto de cargas tributarias.

Siendo entonces necesario establecer el alcance de los diferentes factores de vinculación, que son:

- 3.1. la nacionalidad,
- 3.2. la residencia,
- 3.3. la fuente de Riqueza y
- 3.4. el establecimiento permanente

3.1. LA NACIONALIDAD O CIUDADANIA.

Actualmente la nacionalidad o ciudadanía son utilizados como sinónimos para efectos tributarios y ese concepto implica el vínculo que une al individuo con un Estado determinado, este criterio de sujeción consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad el contribuyente, entendida esta como el vínculo que une al individuo con el país. La nacionalidad es un estado jurídico que otorga la ley por diversas circunstancias o criterios, en tanto la ciudadanía es vista dentro de la ciencia política como un derecho de corte preferentemente político en los términos de la legislación de cada país⁴⁰.

La nacionalidad mexicana sólo se puede adquirir por dos formas, que son las señaladas en el Art. 30 de la CPEUM el cual establece:

“Art. 30.- La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

⁴⁰ MOREYA Suárez Raúl, Et al, Comisión fiscal internacional, tratados para evitar la doble tributación, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2002 p. 64

A).- Son mexicanos por nacimiento:

I.- Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;

II.- Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;

III.- Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y

IV.- Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B).- Son mexicanos por naturalización:

I.- Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización.

II.- La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley"

Con base en este artículo 30 Constitucional únicamente puede ser mexicana la persona que cumpla con los requisitos señalados en el artículo transcrito anteriormente.

Un concepto de Nacionalidad considerado por muchos juristas como el más completo es el de Carlos Arellano, en el que señala lo siguiente:

"Es la institución jurídica por medio del cual se relaciona una persona física o moral con el Estado, en razón de pertenencia, por sí sola, o en función de cosas, de una manera

originaria o derivada”.⁴¹

El concepto mencionado anteriormente se refiere a la pertenencia de la persona física o moral con el Estado, se extiende a determinadas cosas que son propiedad del Estado y así tenemos el nacimiento que se da a bordo de un buque nacional y la importación de artículos extranjeros y tiene un carácter mutable que actualmente lo caracteriza.

Todo individuo debe poseer una nacionalidad, se trata de un fenómeno social al que la norma atribuye consecuencias jurídicas, la calidad de mexicano o extranjero y determina por ende si es sujeto o no de las prerrogativas y deberes que la Constitución otorga a los nacionales para ingresar al Estado Mexicano.

Reside en los individuos que conforman el pueblo mexicano, la soberanía y pasan a ser parte de la fuerza del poder estatal; ello no impide que puedan gozar de las garantías individuales, debiendo respetarse el debido proceso legal en caso de que se les aplique el artículo 33 constitucional.

En nuestro derecho, la nacionalidad se maneja como un 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, sin hacer distingo alguno en función de la residencia o de la ubicación de la fuente de los ingresos de las personas.

Por diversos motivos, el legislador ha excluido de las leyes ordinarias a la nacionalidad como factor concreto de vinculación; sin embargo, como ya se dijo, el principio constitucional existe aunque no se aplique⁴².

3.2. LA RESIDENCIA.

Este factor es el más importante en función del nacimiento de la relación tributaria, pues relaciona directa e inmediatamente al Estado con las personas que en él

⁴¹ ARELLANO Carlos, Derecho Internacional Privado, Porrúa, 11ª Edición, México 1995

⁴² ALVAREZ Carmona, Op Cit.

residen. En nuestro caso, la residencia resulta ser el principal factor de vinculación tratándose de impuestos directos.

En este trabajo se analiza el tratamiento fiscal para los residentes en Estados Unidos, y la única forma de lograr conocer el concepto de no residente en México es por exclusión. Así las cosas, resulta fundamental definir con precisión el concepto de residencia para efectos fiscales, así como el análisis de los casos límite, es decir, aquéllos en que se adquiere o se pierde la residencia para efectos fiscales y sus consecuencias principales.

La importancia de este concepto atiende a que el sujeto gravado por residencia tendrá la obligación de globalizar o acumular la totalidad de sus ingresos independientemente de la fuente de la que procedan.

Cabe señalar que la mayoría de los países establecen impuestos sobre la renta atendiendo al concepto de residencia, concepto que difiere de un país otro.

En el caso concreto de nuestro país, el legislador establece un concepto de residencia para efectos fiscales, mismo que incorpora en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, el cual transcribimos a continuación, para después analizarlo detalladamente:

“Artículo 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal."

El análisis de este artículo se hará en el siguiente tema.

3.2.1.1. LA RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES DE PERSONAS FISICAS.

3.2.1.1. ADQUISICION DE LA RESIDENCIA.

De acuerdo con lo señalado por el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, una persona física por el sólo hecho de establecer su casa habitación en México, se convierte en residente en territorio nacional, aclarándose en el mismo artículo que

cuando dicha persona también conserve casa-habitación en el extranjero entonces se entenderá que es residente mexicano si en este país tiene su centro de intereses vitales, y define a continuación en que casos se considera que existe el centro de intereses vitales en México y es:

a) Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

En este caso, si una persona que tiene casa habitación en México y también en el extranjero y que también perciba ingresos en ambos países, en caso de tener duda acerca de donde percibirá más del 50% de sus ingresos tendría que esperar a que concluyera el ejercicio fiscal para darse cuenta si se convirtió en residente para efectos fiscales en México y por lo tanto cumplir sus obligaciones de acuerdo a las leyes fiscales de nuestro país, lo que dificulta el correcto cumplimiento de dichas obligaciones por que no hay una certeza del lugar en que se considerará residente y en consecuencia del régimen a aplicarse, ya que si se convierte en residente mexicano tendría que tributar conforme al Título IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta, y si no es así, tributaría conforme al título V de la citada ley, mismos que tienen diferencias importantes entre sí en cuanto al calculo, entero y periodicidad del pago del impuesto.

b) Cuando en el país tengan el **centro principal** de sus actividades profesionales.

Esta disposición se entiende que es aplicable para las personas que se dediquen a la realización de actividades profesionales, entonces dando una interpretación a *contrario sensu*, se entendería que no aplica para quienes realicen actividades empresariales ni cualquier otra actividad.

Al mencionar que cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales nuevamente se deja a la persona sin claridad para la correcta aplicación de esta norma ya que no existe una definición de centro principal, y como debe medirse ese centro principal, ya sea por ingresos percibidos por dichas actividades, o por el tiempo que se dedique a ellas.

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

El principal efecto, de la adquisición de la residencia en territorio nacional para efectos fiscales, es el que la persona queda sujeta al régimen general del impuesto sobre la renta por la totalidad de los ingresos que reciba.

El artículo 1 de la LISR menciona

“Art. 1 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....”

De aquí que si un residente en México percibe ingresos en dos o más países tendría que acumular la totalidad de los ingresos percibidos en todos esos países para pagar impuestos de conformidad con la LISR.

El régimen fiscal aplicable a las personas que adquieran la residencia en territorio nacional, resulta de suyo sencillo, ya que a partir del momento en que empiecen a percibir ingresos, se causará el impuesto sobre la renta conforme a las reglas de los residentes en México.

El problema se presenta cuando la persona percibe ingresos antes y después del momento de adquisición de la residencia dentro del mismo año de calendario. Sobre este asunto el artículo 209 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone lo siguiente:

“Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título (V) que durante el año de calendario adquieran la residencia en el

país, considerarán el impuesto pagado durante el mismo como provisional y calcularán el impuesto por los ingresos percibidos en dicho año en los términos del Título IV de esta Ley."

De acuerdo con lo anterior podemos concluir que:

- a) Una persona física que adquiriera 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 su fuente.
- b) Deberá acumular también los ingresos que haya percibido de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional dentro del mismo año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia.
- c) Podrá acreditar como pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, las retenciones que le hayan efectuado sobre los ingresos señalados en el inciso anterior.
- d) No tendrá obligación de acumular aquellos ingresos que haya percibido durante el año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia provenientes de fuente de riqueza ubicada fuera de México.

Por último, cabe señalar que 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.

2.3.1.2. PERDIDA DE LA RESIDENCIA.

De conformidad con lo previsto en el citado artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, para que una persona física residente en México pierda tal característica, se requiere que concurran los siguientes dos supuestos:

a) Que establezca su casa habitación en otro país y si la conserva también en México, que el centro de interés vitales entendido como la obtención de más del 50% de los ingresos obtenidos en el año de calendario se genere en el extranjero.

b) Acreditar el haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, y presentar el aviso a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a que esto ocurra (o sea por anticipado).

De presentarse sólo alguno de los supuestos antes citados, se seguirá considerando como residente en territorio nacional a la persona de que se trate.

Ahora bien, como consecuencia de la pérdida de residencia para efectos fiscales podemos citar el hecho de que la persona de que se trate 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 por fuente de riqueza ubicada en México.

En materia del impuesto sobre la renta, el artículo 106 séptimo párrafo de la ley de la materia dispone que:

"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 el precepto transcrito, 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 a determinar, en su caso, la existencia de saldos a favor que pudieran eventualmente recuperar del fisco mexicano.

3.2.2. LA RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES DE PERSONAS MORALES.

3.2.2.1. ADQUISICION DE LA RESIDENCIA.

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

Respecto a lo anterior cabe indicar que el artículo 9 de la Ley de Nacionalidad señala que:

"Son nacionales las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su cede de dirección efectiva".

Entonces se consideran personas morales mexicanas aquellas que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas y tratándose de una persona moral constituida en el extranjero, si esta establece en México la administración principal del negocio o su cede de dirección efectiva en ese momento se le atribuye la nacionalidad mexicana.

Ahora bien, en términos generales y de acuerdo con lo que señala la fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, la regla para considerar como residentes a las personas morales es "que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su cede de dirección efectiva". Lo cual significa que habrá que atender, precisamente, al lugar en que las personas en su carácter de administradores o los órganos respectivos se encuentren establecidos.

Resulta simple, determinar el régimen fiscal aplicable a una sociedad constituida conforme a las leyes mexicanas que será residente en México desde su nacimiento a la vida jurídica, quedando sujeta a todas las obligaciones tanto sustantivas como formales que contempla nuestra legislación fiscal.

La interrogante se presenta cuando una persona moral residente en el extranjero establece su administración principal en México, resultando residente en territorio nacional para efectos fiscales, así como también en el país donde fue constituida.

En este caso, que pudiera ocurrir muy eventualmente, no existe regla alguna en nuestra legislación que prevea las consecuencias de tal situación. Por lo que en ausencia de disposición específica y aplicando las reglas generales establecidas en la ley, se podría señalar que la situación fiscal de la sociedad que se encuentre en los supuestos antes mencionados, sería la siguiente:

- a) La sociedad quedaría sujeta al pago de impuestos en México por la totalidad de sus actividades, ingresos e inclusive patrimonio, a partir de la fecha de adquisición de la residencia, independientemente de la ubicación de su fuente de riqueza;
- b) La sociedad deberá acumular también los ingresos que ya hubieran sido atribuibles al establecimiento permanente en caso de que éste ya hubiera existido dentro del mismo año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia;
- c) Esta sociedad podrá acreditar como pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, los que hubiera realizado sobre los ingresos señalados en el inciso anterior;
- d) No tendrá obligación de acumular aquellos ingresos que haya percibido durante el año de calendario, antes del momento de adquisición de la residencia provenientes de fuente de riqueza ubicada en México y el impuesto que, en su caso, se le hubiera retenido, quedaría como pago definitivo ⁴³.

3.2.2.2. PERDIDA DE LA RESIDENCIA.

A través de una interpretación a *contrario sensu* de la disposición que establece cuales sociedades son residentes en territorio nacional, podemos concluir que una

⁴³ ÁLVAREZ Carmona, Op.Cit

persona moral dejará de ser residente en México para efectos fiscales cuando establezca su administración principal en otro país.

Ahora bien, al no existir reglas aplicables al supuesto de adquisición de residencia, tampoco existen respecto de su pérdida, por lo que también en una interpretación armónica de la ley, consideramos que la situación se presentaría de la siguiente forma:

- a) La sociedad dejaría de ser residente en la fecha en que su administración principal se establezca fuera del territorio nacional;
- b) 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, a menos que mantuviera un establecimiento permanente en el país.
- c). El ejercicio fiscal de la sociedad quedaría concluido en México en la fecha de pérdida de la residencia, considerándose irregular y teniendo la obligación de presentar declaración por dicho ejercicio, donde se acreditaran los pagos provisionales efectuados con anterioridad; salvo que continuara realizando sus actividades en México constituyendo establecimiento permanente en el país, caso en el cual debería continuar con el cumplimiento de sus obligaciones formales y el reconocimiento de los ingresos que le fuesen atribuibles-

Otra posibilidad sería, que la sociedad presentara un aviso de suspensión de actividades, y aguardara a más tardar hasta el tercer mes del ejercicio siguiente para presentar su declaración anual acreditando los pagos provisionales que efectuó durante el ejercicio anterior.

Cabe señalar que la ley no prevé expresamente un tratamiento para la adquisición o pérdida de residencia de personas morales que cambiaron su administración principal de país, en virtud de que se trata de supuestos que no van a ocurrir⁴⁴.

⁴⁴ Idem

3.2.3. CONCEPTO DE RESIDENCIA EN EL TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION CELEBRADO POR NUESTRO PAIS CON LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

El Tratado Para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal celebrado por nuestro país con el gobierno de los Estados Unidos de América señala en su artículo 4 que:

“1. A los efectos de este convenio la expresión, “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de éste Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, ésta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en éste Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera:

*a) La persona será considerada residente del Estado donde tenga una **vivienda permanente** a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos estados, se considerará residente en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (**centro de intereses vitales**).*

*b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los estados se considera residente del Estado contratante **donde viva habitualmente**.*

*c) Si viviera habitualmente en ambos estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado **del que sea nacional**.*

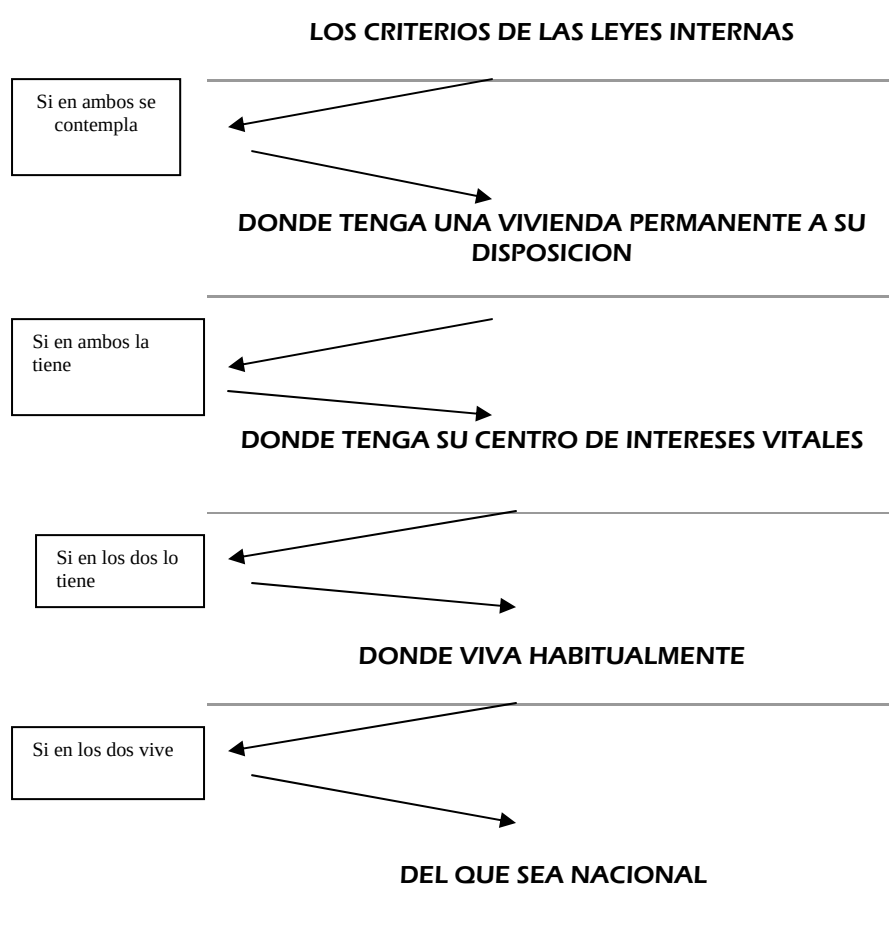
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea física sea residente de ambos estados contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los estados contratantes para los efectos del presente convenio.”

(Énfasis añadido).

Este artículo establece las reglas para determinar si una persona es residente de un Estado Contratante, para propósitos del tratado, la determinación de la residencia es importante porque, solamente los residentes de México y EUA pueden recibir los beneficios del tratado.

La determinación de la residencia para propósitos del convenio contempla en primera instancia los criterios de las leyes internas. Una persona sujeta a impuestos como residente de acuerdo de con la ley de uno de los estados contratantes es residente de ese Estado, si esa persona no es residente del otro Estado Contratante para propósitos fiscales según las leyes internas de ese otro Estado, no se investiga más, si tal persona es residente de los dos estados contratantes, el párrafo del dispone de una serie de pruebas para designar una sola residencia al individuo, la sociedades que son residentes de los dos estados contratantes no se consideran residentes de ninguno de los dos, para los efectos del tratado.

La determinación de residencia se da de manera escalonada, por niveles, donde si no se satisfacen los requisitos para el primer nivel se tiene que pasar al segundo y si ni el primero ni el segundo son definitivos se pasa al tercero, así los niveles que el artículo 3 del Tratado Para Evitar la Doble Tributación México EUA es el siguiente:



Este nivel de elementos determinantes de la residencia son cada uno contundentes, es decir, si una persona se ubica en el primer supuesto, pero con el segundo se define, entonces ya no se habla más y ese elemento determina en definitiva el Estado de residencia de dicha persona.

3.3. LA FUENTE DE RIQUEZA.

Otro criterio mundial y modernamente aceptado para que un país pueda someter a su potestad tributaria ciertas riquezas, es el criterio de fuente de riqueza, entendiéndose éste como el medio por el que se obtiene la riqueza o del lugar que ésta emana, es decir, donde se genera la riqueza.

Este factor implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado, simplemente por los ingresos que en él se generan. El concepto de fuente de riqueza atiende al lugar en donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto.

3.4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Este concepto lo hemos dejado en último lugar, toda vez que se trata de una combinación de los conceptos de fuente de riqueza y residencia, es decir, se grava a los sujetos que sin ser residentes en nuestro país, llevan a cabo actividades comerciales o profesionales de manera habitual y con el propósito de permanencia.⁴⁵

Ante la insuficiencia de los conceptos de domicilio, residencia, nacionalidad y ciudadanía, prácticamente todas las legislaciones modernas han acudido al concepto de establecimiento permanente para establecer su soberanía tributaria respecto de extranjeros que, en el territorio de estado que adopta este criterio de sujeción, llevan a cabo actividades económicas sin que en él se acuda a la creación de personas jurídicas colectivas, como lo sería una sociedad mercantil.

En el capítulo 5 analizaremos a detalle el concepto y las implicaciones del establecimiento permanente.

3.5. FACTORES DE VINCULACION EN LA LEGISLACION MEXICANA.

Tal como lo comentamos anteriormente, en nuestra legislación secundaria sólo existen tres de los cuatro factores de vinculación mencionados, mismos que claramente los encontramos de manifiesto en el artículo 1 de la Ley del ISR, mismo que establece que:

⁴⁵ ALVAREZ Carmona Op cit

"Las personas físicas y las morales estarán 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. (Residencia)

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. (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, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. (Fuente de riqueza)"

(Los paréntesis son nuestros).

Aquí pueden identificarse claramente los tres factores de vinculación existentes en el Derecho Fiscal Mexicano y delimita además los ingresos que serán determinativos de impuestos, de esta manera cabe hacer las siguientes consideraciones:

- a). Los residentes en México pagarán impuestos por TODOS los ingresos que perciban, en este país y en cualquier otro, en este caso tendrá que hacer una acumulación universal de ingresos.
- b) Las fracciones II y III se refieren a residentes en el extranjero.
- c) En la fracción segunda se hace alusión al establecimiento permanente y a que el extranjero pagará impuestos por los ingresos que obtenga en dicho establecimiento permanente, dejando fuera de este precepto a todos los demás ingresos que perciba en otras naciones, y siempre y cuando no sea residente nacional.

d) En la tercera se establece que si un extranjero no es residente mexicano, ni tiene establecimiento permanente en el país, pero si obtiene ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional entonces pagará impuestos por dichos ingresos. Este pago generalmente se hará a través de retención que efectuará el pagador del ingreso.

e) En los casos de las fracciones II y III son aplicables además los Tratados Para Evitar la Doble Tributación.

4. LAS PERSONAS MORALES Y LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

4.1. LAS PERSONAS MORALES.

En el sistema jurídico coexisten dos clases de personas: las físicas y las morales. En este apartado analizaremos lo concerniente a las personas morales, sin embargo es menester aclarar cual es la diferencia jurídica entre éstas y las personas físicas con el objeto de tener una visión completa del tema.

Encontramos una definición de personas físicas y morales en la obra de Javier Álamo, quien las define de la siguiente manera:

Personas Físicas: “Los Humanos nacidos vivos y viables a los que la ley les reconoce personalidad y capacidad de goce y en su momento de ejercicio, teniendo facultades para ser titulares de derechos y obligaciones”⁴⁶

Personas morales: “Persona imaginaria constituida para actuar en forma distinta a sus creadores, a la que el derecho le da reconocimiento, capacidad de goce y de ejercicio desde su nacimiento, teniendo facultades para ser titular de derechos y obligaciones”⁴⁷

De las anteriores definiciones encontramos que hay algunas diferencias y coincidencias:

a) Por principio de cuentas según afirma Javier Álamo, las personas físicas son seres humanos reales, y las personas morales son imaginarias.

⁴⁶ ÁLAMO Javier, los 140 tipos de personas reconocidas por el derecho mexicano, ED Porrúa, Primera edición, México 2000, Pág. 16

⁴⁷ Idem, Pág- 27

A las personas físicas se les da esa naturaleza cuando nacen vivos y viables tal como lo establece el Código Civil Federal que menciona que:

“ARTICULO 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.”

“ARTICULO 337.- Para los efectos legales, sólo se reputa nacido el feto que, desprendido enteramente del seno materno, vive veinticuatro horas o es presentado vivo al Registro Civil. Faltando alguna de estas circunstancias, nunca ni nadie podrá entablar demanda sobre la paternidad.”

“Se estima que el ser humano nace vivo cuando puede respirar fuera del seno materno sea por medio natural o artificial, lo cual se precia por la presencia de aire en los pulmones, para considerarlo viable deberá tener los órganos esenciales de existencia”⁴⁸

En cambio las personas morales son imaginarias, es decir no tienen una forma determinada, no son tangibles, su nacimiento se concreta al completar el procedimiento establecido para su constitución o al exteriorizarse como tales ante terceros.⁴⁹

⁴⁸ Ibidem. Pág 14

⁴⁹ Art. 2 LGSM “Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios.

Salvo el caso previsto en el artículo siguiente, no podrán ser declaradas nulas las sociedades inscritas en el Registro Público de Comercio.

Las sociedades no inscritas en el Registro Público de Comercio que se hayan exteriorizado como tales, frente a terceros consten o no en escritura pública, tendrán personalidad jurídica.”

- b) Las personas físicas actúan por cuenta propia o a través de representantes cuando no tengan capacidad de ejercicio⁵⁰ en cambio las personas morales siempre actúan a través de sus representantes⁵¹
- c) Las personas físicas tienen capacidad de goce desde su nacimiento y de ejercicio al alcanzar la mayoría de edad⁵², por su parte las personas morales tienen capacidad de goce y de ejercicio desde su nacimiento⁵³
- e) Tanto las personas físicas como las morales tienen la facultad de ser titulares de derechos y obligaciones.

4.1.1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS PERSONAS MORALES

Al momento de constituirse una sociedad, ésta es un sujeto jurídico que tiene capacidad de goce y capacidad de ejercicio distinto de las personas que la conforman o que la integran y que crean un ente diverso que tiene características propias las cuales, según Javier Alamo⁵⁴ son las siguientes:

- I. La capacidad jurídica:** Es la aptitud de ser titular de derechos y obligaciones pero en materia mercantil la capacidad esta limitada o condicionada por el fin de la sociedad, esto significa que solo puede tener derechos y obligaciones que estén contenidas dentro de su objeto social.
- II. Patrimonio (propio):** El patrimonio de una sociedad es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de los que es titular una sociedad mercantil y se clasifica en los siguientes grupos:

⁵⁰ Código Civil Federal (CCF) "ARTICULO 23.-...; pero los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes."

⁴³ CCF "ARTICULO 27.- Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos."

⁵² CCF "ARTICULO 24.- El mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes, salvo las limitaciones que establece la ley."

⁵³ "ARTICULO 26.- Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución."

⁵⁴ ALAMO Javier Op cit pag 84

· **Patrimonio Activo:** Que se refiere a los bienes y derechos de una sociedad y que puede ser aportado al momento de la constitución de la sociedad mercantil, en un aumento de capital, en un aumento del haber social o con las ganancias obtenidas por la sociedad.

· **Patrimonio Pasivo:** El patrimonio pasivo de una sociedad esta constituido por las obligaciones de la misma y estas se pueden adquirir desde el momento de la creación de la sociedad mercantil y consisten en deudas y obligaciones de dar o de hacer.

III. **Denominación o Razón Social:** Se define como el conjunto de caracteres que identifican a una individualidad, distinguiéndola de los demás.

IV. **Domicilio:** Es el lugar donde se harían la principal sede de negocios de una sociedad mercantil. En materia de sociedades mercantiles el domicilio por práctica común se determina en una ciudad, sin especificar número, calle o colonia.

Una persona moral o sociedad mercantil puede tener uno o más domicilios siempre y cuando esto quede plasmado en el acta constitutiva, poder señalar un domicilio principal y varios accesorios, al domicilio principal se le conoce como domicilio matriz y a los accesorios como sucursales, para efectos legales puede utilizar uno u otro indistintamente.

V. **Nacionalidad.** La nacionalidad de las sociedades mercantiles será mexicana cuando las mismas se conformen de acuerdo a las leyes de nuestro país y que establezcan su domicilio en el mismo en caso contrario se consideran extranjeras⁵⁵.

⁵⁵ www.gestipolis.com. Ensayo publicado por CHAVEZ Gutierrez Gregorio.

4.1.2. PERSONAS MORALES EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

Como lo veremos más adelante en las definiciones de empresa y actividades empresariales que las distintas leyes contienen, no se hace distinción entre personas físicas y morales, de lo que debe entenderse que ambas pueden constituir empresas y realizar actividades empresariales brevemente mencionaremos los diferentes tipos de personas morales que se reconocen bajo las diferentes ramas doctrinarias del Derecho Mexicano:

- A. En el derecho civil.
 - a) Asociación Civil
 - b) Sociedad Civil.

- B. En el derecho mercantil.
 - a) Sociedad Anónima.
 - b) Sociedad Comandita Simple.
 - c) Sociedad Comandita por Acciones.
 - d) Sociedad en Nombre Colectivo.
 - e) Sociedad de Responsabilidad Limitada.
 - f) Sociedad Cooperativa
 - g) Sociedad Extranjera.

- C. En el Derecho agrario:
 - a) Ejido.
 - b). Unión de Ejidos
 - c) Asociación Rural de Interés Colectivo
 - d) Núcleo de Población Comunal.
 - e) Unión de Comunidades.
 - f) Sociedad de Producción Rural.
 - g) Unión de Sociedades de Producción Rural.

- D. En el Derecho Administrativo y el Constitucional.
 - a) Estado Federal.

- b) Entidad Federativa
- c) Municipio.
- d) Sector paraestatal.
- e) Sector autónomo⁵⁶

E) En el derecho fiscal

- a) La asociación en participación⁵⁷

4.1.3. LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

Como se observó en tema anterior hay una gran diversidad de personas morales reconocidas por el sistema jurídico mexicano, pero hablemos en esta ocasión de las sociedades mercantiles, que son las que habitualmente realizan actos de comercio, son las que con mayor frecuencia realizan actividades empresariales.

Entendemos por sociedad mercantil, una persona jurídica colectiva formada por dos o más personas físicas o naturales que también pueden ser colectivas, organizada para realizar lícitamente actos de comercio, con objeto de obtener una ganancia y cumpliendo con los requisitos que en primer lugar señala la Ley General de Sociedades Mercantiles y en otras leyes mercantiles especiales.

Esta sociedad tiene personalidad jurídica propia, patrimonio, capital social, objeto lícito, denominación, domicilio, órganos de administración y representación y surge a la vida jurídica cuando se le inscribe en el Registro Público de Comercio de ese domicilio⁵⁸

⁵⁶ Para acceder a una explicación detallada de cada una de las personas morales citadas, remitirse a la obra de Javier Álamo, Op Cit., donde además de la clasificación transcrita, hace una explicación general de cada una de las personas morales listadas.

⁵⁷ La LISR en su artículo 8 hace un listado de las personas morales reconocidas como tales por la propia Ley, en este, incluye a la Asociación en Participación, que en las demás ramas del derecho es considerado como un simple contrato celebrado entre dos o más personas físicas, no como una persona moral.

⁵⁸ ACOSTA Romero Miguel, Op Cit, Pág 269

De las sociedades mercantiles mencionadas anteriormente, destacan la Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada por ser las que actualmente existen en mayor número en el país⁵⁹.

4.1.3.1. CRITERIOS DE DISTINCION DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES EN PARTICULAR.

En el campo particular de las sociedades mercantiles, éstas suelen clasificarse en las siguientes:

a). INDIVIDUALES O PERSONALES (intuito personae). Se caracterizan porque se constituyen atendiendo a la calidad de las personas que las integran, cuyos nombres forman el nombre de la sociedad (razón social) y quienes en cierta medida son responsables de las operaciones que aquella celebra siendo las siguientes⁶⁰:

- Sociedad en nombre Colectivo:
Todos los socios son administradores.
- Sociedad en Comandita Simple:
La gestión se encomienda a un grupo en el contrato social.
Socios Capitalistas = comanditarios
Socios Industriales = comanditados

b) COLECTIVAS O DE CAPITALS (intuito pecuniae). Su principal característica consiste en que su constitución atiende no tanto a la calidad de sus integrantes, sino al monto de las aportaciones que estos realizan. Existen al amparo de un nombre (denominación social) que no se forma con el nombre de los socios quienes en un principio, solo están obligados al pago de sus aportaciones⁶¹.

⁵⁹El INEGI, la SHCP, ni el registro público de comercio, tienen estadísticas de los tipos de personas morales que existen en México, por lo que para hacer este comentario nos basamos en la experiencia profesional.

⁶⁰ GARCIA Rendón Manuel, Sociedades mercantiles, ED Oxford, segunda edición, México 1999, pag 7

⁶¹ GARCIA Rendón Manuel, Op. Cit pag 7

La calidad de socio no da derecho a la gestión. Los gestores pueden ser o no socios.
Ejemplo: Sociedad Anónima.

4. MIXTAS. Son aquellas que participan de las características tanto de las sociedades de personas como de las de capitales, en atención a las circunstancias especiales que determinen a los socios a constituir esta clase de sociedades, éstos pueden destacar las características de las denominadas *intuito personae*, o bien de las *intuito pecuniae*, por consiguiente pueden existir bajo una razón social o una denominación⁶².

Ejemplo: Sociedad de Responsabilidad Limitada.

En el ámbito mercantil existen además otros criterios para clasificar a las sociedades, como cerradas, abiertas, regulares irregulares etc., sin embargo consideramos que todas estas otras clasificaciones, son secundarias ya que una sociedad *intuito persona* puede a su vez ser abierta o cerrada, regular o irregular, etc., es decir la clasificación base es la que acabamos de referir.

4.1.3.2. ADQUISICION DE LA CALIDAD DE COMERCIANTE POR LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

Las sociedades mercantiles adquieren la calidad de comerciantes por el solo hecho de su constitución, por cuanto la ley establece una presunción de lo que son si se constituyen con arreglo a las leyes mercantiles.

Dicho de otro modo: las sociedades mercantiles, en principio, son reputadas como comerciantes por la ley sin necesidad ejercer efectivamente la profesión propia de

⁶² GARCÍA Rendón además considera que existen sociedades flexibles diferentes a las mixtas, es decir considera que las mixtas son las que comparten las características de las sociedades de capitales y de personas pero que existen bajo una razón social, y las flexibles son las que existen bajo una denominación, sin embargo consideramos que el hecho de existir bajo un nombre o una denominación son ambas características de las sociedades de personas y de capitales respectivamente, por lo que ambas a nuestro juicio deben considerarse como sociedades mixtas.

éstos, sobre esta peculiaridad de las sociedades mercantiles Rocco⁶³ hace el siguiente comentario:

El motivo de distinción (para atribuir la calidad de comerciante a las sociedades mercantiles) es manifiesto, porque mientras el hombre halla en la vida multitud de fines que puede realizar de distintos modos, y en todas las formas posibles de actividad, la persona jurídica (la sociedad mercantil) nace para realizar uno determinado, y su actividad la marca y limita éste, que es en otros términos, la ley fundamental e inmutable de la persona jurídica.

4.1.3.3. LA SOCIEDAD ANÓNIMA.

El vocablo Sociedad Anónima tiene su origen en el derecho francés usado por primera vez por Luis XIV (1673). Actualmente se considera que dicha expresión es impropia porque anónima significa sin nombre y la sociedad evidentemente no carece de nombre.

El anonimato se refiere a los socios, cuya identidad podría desconocerse especialmente en el caso de las sociedades con acciones al portador. Significa, además, que la sociedad es de tipo capitalista, ya que los nombres de los socios no deben figurar en el nombre social, mas cabe observar que en la práctica mexicana no se cumple con el mandato legal que configura a las sociedades anónimas como sociedad cuyo nombre es una denominación. Abundan las anónimas con razón social, (Juan Pérez S.A.) sistemáticamente pasando sobre el precepto legal, sin embargo, las sociedades así registradas, no podrán ser declaradas nulas según lo indica el Art. 2 de la LGSM referido anteriormente.

Las sociedades mercantiles y en particular la anónima son producto de los usos y costumbres de los comerciantes y banqueros y a partir del siglo XVII de la participación de los gobiernos en organizar sociedades por acciones.

⁶³ ROCCO Alfredo, Principios de derecho mercantil pp 230 y ss

En España, las ordenanzas de Bilbao (1737) regulan en forma específica por primera vez la compañía mercantil, en Castilla se comenzó a perfilar el tratamiento jurídico de la sociedad como contrato de carácter consensual con tendencia progresiva a la forma escrita.

En México a partir de la independencia se aplicaron las leyes españolas como las 7 partidas, el código de comercio español de 1829 y la ley de enjuiciamiento civil de 1855, sin embargo la constitución federal de 1824, las centralistas de 1835-1836, y las de 1843 y la constitución federal de 1857 no tuvieron disposiciones sobre materia mercantil, pues se consideraba reservada a la legislación estatal.

En 1854 se expide el Código de Comercio conocido como código de Lares que reguló el comercio terrestre y marítimo y compañías de comercio, la sociedad colectiva, la comandita y la anónima.

En 1884 se expide un nuevo Código de Comercio que regula las sociedades colectiva, comandita y anónima, además la comandita por acciones, sin embargo en 1889 se promulga el código de comercio aún vigente y con muchas derogaciones entre ellas las sociedades mercantiles.

En 1934 se expide la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM). Vigente hasta nuestros días.

La Sociedad Anónima es a principios del siglo XXI la figura colectiva que sirve a los intereses de los comerciantes de manera más eficaz y que es útil tanto para el pequeño comerciante hasta a las grandes empresas multinacionales, de tal manera que la sociedad anónima representa un instrumento que utilizan las sociedades capitalistas cada día más para una gran gama de actividades y a través de la cual se logra conjuntar un gran capital o también títulos valores en la Bolsa de Valores, convirtiéndose en un instrumento útil para captar el ahorro público y destinarlo a actividades generadoras de fuentes de empleo, ingreso fiscal y movimiento económico en grandes áreas geográficas del mundo

El fenómeno de la globalización produce la proliferación de sociedades filiales, y la existencia de plantas manufactureras y maquiladoras aprovechando la diferencia de costo de materias primas en diversos países asiáticos (China fundamentalmente) o en algunos países de Latinoamérica (México entre otros) lo que conlleva a la creación de numerosas sociedades anónimas que se organizan conforme a las leyes internas de esos países. En Europa con la Unión Europea se piensa que se llegará a un Estatuto Jurídico de la Sociedad Anónima de la Unión Europea, aunque esto se ve algo lejano, sobre todo a raíz de la negativa francesa y holandesa a suscribir la Constitución de la Unión Europea, ocurrida en junio pasado.

A continuación hacemos una exposición del manejo legal de las sociedades anónimas, mismo que se encuentra contenido en la LGSM, cuya articulación es muy clara y se entiende de la simple lectura de los artículos que la regulan, por ello, explicamos las generalidades haciendo uso de la transcripción directa de los artículos relacionados, anotando al final de la nota el artículo que la contiene, en el entendido de que todos estos artículos pertenecen a la citada LGSM.

4.1.3.3.1. CONCEPTO.

De acuerdo con el Art. 87 de la LGSM, sociedad anónima:

“... es al que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.”

Rodríguez propone la siguiente definición doctrinal:

“Es una sociedad mercantil de estructura colectiva capitalista, con denominación de capital fundacional, dividido en acciones cuyos socios tienen su responsabilidad limitada al importe de sus aportaciones.”⁶⁴

⁶⁴ RODRÍGUEZ Del Castillo, José Víctor. *El Dividendo en las sociedades anónimas*, estudios jurídicos en memoria de Roberto L. Mantilla Molina, Porrúa, México 1984 pag 258

Se destaca de la definición anterior los dos elementos fundamentales de la Sociedad Anónima, uno es la limitación de la responsabilidad de cada uno de los socios por los negocios sociales y el otro es la división del capital social en acciones.⁶⁵

La Sociedad Anónima es la sociedad mercantil que más se ha generalizado debido a las ventajas que presenta, entre las que se encuentra la facilidad de reunir grandes capitales para la realización de grandes empresas que por su potencialidad económica una o dos personas no podrían realizar.⁶⁶

Sus principales características son:

- a) Existe bajo una denominación que deberá ser diferente a la de cualquier otra sociedad.
- b) Se compone de socios, llamados accionistas que tienen responsabilidad limitada. Ésta se refiere a que cada socio está obligado a efectuar la aportación prometida, sólo una vez y precisamente en dinero o en ciertos bienes que los demás acepten como aportación y sólo responderá frente a terceros, por las deudas sociales, con relación al monto de su aportación.
- c) El capital social está dividido en acciones.
- d) Las acciones son Títulos negociables, en México son nominativas⁶⁷

⁶⁵ ACOSTA Romero Miguel, *Nuevo derecho mercantil*, Ed Porrúa, primera edición, México 2003 pág 327

⁶⁶ Idem pág 328

⁶⁷ De acuerdo al decreto del 30 de diciembre de 1982

4.1.3.3.2. DENOMINACION

“La denominación se formará libremente pero será distinta de cualquiera otra sociedad y al emplearse irá siempre seguida de las palabras Sociedad Anónima o su abreviatura S.A.,” (Art. 88 LGSM)

De la definición anterior se desprenden las siguientes características. La denominación se forma libremente por los socios y no es indispensable incluir algún nombre de los mismos, a diferencia de la razón social que se forma con el nombre de uno o más socios, y no siendo todos se le agregan las palabras “y compañía”⁶⁸.

4.1.3.3.3. CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD.

“Para proceder a la constitución de una Sociedad Anónima se requiere:

- I. Que haya dos socios como mínimo, y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos;*
- II. Que el capital social no sea menor de cincuenta millones de pesos (\$50,000) y que esté íntegramente suscrito.*⁶⁹
- III. Que se exhiba el dinero efectivo, cuando menos, el veinte por ciento del valor de cada acción pagadera en numerario*
- IV. Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte con bienes distintos de numerario (Art. 89 LGSM).*

⁶⁸ RANGEL Charles Juan Antonio, et al. *Derecho de los negocios*, ED Thomson, segunda edición, México 2002, pág 288

⁶⁹ Se recomienda consultar el decreto por el que se crea una nueva unidad del sistema monetario de los estados unidos mexicanos, publicado en el D.O.F. de fecha 22 de junio de 1992 y 6 de enero de 1994 y el aviso por el que se informa que a partir del 1° de enero de 1994, se suprime la palabra “nuevo”, para volver a la denominación “peso” del nombre de la unidad del sistema monetario, publicado en el D.O.F. el 15 de noviembre de 1995.

4.1.3.2.4. ESCRITURA CONSTITUTIVA

La escritura Pública es el documento en el que se manifiesta la voluntad de los socios y se otorga ante fedatario público o por suscripción pública.

“Debe contener:

- I. Los nombres, nacionalidad de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad.*
- II. El objeto de la sociedad.*
- III. Su razón social o denominación.*
- IV. Su duración.*
- V. El importe del capital social.*
- VI. La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes, el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valorización.*
- VII. El domicilio de la sociedad.*
- VIII. La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores.*
- IX. El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social.*
- X. La manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad.*
- XI. El importe del fondo de reserva.*
- XII. Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente.*
- XIII. Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no han sido designados anticipadamente.” (art 6 LGSM)*

Además:

- I. La parte exhibida del capital social.*
- II. El número, valor nominal, y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social, si el capital se integra mediante diversas o sucesivas series de acciones, las menciones del importe del capital*

social y del número de acciones se concentrarán en cada emisión a los totales que alcancen cada una de dichas series.

- III. La forma y términos en que debe pagarse la parte insoluta de las acciones.*
- IV. La participación en las utilidades concedida a los fundadores.*
- V. El nombramiento de uno o varios comisarios.*
- VI. Las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho de voto, en cuanto a las disposiciones legales pueden ser modificadas por la voluntad de los socios” (Art. 9 y segundo párrafo de la fracción IV del Art. 125).*

Cuando la Sociedad Anónima se constituye por suscripción pública. Los fundadores redactarán y depositarán en el Registro Público de Comercio un programa que deberá contener el Proyecto de Estatutos conforme al Art. 92.

“Cada suscripción se recogerá por duplicado en ejemplares del programa, y contendrá:

- I.- El nombre, nacionalidad y domicilio del suscriptor;*
- II.- El número, expresado con letras, de las acciones suscritas; su naturaleza y valor;*
- III.- La forma y términos en que el suscriptor se obligue a pagar la primera exhibición;*
- IV.- Cuando las acciones hayan de pagarse con bienes distintos del numerario, la determinación de éstos;*
- V.- La forma de hacer la convocatoria para la Asamblea General Constitutiva y las reglas conforme a las cuales deba celebrarse;*
- VI.- La fecha de la suscripción, y*
- VII.- La declaración de que el suscriptor conoce y acepta el proyecto de los estatutos.*

Los fundadores conservarán en su poder un ejemplar de la suscripción y entregarán el duplicado al suscriptor.” (Art. 93)

“Todas las acciones deberán quedar suscritas en el término de un año, contado desde la fecha del programa a no ser que en este se fije un plazo menor”(art. 97)

“Suscrito el capital social y hechas las exhibiciones legales, los fundadores dentro de un plazo de quince días, publicarán la convocatoria para la reunión de la Asamblea General Constitutiva, en la forma prevista en el programa” (Art. 99)

“La Asamblea General Constitutiva se ocupará:

I.- De comprobar la existencia de la primera exhibición prevenida en el proyecto de estatutos;

II.- De examinar y en su caso aprobar el avalúo de los bienes distintos del numerario que uno o más socios se hubiesen obligado a aportar. Los suscriptores no tendrán derecho a voto con relación a sus respectivas aportaciones en especie;

III.- De deliberar acerca de la participación que los fundadores se hubiesen reservado en las utilidades;

IV.- De hacer el nombramiento de los administradores y comisarios que hayan de funcionar durante el plazo señalado por los estatutos, con la designación de quiénes de los primeros han de usar la firma social.” (Art. 100)

4.1.3.3.5. SOCIOS FUNDADORES:

Son fundadores de la sociedad Anónima:

I. Los socios que redacten y depositen en el Registro Público de Comercio el programa y el proyecto de estatutos de una sociedad que se constituye por suscripción pública y;

II. Los otorgantes del contrato constitutivo social⁷⁰.

“Los fundadores no pueden estipular a su favor ningún beneficio que menoscabe el capital social, ni en el acto de la constitución ni para lo porvenir. Todo pacto en contrario es nulo” (art. 104).

“La participación concedida a los fundadores en las utilidades anuales no excederá del diez por ciento, ni podrá abarcar un período de más de diez años a partir de la constitución de la sociedad. Esta participación no podrá cubrirse sino después de haber pagado a los accionistas un dividendo del cinco por ciento sobre el valor exhibido de sus acciones” (Art. 105).

“Para acreditar la participación de los socios fundadores se expedirán títulos especiales denominados Bonos de Fundador” (Art. 106).

“Los bonos de fundador no se computarán en el capital social, ni autorizarán a sus tenedores para participar en él a la disolución de la sociedad, ni para intervenir en su administración. Sólo confieren el derecho de percibir la participación en las utilidades que el bono exprese y por el tiempo que en el mismo se indique.” (Art. 107).

“Los bonos de fundador deberán contener:

I.- Nombre, nacionalidad y domicilio del fundador;

II.- La expresión "bono de fundador" con caracteres visibles;

III.- La denominación, domicilio, duración, capital de la sociedad y fecha de constitución;

IV.- El número ordinal del bono y la indicación del número total de los bonos emitidos;

⁷⁰ MORENO Fernández Joaquín, *Contabilidad de Sociedades*, IMCP, 2ª edición México 2002, Pág 30

V.- La participación que corresponda al bono en las utilidades y el tiempo durante el cual deba ser pagada;

VI.- Las indicaciones que conforme a las leyes deben contener las acciones por lo que hace a la nacionalidad de cualquier adquirente del bono;

VII.- La firma autógrafa de los administradores que deben suscribir el documento conforme a los estatutos.” (Art.108)

“Los tenedores de bonos de fundador tendrán derecho al canje de sus títulos por otros que representen distintas participaciones, siempre que la participación total de los nuevos bonos sea idéntica a la de los canjeados.” (Art 109)

4.1.3.3.6. CAPITAL SOCIAL Y ACCIONES.

El capital social está representado por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de los socios.⁷¹

“Las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, y se regirán por las disposiciones relativas a valores literales, en lo que sea compatible con su naturaleza y no sea modificado por la presente Ley” (Art 111).

“Las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos.

Sin embargo, en el contrato social podrá estipularse que el capital se divida en varias clases de acciones con derechos especiales para cada clase, observándose siempre lo que dispone el artículo 17. (Art 112)

⁷¹ Idem pág 31

La distribución de las utilidades y del capital social se hará en proporción al importe exhibido de las acciones.” (Art 117).

“En el caso de reducción del capital social mediante reembolso a los accionistas, la designación de las acciones que hayan de nulificarse se hará por sorteo ante Notario o Corredor titulado.” (Art 135)

“Las acciones de goce tendrán derecho a las utilidades líquidas, después de que se haya pagado a las acciones no reembolsables el dividendo señalado en el contrato social. El mismo contrato podrá también conceder el derecho de voto a las acciones de goce.

En caso de liquidación, las acciones de goce concurrirán con las no reembolsadas, en el reparto del haber social, después de que éstas hayan sido íntegramente cubiertas, salvo que en el contrato social se establezca un criterio diverso para el reparto del excedente.” (Art 137)

4.1.3.3.7. ADMINISTRACIÓN.

“La administración de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.” (Art. 142)

“Cuando los administradores sean dos o más, constituirán el Consejo de Administración.” (Art 143).

Salvo pacto en contrario, será Presidente del Consejo el Consejero primeramente nombrado, y a falta de éste el que le siga en el orden de la designación.

Para que el Consejo de Administración funcione legalmente deberá asistir, por lo menos, la mitad de sus miembros y sus resoluciones serán válidas cuando sean tomadas por la mayoría de los presentes. En caso de empate, el Presidente del Consejo decidirá con voto de calidad.

En los estatutos se podrá prever que las resoluciones tomadas fuera de sesión de consejo, por unanimidad de sus miembros tendrán, para todos los efectos legales, la misma validez que si hubieren sido adoptadas en sesión de consejo, siempre que se confirmen por escrito.”(Art. 143)

“Cuando los administradores sean tres o más, el contrato social determinará los derechos que correspondan a la minoría en la designación, pero en todo caso la minoría que represente un veinticinco por ciento del capital social nombrará cuando menos un consejero. Este porcentaje será del diez por ciento, cuando se trate de aquellas sociedades que tengan inscritas sus acciones en la Bolsa de Valores.” (Art. 144)

“La Asamblea General de Accionistas, el Consejo de Administración o el Administrador, podrá nombrar uno o varios Gerentes Generales o Especiales, sean o no accionistas. Los nombramientos de los Gerentes serán revocables en cualquier tiempo por el Administrador o Consejo de Administración o por la Asamblea General de Accionistas” (Art.145)

“Los Gerentes tendrán las facultades que expresamente se les confieran; no necesitarán de autorización especial del Administrador o Consejo de Administración para los actos que ejecuten y gozarán, dentro de la órbita de las atribuciones que se les hayan asignado, de las más amplias facultades de representación y ejecución” (Art. 146).

“Los cargos de Administrador o Consejero y de Gerente, son personales y no podrán desempeñarse por medio de representante” (Art. 147).

“Los administradores son solidariamente responsables para con la sociedad:

- I De la realidad de las aportaciones hechas por los socios;*
- II Del cumplimiento de los requisitos legales y estatutarios establecidos con respecto a los dividendos que se paguen a los accionistas.*
- III De la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley.*
- IV. Del exacto cumplimiento de los acuerdos de las Asambleas de Accionistas.” (Art. 158)*

- V. Además de los actos anteriormente enlistados, existe en materia fiscal responsabilidad solidaria por parte de los administradores con la sociedad, según lo estipula el artículo 26 fracción III segundo y tercer párrafo del CFF, que a la letra menciona:

“La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o

cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

b) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya”

“Los accionistas que representen el treinta y tres por ciento del capital social, por lo menos, podrán ejercitar directamente la acción de responsabilidad civil contra los administradores, siempre que se satisfagan los requisitos siguientes:

I. Que la demanda comprenda el monto total de las responsabilidades en favor de la sociedad y no únicamente el interés personal de los promoventes, y

II.- Que, en su caso, los actores no hayan aprobado la resolución tomada por la Asamblea General de Accionistas sobre no haber lugar a proceder contra los Administradores demandados.

Los bienes que se obtengan como resultado de la reclamación serán percibidos por la sociedad” (Art163).

4.1.3.3.8. ÓRGANO SUPREMO.

“La Asamblea General de Accionistas es el Órgano Supremo de la Sociedad; podrá acordar y ratificar todos los actos y operaciones de ésta y sus resoluciones serán cumplidas por la persona que ella misma designe, o a falta de designación, por el Administrador o por el Consejo de Administración” (Art. 178).

“Las Asambleas Generales de Accionistas son ordinarias y extraordinarias. Unas y otras se reunirán en el domicilio social, y sin este requisito serán nulas, salvo caso fortuito o de fuerza mayor” (Art. 179).

“La Asamblea Ordinaria se reunirá por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social y se ocupará, además de los asuntos incluidos en la orden del día, de los siguientes:

I. Discutir, aprobar o modificar el informe de los administradores a que se refiere el enunciado general del artículo 172, tomando en cuenta el informe de los comisarios, y tomar las medidas que juzgue oportunas

II. En su caso, nombrar al Administrador o Consejo de Administración y a los Comisarios;

III. Determinar los emolumentos correspondientes a los Administradores y Comisarios, cuando no hayan sido fijados en los estatutos.” (Art. 181)

”Son asambleas extraordinarias, las que se reúnan para tratar cualquiera de los siguientes asuntos:

I. Prórroga de la duración de la sociedad;

II. Disolución anticipada de la sociedad;

III. Aumento o reducción del capital social;

IV. Cambio de objeto de la sociedad;

V. Cambio de nacionalidad de la sociedad;

VI. Transformación de la sociedad;

VII. Fusión con otra sociedad;

VIII. Emisión de acciones privilegiadas;

IX. Amortización por la sociedad de sus propias acciones y emisión de acciones de goce;

X. Emisión de bonos;

XI.- Cualquiera otra modificación del contrato social y

XII.- Los demás asuntos para los que la Ley o el contrato social exija un quórum especial.

Estas asambleas podrán reunirse en cualquier tiempo.” (Art. 182)

“Los accionistas que representen por lo menos el treinta y tres por ciento del capital social, podrán pedir por escrito, en cualquier tiempo al Administrador o Consejo de Administración, o a los Comisarios, la convocatoria de una Asamblea General de Accionistas, para tratar de los asuntos que indiquen en su petición.

Si el Administrador o Consejo de Administración, o los Comisarios se rehusaren a hacer la convocatoria, o no la hicieren dentro del término de quince días desde que hayan recibido la solicitud, la convocatoria podrá ser hecha por la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, a solicitud de quienes representen el treinta y tres por ciento del capital social, exhibiendo al efecto los títulos de las acciones.” (Art. 184)

” La petición a que se refiere el artículo anterior, podrá ser hecha por el titular de una sola acción, en cualquiera de los casos siguientes:

I.- Cuando no se haya celebrado ninguna asamblea durante dos ejercicios consecutivos;

II.- Cuando las asambleas celebradas durante ese tiempo no se hayan ocupado de los asuntos que indica el artículo 181.

Si el Administrador o Consejo de Administración, o los Comisarios se rehusaren a hacer la convocatoria, o no la hicieren dentro del término de quince días desde que hayan recibido la solicitud, ésta se formulará ante el Juez competente para que haga la convocatoria, previo traslado de la petición al Administrador o Consejo de Administración y a los Comisarios. El punto se decidirá siguiéndose la tramitación establecida para los incidentes de los juicios mercantiles.” (Art. 185)

3.1.3.3.9. ÓRGANO DE VIGILANCIA.

“La vigilancia de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios Comisarios, temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.” (Art. 164)

“No podrán ser comisarios.

I. Los que conforme a la Ley estén inhabilitados para ejercer el comercio;

II. Los empleados de la sociedad, los empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de un veinticinco por ciento del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de un cincuenta por ciento.

III. Los parientes consanguíneos de los Administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.” (Art. 165)

“Son facultades y obligaciones de los comisarios:

I. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que exige el artículo 152, dando cuenta sin demora de cualquiera irregularidad a la Asamblea General de Accionistas;

II. Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados;

III. Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso;

IV.- Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas. Éste informe deberá incluir, por lo menos:

A) La opinión del comisario sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad.

B) La opinión del Comisario sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.

C) La opinión del comisario sobre si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.

V.- Hacer que se inserten en la Orden del Día de las sesiones del Consejo de Administración y de las Asambleas de Accionistas, los puntos que crean pertinentes;

VI.- Convocar a Asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los Administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente;

VII.- Asistir, con voz pero sin voto, a todas la sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberán ser citados;

VIII.- Asistir, con voz pero sin voto, a las Asambleas de Accionistas y

IX.- En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad” (Art. 166)

“Cualquier accionista podrá denunciar por escrito a los Comisarios los hechos que estime irregulares en la administración, y éstos deberán mencionar las denuncias en sus informes a la Asamblea General de Accionistas y formular acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estimen pertinentes.” (Art. 167)

“Cuando por cualquier causa faltare la totalidad de los Comisarios, el Consejo de Administración deberá convocar, en el término de tres días, a Asamblea General de Accionistas para que ésta haga la designación correspondiente.

Si el Consejo de Administración no hiciere la convocatoria dentro del plazo señalado, cualquier accionista podrá ocurrir a la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, para que ésta haga la convocatoria

.

En el caso de que no se reuniere la Asamblea o de que reunida no se hiciere la designación, la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, a solicitud de cualquier accionista, nombrará los Comisarios, quienes funcionarán hasta que la Asamblea General de Accionistas haga el nombramiento definitivo” (Art. 168)

“Los comisarios serán individualmente responsables para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen. Podrán, sin embargo, auxiliarse y apoyarse en el trabajo de personal que actúe bajo su dirección y dependencia o en los servicios de técnicos o profesionistas independientes cuya contratación y designación dependa de los propios comisarios” (Art. 169)

3.1.3.3.10. DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

“Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

A) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.

B) Un informe en que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera.

C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.

D) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.

E) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.

F) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio.

G) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.

A la información anterior se agregará el informe de los comisarios a que se refiere la fracción IV del artículo 166.” (Art. 172)

“El informe del que habla el enunciado general del artículo anterior, incluido el informe de los comisarios, deberá quedar terminado y ponerse a disposición de los accionistas por lo menos quince días antes de la fecha de la asamblea que haya de discutirlo. Los accionistas tendrán derecho a que se les entregue una copia del informe correspondiente.” (Art. 173)

“La falta de presentación oportuna del informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, será motivo para que la Asamblea General de Accionistas acuerde la remoción del Administrador o Consejo de Administración, o de los Comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido.” (Art. 176)

“Quince días después de la fecha en que la Asamblea General de Accionistas haya aprobado el informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, deberán mandarse publicar los estados financieros incluidos en el mismo, juntamente con sus notas y el dictamen del comisario, en el periódico oficial de la entidad en donde tenga su domicilio la sociedad, o, si se trata de sociedades que tengan oficinas o dependencias en varias entidades, en el "Diario Oficial" de la Federación. Se depositará copia autorizada del mismo en el Registro Público de Comercio. Si se hubiere formulado en término alguna oposición contra la aprobación del balance por la Asamblea General de Accionistas, se hará la publicación y depósito con la anotación relativa al nombre de los opositores y el número de acciones que representen.” (Art. 177)

Como ha quedado de manifiesto, la Sociedad Anónima es la sociedad mercantil por excelencia en el mundo de los negocios. Es una sociedad por acciones y la responsabilidad de los socios frente a la sociedad o frente a terceros se limita al pago de las acciones que suscriben.

Tomando en cuenta lo anterior, la sociedad Anónima llega a reunir a un gran número de accionistas y de capital, ya que además facilita la entrada y salida de los mismos según convenga a sus intereses.

4.1.3.4. LA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Las sociedades mercantiles a finales del siglo XIX, eran solamente de dos tipos, las anónimas y las colectivas.

Por tal motivo se sentía un vacío entre esas dos formas clásicas de sociedades. Era necesario encontrar una forma de sociedad que pudiera combinar los principios más importantes o destacados de esas dos formas extremas de sociedad. Necesariamente tendría que ser de base capitalista, con la finalidad de garantizar a terceros y para poder limitar las responsabilidades de sus socios participantes y las aportaciones. Teniendo dirección personal y con una estructura que descansase en la mutua confianza y la calidad personal de los socios. Así nació la sociedad de responsabilidad limitada, de experiencias inglesas y de reflexiones alemanas.

En Alemania tras la aparición de la ley del 20 de abril de 1892, la Sociedad de Responsabilidad Limitada alcanzó una difusión universal y un arraigo en la práctica comercial de todos los países de proporciones extraordinarias.

El primer antecedente de la Sociedad de responsabilidad limitada se tiene en el código de comercio de 1884, aplicable en toda la República.

Los Antecedentes de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en lo concerniente a la sociedad de responsabilidad limitada, se halla en el anteproyecto de código de comercio mexicano, de 1929. La ley alemana, la austriaca y la francesa y, en cierta medida el proyecto italiano de 1925, fueron los elementos que el legislador mexicano tuvo a la vista al redactar los artículos 58 y 86 de aquella⁷².

⁷² GARCIA Rendón Manuel, Op Cit pág 158

4.1.3.4.1. CONCEPTO.

La sociedad de responsabilidad limitada *“Es la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables a la orden o al portador, pues sólo serán cesibles en los casos y con los requisitos que establece la ley” (Art. 58 LGSM).*

En esta sociedad los socios no responden con su patrimonio de las obligaciones sociales, se limitan al monto de sus aportaciones.

Las partes sociales que forman el capital están representadas por títulos negociables, ya sean a la orden o al portador.

La Sociedad de Responsabilidad Limitada se presenta como una sociedad de tipo capitalista en la que el capital social está dividido en participaciones iguales, acumulables e indivisibles, que no pueden incorporarse a títulos negociables ni denominarse acciones, y en la que la responsabilidad de los socios se encuentra limitada a sus aportaciones.

La sociedad de responsabilidad limitada es una sociedad mercantil con denominación o razón social, de capital funcional, dividido en participaciones no representables por títulos negociables, en la que los socios sólo responden con sus aportaciones, salvo en los casos de aportación suplementaria permitidas por la ley.

4.1.3.4.2. RAZÓN SOCIAL.

“La Sociedad de Responsabilidad Limitada existirá bajo una denominación o bajo una razón social que se formará con el nombre de uno o más socios. La denominación o razón social inmediatamente seguida de las palabras S. de R.L. La omisión de este requisito sujetará a los socios a la responsabilidad que establece el artículo 25” (Art. 59 LGSM).

El artículo 25 señala que “todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales”

4.1.3.4.3. SOCIOS.

La sociedad no podrá tener más de 50 socios (Art. 61)

4.1.3.4.4. CAPITAL SOCIAL.

“el capital social nunca será inferior a tres millones de pesos (tres mil nuevos pesos), se dividirán en partes sociales que podrán ser de valor y categoría desiguales, pero que en todo caso, serán de mil pesos (un nuevo peso) o de un múltiplo de esa cantidad” (Art. 62).

4.1.3.4.5. CONSTITUCIÓN

“La constitución de la Sociedad de Responsabilidad Limitada, o el aumento de su capital, no podrá llevarse a cabo mediante suscripción pública” (Art. 63). Lo cual quiere decir que solamente podrá realizarse ante fedatario público.

“Al constituirse la sociedad el capital deberá estar íntegramente suscrito o exhibido, por lo menos el cincuenta por ciento de cada parte social” (Art. 63)

“Cada socio no tendrá más de una parte social. Cuando un socio haga una nueva aportación, o adquiera la totalidad o una fracción de la parte de un asociado, se aumentará en la parte respectiva el valor de su parte social, a no ser que se trate de partes que tengan derechos diversos,

pues entonces se conservará la individualidad de las partes sociales” (Art. 68)

“Las partes sociales son individuales. No obstante podrá establecerse en el contrato de sociedad el derecho de división y el de sesión parcial...” (Art. 69)

4.1.3.4.6. ADMINISTRACIÓN.

“La administración de las sociedades de responsabilidad limitada estará a cargo de uno o más gerentes que podrán ser socios o personas extrañas a la sociedad, designados temporalmente, por tiempo indeterminado. Salvo pacto en contrario, la sociedad tendrá el derecho para revocar en cualquier tiempo a sus administradores...” (Art. 74).

4.1.3.4.7. ÓRGANO SUPREMO.

“La asamblea de los socios es el Órgano Supremo de la Sociedad, sus resoluciones se tomarán por mayoría de votos de los socios que represente, por lo menos, la mitad del capital social, a no ser que el contrato social exija una mayoría mas elevada. Salvo estipulación en contrario, si esta cifra no se obtiene en la primera reunión, los socios serán convocados por segunda vez, tomándose las decisiones por mayoría de votos, cualquiera que sea la porción del capital representado” (Art. 77)

“Las asambleas tendrán las facultades siguientes:

I.- Discutir, aprobar, modificar o reprobear el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado y de tomar con estos motivos, las medidas que juzguen oportunas.

II.- Proceder al reparto de utilidades.

- III.- Nombrar y remover a los gerentes.*
- IV.- Designar, en su caso, el Consejo de Vigilancia.*
- V.- Resolver sobre la división y amortización de las partes sociales.*
- VI.- Exigir, en su caso, las aportaciones suplementarias y las prestaciones accesorias.*
- VII.- Intentar contra los órganos sociales o contra los socios, las acciones que correspondan para exigirles daños y perjuicios.*
- VIII.- Modificar el contrato social.*
- IX.- Consentir en las cesiones de partes sociales y en la admisión de nuevos socios.*
- X.- Decidir sobre los aumentos y reducciones del capital social.*
- XI.- Decidir sobre la disolución de la sociedad,*
- XII.- Las demás que les correspondan conforme a la Ley o al contrato social.” (Art. 78)*

“salvo pacto en contrario la modificación del contrato social se definirá por la mayoría de los socios que representen, por lo menos, las tres cuartas partes del capital social; con excepción de los casos de cambio de objeto o de las reglas que determinen un aumento en las obligaciones de los socios, en los cuales se requerirá la unanimidad de votos” (Art. 78)

4.1.3.4.8. ÓRGANO DE VIGILANCIA

“Si el contrato social así lo establece, se procederá a la constitución de un Consejo de Vigilancia, formado de socios o de personas extrañas a la sociedad.” (Art. 84)

4.1.3.4.9. DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.

“La cuenta de administración se rendirá semestralmente, si no hubiere pacto sobre el particular, y en cualquier tiempo en que lo acuerden los socios.” (Art. 43)

La sociedad de responsabilidad limitada, anteriormente solo tenía aceptación para las empresas pequeñas, por tener la ventaja de que los socios no responden de las deudas sociales.

Al dividirse su capital social en partes sociales no negociables, los socios tienen control de los otros socios que forman la empresa y esto en empresas pequeñas tiene una aceptación importante.

Sin embargo en la actualidad vemos cada vez con mayor frecuencia que las grandes compañías sobre todo las transnacionales, tienden a constituir Sociedades de Responsabilidad Limitada, como Kodak de México S. de R.L. de C.V., Walmart de México S. de R.L. de C.V. etc.

Esto se debe a que al constituir este tipo de sociedades, los inversionistas extranjeros obtienen beneficios fiscales en Estados Unidos, tal como lo analizaremos en el capítulo siguiente.

La Sociedad de Responsabilidad Limitada es un tipo intermedio entre las sociedades de personas y sociedades de capitales, aun cuando predomina en el contrato social el elemento personal.

4.1.3.5. LAS SOCIEDADES EXTRANJERAS

Si bien es cierto que en México un gran número de empresas funcionan bajo el esquema de sociedades Anónimas o de Responsabilidad Limitada, o en general bajo alguna de las diferentes formas de constitución de sociedades reguladas por el

derecho en México, también lo es que existe la posibilidad de que empresas constituidas en otros países abran una sucursal en México, filial de su propia empresa matriz, y que bien puede funcionar y realizar sus actividades en el país, estas sociedades que son extranjeras, no por el hecho de no haber sido constituidas en territorio nacional, significa que no tendrán que apegarse a lo establecido en la LGSM, esta regulación se encuentra en diferentes leyes del orden jurídico mexicano.

Las sociedades extranjeras son aquellas personas morales o jurídicas que fueron constituidas de acuerdo a la legislación del país donde se crearon y no con arreglo a las leyes mexicanas. Afirmamos lo anterior lo anterior con base en las siguientes características que a tal efecto menciona Miguel Acosta Romero.⁷³

4.1.3.5.1. PERSONALIDAD DE LAS SOCIEDADES EXTRANJERAS.

El código Civil Federal (CCF) en su artículo 25 indica que son personas morales, fracción VII, las personas morales extranjeras de naturaleza privada en los términos del artículo 2736.

“La existencia, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución, liquidación y fusión de las personas morales extranjeras de naturaleza privada se regirán por el derecho de constitución, entendiéndose por tal aquel del Estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo para la creación de dichas personas.

En ningún caso el reconocimiento de capacidad de una persona moral extranjera excederá a la que le otorgue el derecho conforme al cual se constituyó.

⁷³ ACOSTA Romero, Op cit pág 519

Cundo alguna persona extranjera de naturaleza privada actúe por medio de algún representante, se considerará que tal representante, o quién lo sustituya, está autorizado para responder a las reclamaciones y demandas que se intenten en contra de dicha persona con motivo de los actos en cuestión.”

Al respecto Miguel Acosta comenta que: “si una persona moral extranjera, quisiera celebrar un contrato o un convenio dentro de nuestro territorio, fuese preciso revisar el derecho societario del lugar de su constitución para determinar la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.”⁷⁴

El artículo 250 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) también reconoce la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles extranjeras, siempre que se haya constituido válidamente conforme al derecho de su lugar de constitución.

Art. 250 LGSM Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la república.

4.1.3.5.2. REGISTRO NACIONAL DE INVERSIONES EXTRANJERAS.

Miguel Acosta menciona que “Las personas morales extranjeras que pretenden poner una sucursal y que pretendan realizar actos de comercio, de manera habitual dentro de la República, salvo el caso de oficinas de representación o las que se establezcan para operar agencias de noticias u oficinas que prestan servicios noticiosos⁷⁵, deberán de inscribirse en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras. El registro deberá realizarse dentro de los 40 días hábiles contados a partir de la fecha de protocolización de los estatutos sociales de la persona moral extranjera realizada ante notario público como paso previo para la inscripción de los mismos en el Registro Público de Comercio.

⁷⁴Idem 519

⁷⁵ Vease Art. 53 Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera y del Registro Nacional de Inversiones extranjeras.

La inscripción ante el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras tan solo atiende a lo relativo a la Ley de Inversión Extranjera por lo que es independiente a cualquier otro tipo de registro, que en lo particular requieran las leyes mexicanas”⁷⁶

4.1.3.5.3. NACIONALIDAD DE LAS PERSONAS MORALES EXTRANJERAS.

De acuerdo al artículo 9 de la Ley de Nacionalidad se considera nacionales a las personas morales que se constituyan al tenor de las leyes de México (criterio formal) y que tengan su domicilio legal en México (criterio real)⁷⁷ de tal forma que si un acto jurídico celebrado en México, cumple con los requisitos de forma y fondo que establecen nuestras leyes y establece su domicilio legal en México, la persona moral que nazca con como producto de dicho acto constitutivo tendrá la nacionalidad mexicana sin importar la nacionalidad de los socios, accionistas o dueños. Por lo tanto se reputan como personas morales extranjeras aquellas que no se hayan constituido conforme a nuestra legislación o que no tengan su domicilio legal en la república.

4.1.3.5.4. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES NACIONALES POR INVERSIONISTAS EXTRANJEROS.

En México las ventajas más importantes que encontramos en la constitución o adquisición de una sociedad mercantil como es el caso de una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada radica en las siguientes premisas:

a). Control. En materia de inversión extranjera directa o a través de una sola fuente de dirección y mando, particularmente la sociedad anónima representa uno de los instrumentos más eficaces donde el control puede ser detentado por quien realiza el negocio internacional. También se da la posibilidad de que inversionistas extranjeros puedan constituir empresas con una participación accionaria del 100% por

⁷⁶ ACOSTA Romero, Op Cit pág 522

⁷⁷ PÉREZ Niego, Leonel, Derecho internacional privado, Harla, sexta edición, México 1995 p. 48

inversionistas extranjeros⁷⁸ tal como lo establece el artículo 4 de la Ley de Inversión Extranjera:

“ARTICULO 4o.- La inversión extranjera podrá participar en cualquier proporción en el capital social de sociedades mexicanas, adquirir activos fijos, ingresar a nuevos campos de actividad económica o fabricar nuevas líneas de productos, abrir y operar establecimientos, y ampliar o relocalizar los ya existentes, salvo por lo dispuesto en esta Ley.”

b) Limitación de responsabilidad. El Art. 2 de la LGSM menciona:

“Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios...”

En este tenor, existe la posibilidad de limitar la responsabilidad legal de los dueños o socios con relación a los actos y hechos jurídicos de la persona jurídica de que se trate. Ello descansa en el principio de que la responsabilidad jurídica de los socios es distinta a la personalidad jurídica de la sociedad.

Además de los anteriores en el caso de la Sociedad de Responsabilidad Limitada, existen beneficios fiscales para los inversionistas residentes en los Estados Unidos de América, asunto que se abordará a detalle posteriormente.

⁷⁸ LÓPEZ Velarde Rogelio. *Breves apuntes en torno al capítulo de inversión del TLC. PEMEX-Lex*, Septiembre-octubre pp 75-76 1994

4.2. CONCEPTO DE EMPRESA Y ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA.

El desarrollo del presente trabajo, no podría entenderse a cabalidad sin explicar lo que debe entenderse por actividades empresariales, ya que por principio de cuentas, el objeto de estudio son las alternativas para desarrollar actividades empresariales..., por lo que es menester a precisar a que nos referimos al usar este termino y al estudiar las alternativas en este sector, ya que dejamos totalmente fuera a otro tipo de actividades que no son empresariales como la prestación de servicios profesionales por ejemplo.

En materia mercantil se ha manejado con mucha frecuencia, la noción de empresa sin que se de una connotación clara del concepto, no existe una concepción unitaria de empresa desde el punto de vista jurídico, no es posible identificarla con sus elementos patrimoniales auxiliares ni con los elementos subjetivos. Desde el punto de vista del derecho, se le ha considerado en situaciones totalmente diferentes, en algunos casos como persona jurídica, en otros como un patrimonio separado y afecto a un fin como una universalidad, ya sea de hecho o de derecho, o bien como una organización de los factores reales y personales de la producción.⁷⁹

De lo anterior encontramos que si bien es difícil establecer el concepto de empresa, más lo es aceptar dicho concepto como la unidad sobre la que descansa el derecho mercantil, pues para esto sería necesario que todas las actividades comerciales fueran ejecutadas bajo la forma de empresa y muchas veces no necesariamente coinciden la profesión comercial con la empresa mercantil⁸⁰.

Confirmando lo que hemos expuesto, algunos cuerpos legales mexicanos hablan textualmente de la empresa pero no dan un concepto jurídico de ella. A continuación mencionaremos.

⁷⁹ ACOSTA Romero Miguel, Op Cit. P. 256

⁸⁰ Idem P. 258

- La Constitución Federal habla de empresa en el artículo 123 apartado “A” fracciones IX, XII, XIII y XXXI.
- El código de comercio en su artículo 75 menciona empresas de diversa naturaleza, como son de abastecimiento y suministro de construcciones y trabajos públicos y privados, de fábricas y manufacturas, empresas de transporte de personas y cosas por tierra y por agua, de turismo, bancarias etc.
- La Ley sobre el contrato de seguro y la Ley General de Instituciones de Seguros se refieren a empresas aseguradoras.
- La Ley de Correduría Pública
- La Ley Federal de Empresas Paraestatales regula a las empresas de participación estatal.
- La Ley de Concursos Mercantiles, habla de empresas mercantiles.
- La ley de Navegación Hace alusión a empresas navieras.
- La Ley Federal del Trabajo habla de empresas en sus artículos 7, 9, 15, 16, 41, 42, 47, 65, 117, 120, 121, 127 y 131.
- La Ley del Impuesto Sobre La Renta
- La Ley del Impuesto al Valor Agregado
- La ley del impuesto al Activo
- El Código Fiscal de la Federación.

Como puede verse la empresa es mencionada en un sinnúmero de normas de las más diversas materias y muchas veces, la mención que se hace en esas leyes es únicamente para los efectos de las mismas y no como un concepto genérico de empresa, valido para todas las ramas del Derecho

A su vez el maestro Felipe Tena Ramírez da su opinión al respecto y comenta: “Creemos que el concepto jurídico de empresa difiere del económico, siendo aquél más restringido que éste. Estimamos que todas las empresas que el código menciona, son empresas en el sentido económico, pero que no todas las empresas en el sentido económico lo son también en el sentido legal. Reputamos que la noción jurídica se caracteriza, propia y verdaderamente, por la presencia del factor trabajo; pero no por cualquier género de trabajo, como lo entiende la ciencia económica, para

la que es indiferente que se preste por el empresario mismo, o por terceras personas, sino por el trabajo ajeno, que realizan quienes no participan en el negocio en calidad de dueños o empresarios. ” ⁸¹

Podemos observar que el maestro Felipe Tena señala que el concepto jurídico de empresa se da con la presencia del factor trabajo de terceras personas, las relaciones del empresario con el personal, a través de contratos de trabajo o de prestación de servicios

La Ley Federal del Trabajo (LFT) trata de definir la empresa en su artículo 16 como sigue:

“Art. 16. Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante son parte y contribuya a la realización de los bienes de la empresa”

Como puede apreciarse el artículo transcrito habla de unidad económica más no de que esta unidad económica tenga personalidad jurídica propia y diversa de sus organizadores.⁸² Además de que el concepto es exclusivamente para efectos del derecho laboral.

En materia fiscal el artículo el CFF trata de dar una definición de empresa y en su artículo 16 último párrafo mismo que menciona:

“ Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente o a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento

⁸¹ TENA Ramírez, *Derecho mercantil mexicano*. Porrúa. Edición decimosexta. México, 1996. p. 156

⁸² ACOSTA Romero Op cit. p. 257

se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen total o parcialmente, las actividades empresariales.”

Este precepto limita el concepto de empresa a la realización de las actividades empresariales que en el mismo se señalan, es decir, únicamente se puede considerar empresa a la persona que realice estas y sólo éstas actividades las cuales son:

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.”

El concepto fiscal de empresa, se circunscribe entonces a aquella en la que la persona física o moral realiza las actividades empresariales citadas, (Comercio, industria, agricultura, ganadería, pesca y silvicultura) dejando fuera de ellas a la “empresas de servicios”, ya que para la prestación de servicios, existe otra definición en materia fiscal que obviaremos en esta ocasión con el propósito de no confundir con un exceso de términos, el concepto de “servicios” entonces queda excluido del concepto de empresa para fines fiscales, lo que hace que éste difiera del que señala la LFT analizado con anterioridad.

De la lectura del precepto citado, apreciamos que en éste tampoco se hace mención a las relaciones laborales, tal como lo hacía Felipe Tena, y carece además de los elementos jurídicos patrimoniales a que se hacía mención anteriormente.

En este sentido, concluimos que efectivamente no hay un concepto jurídico de empresa aplicable a todas las áreas del derecho, ya que los que existen en la legislación nacional son aplicables exclusivamente para el la rama del derecho a que pertenece la ley de que se trate.

Sin embargo, para efectos fiscales debemos atender al concepto que el CFF menciona, ya que es el directamente vinculado con el área fiscal.

5. OPCIONES FISCALES PARA LA REALIZACION DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN MEXICO: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA CREACION DE UNA EMPRESA MEXICANA CON CAPITAL ESTADOUNIDENSE (SUBSIDIARIA).

5.1. CONSIDERACIONES GENERALES.

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 de la infraestructura que se decida desarrollar en México.

Si un inversionista quiere llevar acabo la 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 acabo una operación de largo plazo con un alto grado de manufactura, con gastos de investigación y desarrollo etc., muy probablemente opte por constituir una sociedad mercantil o una sucursal de la empresa extranjera.

Otro factor importante lo constituye el régimen fiscal del inversionista extranjero en su país y el grado de flexibilidad que tenga para acreditar impuestos, amortizar pérdidas etc. Lo cual en gran medida se ve resuelto con la existencia de los tratados para evitar la doble tributación.

Adicionalmente juega un papel muy importante el régimen fiscal aplicable en nuestro país, ya que como se comentará más adelante dependiendo de las modalidades que revista la inversión extranjera podrán lograrse efectos diversos

Estos y otros factores deben ser considerados por un potencial inversionista extranjero al decidir la manera en que llevará a cabo sus actividades en nuestro país.

En muchas ocasiones es un proceso que se va presentando en forma natural y paulatina en función al desarrollo que van teniendo sus operaciones en México. Por ejemplo, en ciertos casos, el residente en el extranjero puede comenzar teniendo una presencia en México a través de una oficina de representación mediante la cual sólo se lleve a cabo actividades de carácter previo o auxiliar como suministro de información, propaganda, investigación, etc., sin que hasta ese momento realice aún actividades empresariales en nuestro país.

Usualmente hasta ese momento el residente en el extranjero prácticamente no es sujeto a impuestos en México (entre ellos el impuesto sobre la renta), salvo ciertos casos como en su carácter de retenedor. Sin embargo, las posibilidades que dicha presencia le da al extranjero en términos de la realización de negocios en México suele ser muy limitada o en ocasiones casi nula. Lo anterior puede llevar al residente en el extranjero a buscar otras alternativas que le permitan el desarrollo de sus actividades empresariales en el país, lo que puede instrumentar en diversas formas.

De esta manera, el residente en el extranjero pudiera optar por alguna alternativa que no le demande una presencia formal en el país, como pudiera ser el caso de operar a través un distribuidor en el país al que venda sus productos para ser comercializados por éste en México.

No obstante, el residente en el extranjero podría también considerar en ese momento o como una etapa posterior a haber operado por un tiempo a través de un distribuidor, comenzar a comercializar sus productos a través de otra figura en el país (por ejemplo, un agente o comisionista), o bien incluso adoptando para ello una presencia formal en México (como sería el caso de una sucursal o subsidiaria). Así las cosas se comienzan a complicar no sólo operativamente sino también en cuanto a las implicaciones fiscales para el residente en el extranjero, que en cada caso pueden comenzar a generarse en México.

A este respecto, es importante tener en cuenta que en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta , así como de los diversos Tratados Internacionales en

materia fiscal celebrados por México, puede existir un establecimiento permanente en México de un residente en el extranjero, no sólo cuando el mismo tiene un lugar de negocios en el país a través del cual lleva a cabo sus actividades empresariales, sino que ello también puede tener lugar, bajo ciertos supuestos, cuando realiza tales actividades en el país a través de un agente dependiente o independiente que no actúa dentro del marco ordinario de su actividad, aspectos que serán analizados posteriormente.

En consecuencia, un residente en el extranjero puede elegir tener una presencia formal en México para la realización de sus actividades empresariales a través de un EP (además de la alternativa de hacerlo a través de una subsidiaria), aunque en ocasiones ello es más bien una consecuencia de la forma en que viene operando en el país en que incluso tal vez involuntariamente llegar a dar lugar a la existencia de un EP en México. Regularmente este último caso es el menos deseable, ya que con frecuencia se detecta una vez que ha transcurrido cierto tiempo en que han tenido lugar los supuestos en que se considera que existe un EP en México, lo que implica ya no tan sólo definir la mejor alternativa para que este opere en México a través de una presencia formal, sino también corregir la situación fiscal de dicho extranjero en el país.

Más aún, una vez que un residente en el extranjero ha decidido tener una presencia formal en México para llevar a cabo sus negocios en el país, surgen otras consideraciones para lograr su adecuada instrumentación, tales como la forma en financiar dicha inversión, las alternativas de repatriación y sus correspondientes impactos fiscales (dividendos, reducción de capital, pago de préstamos, etc.).

Esto no implica, sin embargo, que en la evaluación y toma de decisiones que se realice deban pasarse por alto otros aspectos como el posible impacto que pudiera tener lugar en cuanto a otros impuestos y obligaciones fiscales, así como respecto de los aspectos legales involucrados.

Como ya se comentó anteriormente al establecerse formalmente un extranjero en México, fiscalmente hay que considerar dos aspectos fundamentales: la aplicación de

la ley interna de nuestro país, y la aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, cada uno con ciertas variantes, si es que el país de residencia del extranjero ha suscrito dicho tratado con México, lo que implica que existan variantes en dicho manejo fiscal, con el objetivo de presentar el marco fiscal de las actividades empresariales en México hemos decidido acotarlo a los residentes en EUA, por la importancia que para nuestro país tiene el número de operaciones comerciales realizadas con EUA así como lo atractivo de la cercanía geográfica entre ambos países.

Tal como lo mencionamos anteriormente, al momento de tomar la decisión acerca de la figura ideal para realizar actividades empresariales, el residente en EUA tiene un abanico de posibilidades de acuerdo a la actividad que realice en su país las principales opciones son:

- a) Constituir un establecimiento permanente.
- b) Crear una nueva empresa mexicana con capital estadounidense, (subsidiaria).
- c) Ingresos de fuente de riqueza en México. Es decir realizar actividades empresariales en México sin constituir Establecimiento permanente, esta figura no le da el carácter de inversión extranjera directa, ni le da presencia formal al Extranjero en México.

A continuación procedemos a analizar el tratamiento fiscal de las figuras de (EP y Subsidiaria), al analizar al EP, describiremos a su vez cuales son los ingresos de fuente de riqueza en México cuya obtención no constituye EP.

Cabe aclarar que únicamente se analizarán las opciones para realizar actividades empresariales cuando se tiene presencia formal en el país, es decir, cuando se quieren realizar de manera continua y con una plena identificación del residente en el extranjero, porque como ya se explicó, también pueden realizarse actividades empresariales sin presencia formal, lo que podrá realizarse través de figuras diferentes a las analizadas.

5.2. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La primera opción para realizar actividades empresariales en México para un residente en el extranjero es constituir un establecimiento permanente (es decir que una sociedad extranjera abra una sucursal en nuestro país, aunque no es esta la única forma de constituir un establecimiento permanente, tal como lo veremos más adelante), figura que se encuentra regulada en la legislación interna de nuestro País así como en el tratado México-EUA para evitar la doble tributación, lo no quiere decir que sea la mejor o la más recomendable, esto sólo lo podremos determinar una vez que se hayan desarrollado ampliamente el presente trabajo las otras opciones que para tal caso existen.

Así, el establecimiento permanente es la figura que viene a llenar el espacio que separa a los residentes de un determinado país para efectos fiscales de aquellos que obtienen ingresos de fuente de riqueza en dicho país; en efecto, en el establecimiento permanente sigue habiendo un residente en el extranjero, pero ya no tributa mediante retención que es el caso de los extranjeros con fuente de riqueza, sino que se le asimila al régimen fiscal de los residentes en México.⁸³

5.2.1. TRATAMIENTO FISCAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

5.2.1.1. ANTECEDENTES.

Fue a partir de 1981 cuando se incorporó en la Ley del Impuesto Sobre la Renta la figura y concepto de establecimiento permanente, con lo que México amplió en ejercicio de su potestad tributaria, el antecedente histórico de esta figura se relaciona con la doble imposición, éste antecedente se encuentra en Prusia durante la segunda mitad del siglo XIX.

⁸³ PONCE Rivas Georgina, *Actividades empresariales en México*, Revista Puntos finos, 2ª, quincena marzo 2004 Año III número 51 pág 18

Los constantes intercambios comerciales y la diversidad de legislaciones incluso Intermunicipales dentro del estado Austro-Húngaro, fueron los que desembocaron en la creación de esta figura empleada por primera vez con fines netamente fiscales con la celebración del tratado para evitar la doble imposición celebrado en 1899 entre el Estado Austro-Húngaro y el de Prusia. En este tratado se menciona que el establecimiento permanente sería cualquier lugar fijo de negocios y se enlista una serie de ejemplos que podían constituirlo, aunque la definición ahí contenida dejaba la impresión de que todo lugar de negocios constituía un establecimiento permanente. Si en él el extranjero realizaba parcial o totalmente una actividad de negocios, independientemente de que se tratara de una sucursal, o agencia o con el único fin de realizar compras a cuenta del extranjero con lo cual se evidenciaba que en realidad se trataba de un fortalecimiento de la figura o criterio de fuente de riqueza como elemento de sujeción al tributo.⁸⁴

5.2.1.2. CONCEPTO.

5.2.1.2.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone, a la letra, lo siguiente:

“ 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, fabricas, 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

⁸⁴ CALDERÓN Aguilera, Alejandro Et al, *Tratados para Evitar la DobleTributación*, IMCP, primera edición, México 2002 p 63

de un agente independiente, se considerara 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 3 de esta ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerara 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 considerara que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando esta 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 considerara 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 efectué 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.

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a

cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Lo dispuesto en este párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-bis de esta ley.

Para los efectos de este artículo se entiende por operación de maquila la definida en los términos del decreto para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación”

Del precepto transcrito encontramos que, para que exista un establecimiento permanente, se requiere, por regla general, la concurrencia de los siguientes elementos:

a) Que exista un lugar de negocios:

b) Que en el mismo se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales.

Sin perjuicio de lo anterior, el mismo artículo contempla ciertos casos en los que la determinación de la existencia del establecimiento permanente se sujeta a reglas especiales. Dichos casos son los siguientes:

- i) Cuando actúe en el país a través de una persona física o moral, apoderada o dependiente;

ii) Cuando se trata de servicios de aseguradoras.

iii) Cuando se trate de servicios de construcción de obra.

Por lo que hace al primero de los casos, resultan muy amplios los supuestos en los cuales se considera la existencia de un establecimiento permanente, sin embargo, la condición principal es que el residente en el extranjero *actúe* en el país a través de un tercero.

En estos casos, se considerará que el establecimiento permanente existe en relación con todas las actividades que el tercero realice para el residente en el extranjero.

Las excepciones al artículo 2 transcrito anteriormente las encontramos en el artículo 3 del mismo ordenamiento, el cual señala:

. “Artículo 3o. 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.

V. 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.”

En consecuencia habrá casos en que un residente en EUA satisfaga los requisitos de constitución establecidos en el artículo 2 de la LISR e igualmente se ubique dentro de las hipótesis de excepción previstas en el artículo 3 de la propia ley.

En estos casos, aplicará la regla especial constituida por el artículo 3 sobre la general (compuesta por el artículo 2) no constituyéndose un establecimiento permanente.

Por su lado el artículo 4 del reglamento de la LISR dispone lo siguiente.

“Artículo 4. Para los efectos de la fracción IV del artículo 3º. de la Ley, se considera que no son actividades previas o auxiliares, las que sean iguales a las actividades del residente en el extranjero, salvo que dichas actividades también tengan la naturaleza de previas o auxiliares en el extranjero. No se consideran actividades auxiliares las de dirección”

5.2.1.2.2. TRATADO TRIBUTARIO CON EUA.

El tratado México-EUA distribuye la potestad tributaria entre el país de la fuente y el país de residencia de los inversionistas o de las personas que prestan sus servicios en aquel país.

De las actividades económicas que regula el tratado, las más importantes son las actividades empresariales, entendiendo por éstas los ingresos producto de la combinación del trabajo y el capital, conforme a la definición tradicional del Impuesto sobre la Renta. Los inversionistas extranjeros pueden participar en el país de la fuente

a través de sociedades subsidiarias que para todos los efectos son residentes en el país de la fuente y de sucursales, agencias o representaciones que el tratado agrupa bajo la denominación "establecimiento permanente"

Así tratándose de actividades empresariales, el Tratado México-EUA para Evitar la doble imposición en dicho impuesto, otorga la facultad de gravamen, al Estado de la fuente y lo hace a través de dos conceptos: Los beneficios empresariales regulados en el artículo 7 del Modelo y el establecimiento permanente definido en el artículo 5 del mismo.

Nos limitaremos a analizar el concepto de establecimiento permanente.

Para una mejor comprensión se transcribe el texto del tratado México-EUA en su artículo 5:

"ARTICULO 5. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) Las sedes de dirección;*
- b) Las sucursales;*
- c) Las oficinas;*
- d) Las fábricas;*
- e) Los talleres;*
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

3. El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas,

pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) El uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o preparar la colocación de préstamos, o desarrollar actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, para la empresa;

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona - distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7 actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado respecto de todas

las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, si dicha persona:

a) Ostenta y ejerza habitualmente en este Estado poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este párrafo; o

b) No ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el primer Estado, por cuenta de la empresa, bienes o mercancías mantenidas en este Estado por esta empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por esta empresa o por cualquier empresa asociada.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

El establecimiento permanente se encuentra definido en el precepto antes transcrito, mismo que define el término establecimiento permanente diciendo significa “Un lugar fijo de negocios a través del cual las actividades de una empresa son total o parcialmente desarrolladas”

Esta definición general del término es muy similar a la adoptada por México en su legislación interna, la única diferencia es que en la definición del tratado se incluye la palabra “FIJO”, misma que en la LISR no se menciona, esto trae las consecuencias interpretativas que se explicarán más adelante.

5.2.1.3. ELEMENTOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Para el desarrollo y estudio del de los elementos esenciales del establecimiento permanente (EP) se pueden realizar diversos análisis pues por ejemplo Enrique Calvo Nicolau⁸⁵ señala que los elementos esenciales de la regla básica del establecimiento permanente se contienen en la ley alemana y consisten en:

- I. Existencia de un lugar de negocios.
- II. Localización geográfica de este lugar en un punto determinado
- III. Permanencia del negocio.

⁸⁵CALVO Nicolau Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Ed. Themis. Tomo I, México, 2000 Pp.393-410.

Sin embargo agrega el autor en cita existe una diferencia entre estos elementos y los que adopta la OCDE en su convenio modelo de 1977, en cuanto a que la prueba de permanencia en aquella se refiere a la actividad mercantil y no al lugar en el que se desarrollan los negocios, que es el criterio adoptado en dicho convenio.

En los comentarios del modelo de la OCDE, obligatorios para la interpretación de los tratados firmados por México, se señala que la definición contiene las siguientes condiciones:

- La existencia de un "sitio de operaciones" como por ejemplo una instalación, o en ciertos casos maquinaria y equipo.
- Este sitio de operaciones 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 lugar fijo, esto significa por lo general que las personas que de una u otra manera dependan de la empresa (su personal) realizan los negocios de la empresa en el Estado en el cual está el lugar fijo.

Considerando lo anterior, el entendimiento y análisis de los elementos estructurales del establecimiento permanente pudiera ser realizado bajo las condiciones bajo las condiciones antes referidas.

En este trabajo realizaremos el análisis considerando tres elementos esenciales del establecimiento permanente, que son:

- El primero referido a los elementos objetivos del concepto de EP.
- El segundo referido a los elementos subjetivos.
- La funcionalidad del EP.

5.2.1.3.1. ELEMENTOS OBJETIVOS:

La presencia del extranjero en México debe ser objetiva y reflejarse mediante la existencia de un lugar de negocios, que real y materialmente exista y que pueda vincularse con algún punto determinado de nuestro territorio.

a) Lugar de negocios.

La existencia del lugar de negocios requiere que materialmente exista un bien, una cosa o un objeto a través del cual se desarrolle la actividad empresarial. Otra forma de concebir la existencia del lugar es señalando que este refiere la idea de un espacio físico en donde se desarrolla la actividad empresarial, pero tal concepción no es válida salvo que se considere que todas las cosas, bienes u objetos ocupan un espacio físico, y que son las cosas lo que constituyen los lugares de negocios y no simplemente el espacio físico que indiscutiblemente deben ocupar. Así, el tener un espacio en renta o comodato, si bien es importante para la definición aisladamente considerado por sí solo no constituye un lugar de negocios; en cambio, el tener maquinaria que sirve para un proceso industrial dentro de ese espacio físico constituye el lugar de negocios sin mayor consideración al derecho o forma de disponer del lugar físico en que se encuentren localizadas las cosas. Por ello debe considerarse que existe un lugar de negocios cuando se tiene mercancía propiedad del residente en el extranjero dentro del territorio nacional, mediante la cual se desarrolla una actividad a favor de dicho residente en el extranjero, o bien mercancías de las que dispone el residente en el extranjero mediante instrucciones o decisiones que solo él puede tomar.

El Tratado incorpora en el artículo 5., la llamada "lista positiva" de carácter enunciativo consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes y los cuales son:

- Una sede de dirección
- Una sucursal
- Una oficina

- Una fábrica
- Un taller
- Una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Puede darse el caso de algunos de los anteriores lugares de negocios que no sean establecimientos permanentes por contenerse en la llamada "lista negativa", la cual es de carácter limitativo y se contiene en el artículo 5, que dice lo siguiente:

"No obstante lo dispuesto anteriormente en éste Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" en relación a un residente de un Estado Contratante, no incluye:

- a. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente.
- b. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residentes con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformados por otra persona;
- d. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente;
- e. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para el residente;
- f. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionados en los incisos a) a e), a condición

de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar".

b) Ubicación del lugar.

Una vez establecida la existencia del lugar de negocios, es necesario que exista un vinculación de ese lugar de negocios con un punto geográfico del territorio nacional. Esta vinculación es la que dará fijeza al lugar de negocios. Un lugar de negocios es fijo si existe un enlace entre el sitio de negocios y un punto geográfico específico.

Éste es un requisito que no contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana. Recordemos que la definición de establecimiento permanente del artículo 2 de dicha Ley no incorpora el objetivo "fijo" que sí incluyen los tratados celebrados por México.

El concepto de fijo ha sido interpretado de diversa manera por los tribunales de varios países. Algunos aceptan como establecimiento permanente a un circo que se está moviendo por distintos lugares, otros han negado esta característica a las obras de teatro que se presentan en distintas ciudades del mismo país; sin embargo, algunos países aceptan éstos peripatéticos lugares fijos de negocios. En cualquier caso, conviene dejar claro, debido a la regla de un lugar fijo, que los autobuses y camiones no constituyen un establecimiento permanente, salvo cuando establezcan oficinas de boletos en el país de la fuente.

En éste sentido y para el análisis de ésta condición no se observa dificultad alguna para determinar que el lugar de negocios se encuentra ubicado en territorio nacional si en él está situado. Sin embargo el análisis debe incluir la posibilidad de establecer si el lugar de negocios debe estar vinculado de manera estática o no al suelo o punto geográfico del territorio nacional al que se vincula. Es de hacerse notar que la vinculación del lugar de negocios al territorio nacional no está determinado por la fijeza o duración en una sola ubicación del mismo, pues, por ejemplo, si se trata de un lugar de negocios móvil, la ubicación puede ser geográfica. La vinculación de este lugar con el territorio nacional se debe basar sobre una zona de influencia dentro del

territorio nacional. De aquí que sea posible la existencia de lugares que, sin ser estáticos, pueden vincularse a un punto geográfico determinado y la posibilidad de que los lugares de negocios puedan ser móviles, como es el caso de embarcaciones, helicópteros o similares que se vinculan al espacio geográfico donde se abastecen, permanecen o desarrollan la actividad.

4.2.1.3.2. ELEMENTOS SUBJETIVOS.

Una vez establecidos los elementos objetivos de existencia del establecimiento permanente, se debe pasar al análisis de los elementos subjetivos del mismo a fin de completar la prueba de existencia del establecimiento permanente.

a) Disposición del lugar de negocios.

Uno de los elementos subjetivos que se debe analizar es la posibilidad o derecho que tenga el extranjero para organizar o desarrollar sus actividades empresariales utilizando un lugar de negocios o a través de él.

Se habla de este requisito como elemento subjetivo ya que el mismo está íntimamente ligado a la voluntad del extranjero que desarrolla las actividades empresariales en territorio nacional. Para establecer ese elemento se debe analizar el vínculo del lugar de negocios con el extranjero, es decir, el derecho que tiene el residente en el extranjero para utilizar el lugar de negocios para el desarrollo de la actividad empresarial. Este derecho de uso estará dado por cuestiones de hecho o de derecho. También se debe considerar que ese derecho de disposición puede ser directo (el residente en el extranjero actúa de forma directa en territorio nacional) o indirecto (cuando actúa a través de una persona en México)⁸⁶.

¿Se requiere tener derecho al uso o basta comprobar el simple uso?

⁸⁶ CALDERÓN Aguilera, Op Cit p 75

Los tribunales alemanes sostienen que el residente del país de la fuente necesita tener derecho sobre "el lugar fijo de negocios", al extremo que ese derecho implique que no puede ser removido del mismo sin su consentimiento. Pongamos el caso de un servicio de consultoría, en donde se especifica en el contrato, que los consultores tendrán a su disposición oficinas de su cliente en el país de la fuente. La cláusula, conteniendo lo anterior, constituye el requisito para acreditar ante los tribunales alemanes, el derecho de uso.

Por el contrario, los países angloamericanos consideran suficiente, para acreditar esta prueba, el simple uso del lugar fijo de negocios sin necesidad de tener un título específico ni un derecho consagrado en un contrato como exigen los alemanes.

En el caso de México, los tribunales aún no se han pronunciado sobre este particular.

Una variante relacionada con la prueba de uso, se refiere a la siguiente pregunta:

¿Es necesaria la presencia física de un residente en el extranjero?

En general, la respuesta debe ser afirmativa, aunque conviene subrayar que en el caso de las asociaciones en participación "partnership agreement", se acepta que la presencia física no es necesaria para acreditar el uso.⁸⁷

b) Permanencia del lugar de negocios.

Otro de los elementos subjetivos que debe encontrarse en la figura del establecimiento permanente es la condición de que se refiere a la permanencia del derecho de usar el lugar de negocios. Es evidente que aun cuando exista el derecho directo o indirecto, jurídico o de hecho de la utilización de un lugar donde se desarrollen las actividades empresariales, es necesario dotarlo de permanencia, es decir, que no es meramente accidental, por ello es necesario determinar la duración o

⁸⁷ Santistevan Abogados SA de CV, texto proporcionado, visible en www.solutionsabroad.com.mx

permanencia del derecho de utilizar el lugar de negocios, de antemano, anticipamos que la ley ha establecido para algunos casos la temporalidad de 183 días en un periodo de doce meses. Sin embargo es muy importante establecer la intención de permanencia del residente en el extranjero, pues puede ser que por motivos ajenos a su voluntad la permanencia del lugar se interrumpa, pero ello no debe afectar en la prueba de permanencia del lugar.⁸⁸

5.2.1.3.3. FUNCIONALIDAD.

a) El lugar debe ser de negocios.

El último de los elementos que deben ser valorados para calificar la existencia de un establecimiento permanente es la determinación de la actividad que se desarrolla en ese lugar de negocios, así como la actividad principal del contribuyente residente en el extranjero para poder establecer aquellas actividades de naturaleza previa o auxiliar que por definición no constituirán establecimiento permanente. Es claro que la figura del EP está dado para aquellos contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, por lo que es indispensable que tales actividades tengan precisamente esa calidad.

Para ello, se deben considerar las actividades empresariales que, en relación con el sujeto que las realiza, puedan tener las características de previas o auxiliares considerando la naturaleza principal de las actividades desarrolladas por el residente en el extranjero. Por ejemplo, si éste tiene como actividad empresarial esencial la venta de equipos, establecer un lugar en México donde se limite a recabar información de mercado, es evidente que se trata de un actividad previa o auxiliar a la venta. Sin embargo, si la empresa se dedica a realizar análisis de mercado y establece en México una oficina que desarrolla análisis de mercado es evidente que para este contribuyente si se considera que tiene un establecimiento permanente en México, pues estará desarrollando su actividad empresarial en este país. Que el lugar

⁸⁸ CALDERÓN Aguilera, Op cit, p. 77

de negocios sea utilizado para el desarrollo de la actividad empresarial es lo que hace calificar al lugar como de negocios y completar el elemento esencial. Además, debe ponerse especial cuidado en vincular el lugar de negocios con la actividad empresarial desarrollada. Por ejemplo, una empresa puede tener una simple oficina de representación (la cual no constituye un establecimiento permanente) pero simultáneamente desarrollar sus actividades a través de una persona en México, sea este agente dependiente o independiente. Por ello es indispensable vincular la existencia del lugar de negocios que se analiza con la actividad que desarrolla el residente en el extranjero.

Se debe demostrar la conexión entre la actividad empresarial y la oficina principal. Las dos pruebas para demostrar este principio de la funcionalidad son:

I. La prueba de la actividad empresarial.

Debe ser actividad empresarial conforme a la legislación interna, por lo tanto, puede haber problemas con diferentes definiciones en ambos países; baste recordar el criterio adoptado por los países de derecho romano-germánico para distinguir las actividades civiles de las mercantiles, el cual no se contempla en los países del Common Law. Así, una actividad no mercantil, desarrollada en México no puede ser considerada como empresarial; eventualmente, un país anglosajón puede considerar que reúne la prueba de la actividad empresarial.

Esta prueba debe interpretarse, en concordancia con los artículos 6º, 8º y 14 del Modelo del Tratado

Si se trata de ingresos obtenidos de bienes inmuebles, incluyendo los provenientes de actividades agropecuarias y forestales, éstos se gravarán por el país donde se encuentren los inmuebles conforme a las reglas del artículo 6º.

Tratándose de utilidades que provengan de la explotación en tráfico internacional, de buques y aeronaves, las mismas se gravarán por el país donde se encuentre la matriz

de la empresa; así, el país de la fuente de los establecimientos permanentes no podrá grabarlos, de conformidad con el artículo 8º del Modelo.

Por lo que se refiere al artículo 14, referido a las actividades independientes, éstas normalmente no serán actividades empresariales cuando las realice una persona física, al menos para los países que distinguen entre actividades civiles y mercantiles; sin embargo, se puede dar el caso de una sociedad mercantil, la cual, proporcione servicios profesionales, como ha sido el caso de las empresas de ingenieros, en cuyo caso se registrarán por el artículo 14 y no por el 5º.

Por último, las actividades empresariales deben ser congruentes con las definiciones del artículo 7º del Tratado y no estar comprendidas en la lista negativa que contiene el párrafo cuarto del artículo 5º.

II. La prueba de la conexión.

Esta prueba busca relacionar las actividades del establecimiento con el residente en el extranjero. Corresponde a lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en el artículo 4º como ingresos atribuibles a un establecimiento permanente.

La legislación mexicana establece el llamado principio de fuerza de atracción⁸⁹, en virtud del cual los ingresos que obtengan el residente en el extranjero por enajenaciones o servicios proporcionados en el país de la fuente, se atribuyen al establecimiento permanente, aun cuando el mismo no haya participado en las operaciones respectivas.

El Tratado contiene El principio del punto de origen⁹⁰, en virtud de la cual sólo se gravan en el país de la fuente los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, siendo estos, aquellos en los que el establecimiento participa directamente.

⁸⁹ “El principio de fuerza de atracción Se Desprende del Modelo de las Naciones Unidas y es retomado bajo la misma rigidez por el Modelo de los Estados Unidos de América y con ciertas limitaciones por el modelo de la OCDE” (BETTINGER Barrios, Op Cit Pág 154)

⁹⁰ “El principio de Punto de Origen se observa en los modelos tributarios ” (BETTINGER Barrios, Op Cit Pág 162)

En la misma forma como, desde hace muchos años, en los países con tratados para evitar la doble imposición los tribunales han desarrollado una teoría para interpretar el concepto de establecimiento permanente conforme a la regla básica, espero que en un futuro próximo este tipo de controversias se presenten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y con ese motivo, la Sala Superior de dicho Tribunal pueda sentar criterio sobre este tema⁹¹.

5.2.1.4. ACTIVIDADES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Las actividades que llevará acabo el establecimiento permanente serán de carácter empresarial, recordando lo que analizamos en el capítulo 3, el catalogo de actividades empresariales lo indica el CFF sin embargo también el tratado México-EUA hace algunas precisiones al respecto.

De conformidad con el artículo 16 del CFF citado en el capítulo 4 hasta 2001, los actos y/o actividades de carácter civil no constituían un establecimiento permanente, sino una base fija, a partir de 2002, el artículo 2 de la LISR ya analizado anteriormente, señala que constituye EP cualquier lugar en que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo, o pedagógico entre otros, y las profesionales independientes.

Tocante a la realización de actividades empresariales, de un análisis integral del artículo 2 de la LISR así como del tratado fiscal con EUA, desprendemos que pueden agruparse de 3 formas:

I. Cuando el residente en el extranjero lleva a cabo directamente las actividades empresariales en territorio nacional utilizando un lugar de negocios.

⁹¹ Price Waterhouse, firma de contadores y abogados fiscalistas, texto publicado, visible en www.pricewaterhouse.com

II. Cuando el residente en el extranjero actúa en México a través de agentes dependientes, aún cuando se carezca de un físico de negocios en el país, y dicho agente ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en EUA.

En este sentido debe señalarse que las actividades en cuestión deben de ser de carácter empresarial.

Por ende si un residente en EUA otorga un poder de representación judicial o administrativa en México a sus abogados o contadores, es claro que dichos profesionistas no llevan acabo actividades empresariales sino profesionales, no creándose un establecimiento permanente en el ámbito internacional.

III. Cuando el residente en el extranjero actúa en territorio nacional a través de un agente independiente; pero este no actúa en el marco ordinario de su actividad.

5.2.1.5. CASOS ESPECÍFICOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

En ocasiones, la legislación fiscal prevé de modo particular hipótesis de constitución de establecimiento permanente, los casos que actualmente prevé la LISR se refieren a continuación:

5.2.1.5.1 EMPRESAS ASEGURADORAS.

En este sentido, el cuarto párrafo del artículo 2 de la citada ley precisa:

“se considerara que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando esta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra

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

De este modo, y en una interpretación a *contrario sensu*, si la empresa aseguradora residente en el extranjero percibe primas por coberturas contra riesgos ubicadas en México por medio de un agente independiente, como pudiera ser un corredor general de seguros, no creará establecimiento permanente en México.

Cabe mencionar que a nuestro juicio esta hipótesis fue introducida a la ley como consecuencia de que en diversos tratados fiscales se contienen disposiciones equivalentes, tal es el caso del tratado fiscal con EUA que en términos muy similares menciona en su artículo 5 párrafo 6.

“6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se aplique el párrafo 7.”

5.2.1.5.2. SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN.

Al efecto el antepenúltimo y penúltimo párrafos del artículo 2 de la LISR señala lo siguiente:

“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 considerara que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de mas 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 adicionaran, en su caso, para el computo del plazo mencionado”.

Tocante al concepto de construcción de obras el artículo 4 del Reglamento de la LISR prevé lo siguiente:

“Artículo 4. para los efectos de lo dispuesto en los artículo 2 Sexto y séptimo párrafos y 201 de la Ley, el término construcción de obras incluye: cimentaciones, estructuras, casas y edificios en general, terracerías, plantas industriales y eléctricas, bodegas, carreteras, puentes, caminos, vías férreas, presas, canales, gasoductos, oleoductos, acueductos, perforación de pozos, obras viales de urbanización, de drenaje y de desmonte, puertos aeropuertos y similares, así como la proyección o demolición de bienes inmuebles.

El cómputo de días de duración de los servicios a que se refiere el sexto y séptimo párrafo del artículo 2 mencionado, se hará considerando la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios.

En los casos en los que por la naturaleza de los servicios se considere que la duración de los mismos excederá de 183 días naturales en un periodo de 12 meses, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones conforme a lo dispuesto por el título II o título IV capítulo II de la ley, según corresponda, desde el inicio de sus actividades.”

Según se aprecia de las disposiciones antes transcritas, la temporalidad constituye un elemento esencial para la constitución del establecimiento permanente.

Confirma lo señalado en el párrafo anterior el hecho de que el artículo 201 de la LISR comprendido dentro del título V de la misma, relativo a los ingresos obtenidos para residentes en el extranjero de fuente de riqueza en territorio nacional, prevé un Impuesto Sobre la Renta del 25% del ingreso obtenido o del entero del 30% en 2005, sobre la utilidad (en este caso si se cuenta con representante fiscal en México).

Evidentemente el pago de Impuesto Sobre la Renta a través de la retención del 25% o del entero del 30% sobre la utilidad es procedente única y exclusivamente, cuando la temporalidad de los servicios sea inferior a 183 días en un periodo de doce meses, en cuyo caso no constituiría un establecimiento permanente.

Al respecto el tratado fiscal con EUA contempla el supuesto anterior en su artículo 5 párrafo 3 de la siguiente manera:

“3. El término "establecimiento permanente" también incluye una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, o las instalaciones o plataformas de perforación o barcos utilizados en la exploración de recursos naturales, o las actividades de supervisión relacionadas con ellas, pero sólo cuando dicha obra, construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses.”

De aquí puede apreciarse la diferencia en cuanto al plazo para considerar que una obra o construcción constituya un establecimiento permanente ya que la LISR se menciona el plazo de 183 días en un periodo de doce meses, y en el Convenio únicamente se estipula para el caso de que la duración sea mayor a seis meses, sin hablar del periodo de doce meses, por lo que se entiende que para que exista EP con la invocación del Convenio, tendría que durar 6 meses seguidos, es decir si se hace una obra con duración de 3 meses y el residente en el extranjero se retira y en 4 meses regresa a hacer otra obra con duración de 4 meses, aunque la suma de los meses empleados en la construcción de las obras es de 7 meses y estos ocurrieron

en menos de un año, NO hay EP puesto que ninguna de las obras tuvo una duración superior a seis meses, y la estancia en el país se interrumpo por cuatro meses.⁹²

En este sentido es importante recordar que debido a la supremacía del tratado, en caso de que el residente en el extranjero invoque la aplicación del mismo, habría que acatar lo que este ordenamiento indica, haciendo caso omiso de la regulación contenida para el particular en la LISR.

5.2.1.6. CONSECUENCIAS DEL NACIMIENTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Las consecuencias del nacimiento de un establecimiento permanente son básicamente las mismas que fueron analizadas para personas físicas o morales en el apartado 3.2 expuesto anteriormente, relativo a la residencia en territorio nacional. Dicho de otra manera, las consecuencias de que nazca un establecimiento permanente de una persona física o de una persona moral residente en el extranjero son exactamente las mismas que la que se originan por la adquisición de la residencia en territorio nacional, con la única diferencia de que, en lugar de tener que acumular a partir de ese momento la totalidad de los ingresos que perciban, únicamente deberán hacerlo respecto de aquellos que, conforme a la propia ley, sean atribuibles a dicho establecimiento.

Tratándose de personas morales iniciarán su ejercicio fiscal en la fecha en que por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país.⁹³

⁹² Calderón Aguilera, Op cit p 85

⁹³ ALVAREZ Carmona, Op cit.

5.2.1.7. EXTINCIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Álvarez Carmona comenta: “No obstante que la ley no lo prevea expresamente, pero en base a una interpretación a contrario sensu, consideramos que el establecimiento permanente de un residente en el extranjero desaparecerá cuando dejen de reunirse los requisitos que para su existencia señala la ley, mismos que ya fueron comentados.

En el caso de extinción del establecimiento permanente las consecuencias que se presentarían desde el punto de vista fiscal, serían las siguientes:

a) A partir del momento en que se extinga el establecimiento permanente, el no residente dejaría de estar obligado al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

b) A pesar de no estar prevista la causal, el extranjero debería proceder a la cancelación de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) El ejercicio fiscal del no residente quedaría concluido a la fecha de extinción del establecimiento permanente, considerándose irregular y teniendo la obligación de presentar declaración por dicho ejercicio, donde se acreditaran los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Otra posibilidad distinta a la comentada en los dos incisos anteriores, sería que el residente en el extranjero que deje de tener establecimiento permanente en México, presente un aviso de suspensión de actividades, caso en el cual estaría obligado a presentar su declaración anual a más tardar el tercer mes del ejercicio siguiente, en la cual acreditaría los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

Resulta inadmisibile que el supuesto que se comenta no se encuentre expresamente previsto por las disposiciones fiscales, ya que se trata de una situación que es muy factible que se llegara a dar”⁹⁴

⁹⁴ Idem

4.2.1.8. CASOS EN QUE NO EXISTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta ha considerado que, en ciertos casos y por diversas razones, no debe considerarse que existe establecimiento permanente en México aún y cuando se reúnan los requisitos para su existencia. Dichos casos son a los que se refiere el artículo 3 de la LISR el cual establece lo siguiente:

“artículo 3o. no se considerara 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 prestamos, o de otras actividades similares.

V El deposito 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.”

Por lo que se refiere a la fracción IV es importante destacar que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no

se consideran actividades previas o auxiliares aquellas que resulten ser iguales a las actividades que realiza el residente en el extranjero; a menos que también esas actividades tuvieran, en el extranjero, la naturaleza de previas o auxiliares ⁹⁵.

5.2.2. ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN MEXICO SIN CONSTITUIR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Una empresa extranjera puede hacer negocios "con" México desde fuera para minimizar las consecuencias fiscales y legales que se derivan del establecimiento de una presencia permanente en el país. Sin embargo, cuando las operaciones se estructuran de esta manera, los extranjeros deben tener mucho cuidado en asegurarse de no crear un "establecimiento permanente" en México ya que las leyes fiscales mexicanas consideran gravable el ingreso derivado de los extranjeros pertenecientes a dichas entidades.

Como ya se analizó exhaustivamente la Ley el Impuesto Sobre la Renta, al definir los conceptos de "establecimiento permanente" (Art. 2) considera gravable el ingreso derivado por extranjeros que realizan ciertas actividades dentro del territorio mexicano. Generalmente, una de las preocupaciones de los extranjeros es la de crear un establecimiento permanente en México cuando (i) establecen un lugar de operaciones, o (ii) emplean a un agente subordinado con poderes para firmar contratos para desarrollar las actividades empresariales.

Una empresa extranjera que hace negocios con México desde el exterior tradicionalmente hace uso de cuatro vehículos comerciales básicos: (1) asignar un agente de ventas en México; (2) asignar un agente por comisión (ventas) (intermediario comercial) para la promoción de sus bienes o servicios; (3) llegar a un acuerdo con un distribuidor independiente en México; o (4) licencia de tecnología (por ejemplo en el caso de una franquicia).⁹⁶

⁹⁵ Ibidem

⁹⁶ www.solutionsabroad.com Texto proporcionado por Santistevan Abogados S.A. de C.V.

5.2.2.1. AGENTE DE VENTAS.

Es la persona que funge como agente de una compañía extranjera que realiza operaciones comerciales en México a nombre del interesado extranjero. Aunque este esquema aparenta estar realizando operaciones comerciales desde el exterior, de hecho es considerado como hacer negocios en México.⁹⁷

5.2.2.2. AGENTE POR COMISIÓN (INTERMEDIARIO COMERCIAL)

La asignación de un intermediario comercial implica la existencia de una relación por medio de la cual la persona que contrata ha asignado a un agente con poderes limitados. El grado de autoridad otorgado a este tipo de agente no debe incluir actividades que hagan que el extranjero tenga el estatus de establecimiento permanente en México.

El intermediario lleva a cabo investigaciones de mercado y promueve, solicita, y negocia la venta de los productos. El intermediario sólo se dedica a proporcionar a los clientes mexicanos en potencia información tal como precios y políticas de pago. El intermediario también puede procesar y enviar pedidos, y hasta puede aceptar pagos a nombre del residente extranjero. Por lo tanto, el intermediario realiza servicios "preparatorios o auxiliares" para el residente extranjero. Estas actividades se encuentran dentro de las excepciones de lo que se considera un establecimiento permanente como se mencionó anteriormente.

La persona que maneja el negocio desde el exterior conserva la autoridad para aceptar los pedidos hechos por clientes mexicanos y, generalmente, determina la política a seguir en la aceptación de las diferentes ofertas.

La tarifa típica para un intermediario comercial puede consistir de una comisión directa basada en los pedidos aceptados, o una igual más la comisión.

⁹⁷ Idem

Si se trata de un contratista independiente contratado en México para ese propósito, es conveniente aconsejar al intermediario comercial de abstenerse de utilizar el nombre y el logotipo de la empresa en su oficina, tarjetas de presentación, o membretes. Esto evitará que parezca que se tiene una presencia permanente en México y asegurará que el acuerdo con el intermediario parezca una transacción falsa.

Esta es la ruta más comúnmente utilizada por las compañías extranjeras que tienen un volumen importante de exportaciones o una amplia gama de productos. Probablemente sea mejor contratar a una empresa que a un individuo para realizar estas actividades debido a que las leyes laborales mexicanas favorecen a las personas que son despedidas⁹⁸.

5.2.2.3. DISTRIBUIDOR

Como tercera alternativa, un acuerdo con un distribuidor proporciona a la empresa extranjera la oportunidad de desarrollar más las ventas y ofrecer un servicio adecuado a través de una tercera compañía mexicana o individuo. El distribuidor adquiere los productos de la compañía extranjera fuera del país y los revende a su nombre en México.

El distribuidor puede no aparecer como apoderado del vendedor extranjero, sino que puede funcionar solamente como un comprador y posteriormente como mayorista / minorista de la mercancía extranjera ante sus clientes en México, sin que la autoridad vincule a la compañía extranjera y evitando por lo tanto el aspecto del "establecimiento permanente".

⁹⁸ Ibidem.

5.2.2.4. TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA (LICENCIA)

Otra forma de hacer negocios "con" México sin crear un establecimiento permanente es entrar en una transferencia de tecnología o acuerdo de licencia con un socio mexicano. Dichos acuerdos incluyen: a) la licencia o autorización de explotar las marcas registradas, patentes o mejoras, o diseños industriales y modelos de servicios; b) la asignación de marcas registradas o patentes; c) el aprovisionamiento de conocimientos y asistencia técnica en cualquier forma; d) el aprovisionamiento de conocimientos básicos o detallados de ingeniería; e) el aprovisionamiento de servicios de asesoría, consultoría y supervisión; f) las licencias de derechos de autor que incluyen la aplicación industrial; y g) las licencias de software.⁹⁹

5.3. BENEFICIOS EMPRESARIALES.

5.3.1. GENERALIDADES.

El tratado fiscal con EUA en su artículo 7, habla del tratamiento de los beneficios empresariales de empresas ubicadas en el otro estado contratante, este artículo es complemento del establecimiento permanente, ya que su aplicación obedecerá a que se haya configurado uno en alguno de los estados contratantes pretendiéndose fijar de alguna forma, reglas sobre las cuales determinar los ingresos y gastos atribuibles al establecimiento permanente.

Desde luego, las reglas que se han establecido no pueden prever la totalidad de posibilidades y problemas que se pueden presentar en la práctica, en cuyos casos se establecen ciertos lineamientos para que los estados contratantes puedan tratar de solucionar posibles de opinión.

a) Aplicación

⁹⁹ Estudio visible en www.solituinsabroad.com

Cuando se ha configurado un establecimiento permanente y con la finalidad de evitar la doble tributación, es necesario determinar la base gravable de los mismos, para lo cual se ha estimado necesario dictar ciertos lineamientos para la determinación de la base gravable.

Para efectos de proceder al análisis de este artículo, lo transcribimos a continuación:

ARTICULO 7. BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

a) Este establecimiento permanente;

b) Ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

*2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante, realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento **los beneficios que éste hubiera podido obtener** de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.*

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

6. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo

Para realizar un mejor análisis del presente artículo, se fraccionó En los siguientes subtemas.

5.3.2. CONCEPTOS.

Es de resaltarse que a diferencia de otros capítulos del Tratado, en el de beneficios empresariales no existen definiciones solo se hace referencia al término de utilidades o beneficios.

En el artículo 3 del Tratado referente a definiciones generales, cuando un término no esté definido en el tratado tendrá, a menos de que 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 Tratado.

Del contexto del artículo 7 del Tratado, se puede inferir que el capítulo de beneficios empresariales se refiere a los provenientes de la actividad comercial o industrial del residente en el extranjero, ya sea que se identifique o no con establecimiento permanente.

Lo anterior se entiende ya que en los comentarios al modelo de la OCDE así como del texto del tratado fiscal con EUA, se refiere a actividades comerciales o industriales, y en algunos otros a actividades de construcción. De esta forma deben entenderse como concluidos en el término de beneficios empresariales a todo tipo de ingreso obtenido por una empresa.

Lo anterior es congruente con la propia legislación mexicana, toda vez que, como ya se analizó anteriormente, el Código Fiscal de la Federación al definir lo que se debe entender como una actividad empresarial, incluye a las actividades industriales, comerciales, científicas, etc. por lo que del contexto del tratado así como de la definición que existe en la legislación mexicana podemos concluir que al referirse a beneficios empresariales, debemos entender todos los tipos de ingresos que puede obtener una empresa por sus actividades.

Interpretar de esta forma el término, de beneficio empresarial, podría crear confusiones al estar ante un tipo de ingreso tratado en un artículo diferente del Convenio, como pueden ser regalías, intereses.

Consecuentemente, el artículo de beneficios empresariales será aplicable a los ingresos no incluidos, en artículos específicos del tratado, como pueden ser las ventas de mercancías, servicios, etc. El artículo 7 del los tratado, no es más que una continuación del artículo 5 ya que las disposiciones del artículo 7 establecen las reglas para atribuir utilidades al establecimiento.¹⁰⁰

5.3.3. INGRESOS ATRIBUIBLES AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

5.3.3.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En términos generales, puede decirse que los establecimientos permanentes se encuentran obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta en los mismos términos que las personas residentes en el país.

La obligación de pago del impuesto sobre la renta de los establecimientos permanentes se establece en el artículo 1 fracción II de la LISR, transcrito en su totalidad en el Capítulo 2 del presente trabajo.

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

(...)

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

(...)”

¹⁰⁰ CRUZ Flores, Et al, *beneficios empresariales en los tratados para evitar la doble tributación*, ED IMCP, México 2002, p. 97

Del precepto transcrito, se advierte que los EP pagan ISR por los ingresos “atribuibles a los mismos”, al respecto el precepto que regula cuáles son los ingresos que deben considerarse como atribuibles a un establecimiento permanente es el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mismo que cual señala a la letra, lo siguiente:

“se consideraran 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 esta 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”.

De acuerdo con lo anterior podemos concluir que, adicionalmente a los ingresos que correspondan a la actividad empresarial que desarrolle el establecimiento permanente se considerarán ingresos atribuibles al mismo aquellos que deriven de otras enajenaciones no efectuadas directamente por el establecimiento permanente, pero que pudieran tender a evitar acumular ingresos en México o a convertir al referido establecimiento en un centro de costos.

En cuanto a la obligación de acumulación de los ingresos, ésta se dispone de manera específica, en el artículo 17 de la LISR que prevé lo siguiente:

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en

efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

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.”

Por lo que respecta a las remesas que reciban de su oficina central o de otro establecimiento de ésta, el tercer párrafo del artículo 17 antes transcrito precisa que no se consideran ingresos acumulables.

Lo anterior obedece a que dichas remesas se adicionan a la cuenta de remesas de capital en términos del artículo 193 la LISR, y que es análoga a la cuenta de capital de aportación que las personas morales deben llevar.

En consecuencia, tales remesas recibidas por los establecimientos permanentes reciben el tratamiento fiscal análogo al de aportaciones de capital, de forma que su reembolso a la oficina central u otros establecimientos en el extranjero no causa

impuesto. El impuesto se causará en la medida que haya reembolsos de capital que resulten en exceso a esta cuenta, así como a la cuenta de utilidad fiscal neta.

5.3.3.2. TRATADO FISCAL MEXICO-EUA.

En el Convenio se precisa que los beneficios que obtenga una empresa solamente pueden gravarse en el Estado de residencia, a menos que haya realizado su actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente.

Lo anterior está previsto en el primer párrafo del Tratado, éste es un principio generalmente aceptado por la OCDE, por el cual una empresa que realice una actividad comercial o industrial no puede ser gravada en otro Estado diferente al de su residencia a no ser que tenga un establecimiento permanente en otra jurisdicción. Es evidente que este principio busca evitar una doble imposición sobre un mismo ingreso.

Si se tiene un EP, los beneficios pueden gravarse en el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a dicho EP, o a bienes de bienes o mercancía idénticas o similares a las vendidas a través del establecimiento permanente; pero siempre y cuando el EP haya participado de alguna forma para su obtención.

Para la determinación de la utilidad del EP se permite la deducción de los gastos tanto los efectuados en el Estado en el que se encuentra el EP como en cualquier otra parte.

Como se infiere del análisis del artículo 4 de la LISR realizado anteriormente y de lo señalado por el párrafo 2 del artículo 7 Tratado fiscal con EUA, la idea central es que los ingresos atribuibles que se asignen al EP, sean los que hubiera obtenido de contar con terceros no relacionados en lugar de con la oficina central.

Por lo anterior, en la mayoría de los casos se lleva a cabo una contabilidad del EP, con la finalidad de conocer las utilidades de dicho Establecimiento. En adición a la

necesidad operativa de conocer los resultados del establecimiento, al considerarse a los EP como contribuyentes del impuesto sobre la renta, en el caso de México. Tienen la obligación de llevar contabilidad, lo anterior de acuerdo con el artículo 86 de la LISR y cumpliendo con los requisitos del CFF y su Reglamento.

En la mayoría de los casos, la contabilidad del EP será el punto de partida para determinar los ingresos atribuibles al mismo, sin embargo, en la medida en que existan operaciones entre la oficina central y el EP será necesario revisar que los precios de dichas operaciones no traen como consecuencia que de forma indebida se estén traspasando utilidades de una jurisdicción fiscal a otra.

En el caso del convenio con EUA hay una diferencia substancial en la atribución de ingresos en contraste con la LISR en México, y ésta es que como se analizó anteriormente el artículo 4 segundo Párrafo de la LISR señala que:

“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”

Es decir que si un EP gasta en alguna actividad tendiente a la obtención de un ingreso, este ingreso también se atribuirá al EP en la misma proporción en la que éste participó en el gasto. Esto con la finalidad de que no se trasladen los costos al establecimiento permanente y que los ingresos únicamente los acumule la casa matriz. Sin embargo la ley no establece ningún procedimiento para prorratear los ingresos, ya que por ejemplo el EP tendrá que pagar un porcentaje de la publicidad mundial de la marca de la casa matriz, pero como se podrán determinar los ingresos que se obtuvieron gracias a la publicidad de dicha marca si los ingresos obtenidos gracias a la publicidad no tienen un parámetro fijo de medición.

Sin embargo en el convenio con EUA no existe ninguna disposición similar a lo antes mencionado, por lo que si invocamos la aplicación del Convenio para el EP

sí podrá realizar gastos en el extranjero y no tendrá que acumular los ingresos que se obtengan al haber realizado dichos gastos.

Otra diferencia entre la Ley interna y el Tratado Tributario es la siguiente:

La LISR en su artículo 4 primer párrafo señala:

*“Se consideraran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, ..., 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.”*

Así, la LISR atribuye ingresos al EP que no obtuvo el, sino que fueron obtenidos por a) la oficina central, b) otro establecimiento de ésta o c) directamente por el residente en el extranjero. Cuando enajene bienes o mercancías en territorio nacional.

En el mismo sentido el Convenio menciona lo siguiente

Artículo 7:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

a) este establecimiento permanente;

b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio."

La diferencia que encontramos entre ambas disposiciones consiste en que por un lado la LISR atribuye al EP todos los ingresos que obtuvo en México la empresa residente en EUA, su oficina central u otro establecimiento permanente, sin distinción a las mercancías o bienes que se están vendiendo, en este sentido aunque la empresa residente en EUA venda mercancía totalmente distinta a la que vende el EP, de todas maneras se considera ingreso atribuible al EP. Sin embargo en el Tratado si se precisa que serán acumulables estos ingresos pero siempre y cuando las mercancías o bienes sean idénticas o similares a las enajenadas por el EP, y con la exclusión de que si se demuestra que dicha enajenación se realizó con otra finalidad a la de obtener un beneficio del Tratado, estos ingresos no serán acumulables para el EP

Como podemos observar, las disposiciones de la LISR contravienen con frecuencia a las del Convenio Fiscal, por lo que el contribuyente podría verse en dificultades al momento de establecer sus ingresos acumulables, sin embargo esta situación se desvanece al recordar que aunque los tratados fiscales solo son obligatorios en caso de que el contribuyente decida invocar su aplicación, en este supuesto hará caso únicamente a éste, y no a la LISR, por encontrarse este en un nivel jerárquico superior a aquella, dentro del orden jurídico mexicano.

5.3.4. GASTOS.

Cuando en este tema hacemos referencia al concepto gastos, además de los gastos propiamente dichos, se entienden incluidas aquellas erogaciones que la técnica contable considera como costos.

Los lineamientos para determinar los gastos que son deducibles de los ingresos atribuibles a un EP se encuentran en los tratados para evitar la doble tributación, en el caso en particular en el firmado por el gobierno mexicano con el de los EUA, En el Convenio Modelo sobre Ingresos y Capital de la OCDE, en los comentarios al mismo, en la LISR, y en la circular miscelánea fiscal que corresponda.

Todos los tratados firmados por México, algunos con adecuaciones menores, siguen los principios contenidos en el artículo 7 de dicho Convenio Modelo:

Universalidad de gastos. El párrafo 3 de los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE establece que “para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá al deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección, y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el EP como en otra parte.”

5.3.4.1. MÉTODOS DE ATRIBUCION SEGÚN LA LISR MEXICANA.

Por su parte la LISR mexicana en su artículo 4 también pretende con cierta variante el principio de distribución de utilidades al disponer que:

“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 forma general el artículo 30 y el artículo 108 de la propia LISR respetan el principio de universalidad de los gastos al señalar que

“ART 30 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.”

“ART 120. Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”

A partir de 2002 los gastos a prorrata que efectúen los EP con la oficina central o algún otro establecimiento se pueden deducir en México, bajo la condición de que la oficina central o el establecimiento permanente con el que se prorratea la deducción resida o esté establecido 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.

Es de mencionarse que ni la LISR ni su Reglamento contienen disposiciones relativas a la deducción de los conceptos a prorrata, lo cual no significa en nuestro concepto que no exista tal derecho, sino que su ejercicio no tiene reglas o condiciones particulares.

Por lo que se refiere a las deducciones permitidas, los artículos 29 y 123 de la LISR establecen cuales son estas y sus artículos 31 y 125, respectivamente fijan sus requisitos generales y algunos específicos, en otros artículos de la LISR, de su

Reglamento y en reglas de la Circular Miscelánea se señalan otros requisitos específicos, amén de los requisitos formales de los comprobantes y la contabilidad, establecidos en el CFF, el Reglamento de éste y en la Circular Miscelánea.

Así la LISR en su artículo 29 permite las siguientes deducciones:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

VI. (derogada).

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se

incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

5.3.4.3. TIPO DE GASTOS A DEDUCIR POR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los gastos que serán deducibles para un EP mexicano se agrupan como sigue:

- I. Gastos directamente incurridos por el EP mexicano tanto en territorio nacional como fuera de éste, que satisfagan los requisitos que para su deducción establecen la LISR, el RISR y la Circular Miscelánea.

Conforme al CFF vigente las disposiciones de la circular miscelánea fiscal se aplican solamente cuando de ellas deriven derechos para los contribuyentes y se publiquen en el DOF, y ellas no pueden generar obligaciones, por lo tanto cualquier obligación señalada en la circular miscelánea en adición a las establecidas en la LISR no tendrá que cumplirse de resultar en perjuicio de los contribuyentes.

- II. Gastos asignados al EP mexicano incurridos por la oficina matriz o por otro EP de dicha oficina matriz identificados directamente con y en beneficio del EP mexicano.
- III. Gastos asignados al EP mexicano incurridos por la oficina matriz o por otro EP de dicha oficina matriz en beneficio de él y prorrateados al EP mexicano, es decir son gastos que no se encuentran identificados directamente con las operaciones del EP mexicano, pero si tienen alguna relación indirecta con los ingresos generados por éste.

Dentro de esta última categoría se pueden incluir aquellos gastos indirectos que benefician en forma global a los ingresos de toda la organización multinacional, pero que no tienen una identificación específica con los ingresos obtenidos por todos y cada uno de los EP que la organización mantenga en los diferentes países que opera, tales como gastos de dirección, generales de administración, de mercadotecnia y publicidad, de investigación y desarrollo etc.; siempre y cuando se relacionen con las actividades que realiza el EP.

Los comentarios de la OCDE indican que la deducción permitida al EP de cualquiera de los gastos de la empresa, atribuidos al EP no depende del reembolso real de dichos gastos por el EP.

Lo anterior es importante, pues algunos gastos pudieran corresponderse con capital asignado al EP o bien quedar contabilizados como una deuda inter-entidad, la cual podría subsecuentemente asignarse como capital (capitalizarse)¹⁰¹

5.3.4.3. CRITERIOS COMUNES PARA ASIGNAR GASTOS.

Los mismos comentarios mencionan los criterios comúnmente utilizados para atribuir o asignar gastos los cuales se resumen a continuación:

¹⁰¹ CRUZ Flores Op Cit pág 109

El párrafo 27 de los comentarios menciona que la primera categoría se refiere a métodos de asignación basados en las ventas o sobre comisiones, la segunda sobre sueldos y salarios y la tercera sobre la proporción que del capital de trabajo total se haya asignado a cada sucursal o cada parte.

Añade dicho párrafo que no se puede afirmar que alguno de los métodos es más apropiado que otro sino que el método apropiado resultará dependiendo de a quién le es aplicable y cita a manera de ejemplo que:

Para empresas de servicios o aquellas que producen propiedad intelectual y tienen un alto margen de utilidad, las utilidades netas dependerán en buena medida del nivel de ventas. Para empresas aseguradoras podría ser adecuado efectuar una distribución con base en las primas recibidas de los asegurados en cada uno de los países que corresponda.

En una empresa manufacturera con un alto costo de materia prima o un alto contenido de mano de obra, las utilidades podrían estar más relacionadas con los gastos, En el caso de bancos o negocios financieros el capital de trabajo podría ser el criterio más relevante.

También el párrafo 27 menciona que es importante destacar la posibilidad de asignar los gastos y costos con base en el ingreso o la utilidad global mundial que una entidad obtenga en su conjunto, los cuales abarcan los obtenidos o resultantes de la actividad de la oficina principal y sus EP.

Cabe mencionar que el artículo 30 de la LISR permite a los EP de empresas residentes en el extranjero dedicadas al transporte internacional aéreo o terrestre, que en lugar de tomar las deducciones señaladas en el artículo 29 de la LISR, deduzcan la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, dando así mismo, el procedimiento para computar dicho gasto promedio.

5.3.5. DISTRIBUCION DE UTILIDADES.

5.3.5.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El artículo 193 LISR menciona lo siguiente:

“Artículo 193. En los ingresos por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.3889¹⁰² y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio determinada conforme a lo previsto por el artículo 88¹⁰³ de esta

¹⁰² En 2005 el factor es de 1.4286 con fundamento en el artículo segundo fracción I inciso b) de las disposiciones aplicables para efectos de lo dispuesto en la Ley del ISR vigentes durante 2005

¹⁰³ Determinación de la CUFIN y la UFIN, ver el subtema 5.4.1.

Ley, así como con los dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México por acciones que formen parte del patrimonio afecto al establecimiento permanente, y se disminuirá con el importe de las utilidades que envíe el establecimiento permanente a su oficina central o a otro de sus establecimientos en el extranjero en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere la fracción II de este artículo, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones ni los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. En la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero, será aplicable lo dispuesto en el artículo 88 de esta Ley, a excepción del párrafo primero.”

Entonces al distribuir utilidades a la oficina matriz, el establecimiento permanente deberá distribuirlas del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)¹⁰⁴ mientras que dichas utilidades provengan de dicha cuenta no habrá pago del impuesto, pero en caso de que la utilidad distribuida exceda el saldo de la CUFIN, entonces el establecimiento permanente tendrá que pagar el impuesto de manera piramidada, es decir multiplicada la utilidad a distribuir por el factor que se menciona.

Para este efecto la CUFIN del establecimiento permanente sería la siguiente:

¹⁰⁴ Idem

CUFIN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

ADICIONES

DISMINUCIONES

CUFIN de cada ejercicio	importe de las utilidades que envíe el establecimiento permanente a su oficina central o a otro de sus establecimientos en el extranjero en efectivo o en bienes
Dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México por acciones que formen parte del patrimonio afecto al establecimiento permanente	utilidades distribuidas a que se refiere la fracción II del artículo 193

Ahora bien, si las utilidades distribuidas son mayores al saldo que hubiera en la CUFIN, se procedería como sigue:

Utilidad distribuida

(-) CUFIN

(=) Utilidad sujeta a Impuesto

(X) Factor 1.3889

(=) Utilidad gravada

(X) Tasa del artículo 10 28%

(=) Impuesto a cargo del establecimiento permanente

5.3.5.2. TRATADO CON EUA.

Como en todos sus artículos, el tratado no establece lineamientos para pagar el impuesto sino que solamente se limita a distinguir a que estado le concierne el gravar a las utilidades distribuidas y es en el artículo 7 que se analizará mas adelante donde se menciona que los Estados Contratantes atribuirán a un establecimiento permanente las utilidades que podría esperar lograr si fuese una entidad independiente dedicada a las mismas actividades o similares, bajo las mismas condiciones, las utilidades así atribuibles a un establecimiento permanente son gravables en el estado en que se encuentra o se encontraba el establecimiento

permanente en el momento de obtener las utilidades y dicho procedimiento sería el establecido por la LISR explicado en el punto anterior

Por su parte el párrafo 4 de dichos comentarios señala que: “mientras sea usual en un estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo”

Consistencia en el método de atribución de utilidades. El párrafo 6 del mismo artículo dispone que “A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

5.3.6. REPATRIACIÓN DE CAPITAL.

Siempre existe la posibilidad de que la oficina matriz quiera retirar parte de la inversión que realizó en el EP, así que el capital invertido en México deba retornar a EUA, en este caso se procederá como lo indica el mismo artículo 193 que menciona lo siguiente:

“ARTICULO 193

... La cuenta de remesas de capital a que se refiere este artículo se adicionará con las remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero y se disminuirá con el importe de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes. El saldo de esta cuenta que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y

hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se reembolsen o envíen remesas con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del reembolso o percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se efectúe el reembolso o percepción.

II. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.

El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.”

La cuenta de remesas de capital se integrará de la siguiente manera:

CUENTA DE REMESAS DE CAPITAL

ADICIONES	DISMINUCIONES
Remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero	Importe de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes.

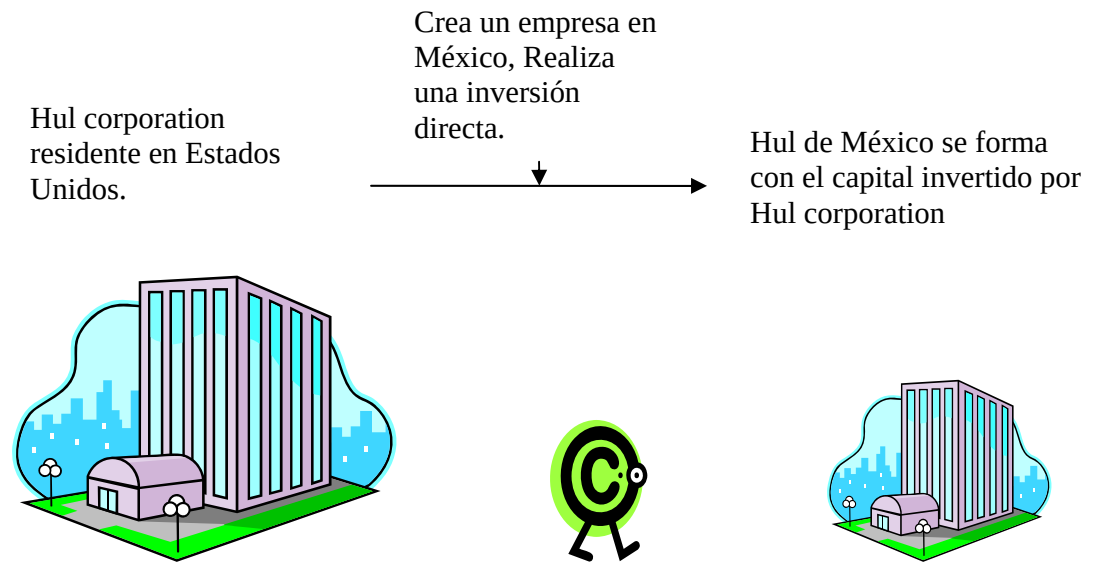
Una vez obtenida la cuenta de remesas de capital y siempre que se reembolse un capital a la oficina matriz se comparará el reembolso primero con la CUFIN y enseguida con la cuenta de remesas, en los términos del artículo 89 de la LISR¹⁰⁵

5.3. CREACION DE UNA EMPRESA MEXICANA CON CAPITAL ESTADOUNIDENSE.

Constituir una nueva empresa en nuestro país con capital estadounidense al cien por ciento, es totalmente posible, tal como lo analizamos en el capítulo 3 en la parte de las sociedades extranjeras, aunque en este caso queda claro que la sociedad así creada sería una sociedad mexicana, no extranjera, aunque su capital si sea extranjero, simplemente sería una empresa subsidiaria, donde la controladora sería entonces una empresa de nacionalidad estadounidense. Una empresa subsidiaria es aquella, que se crea en territorio nacional, pero que el accionista al 100% es la empresa Residente en EUA que será la controladora, por lo que la subsidiaria dependerá totalmente de esta. Aunque para efectos fiscales tendrá un tratamiento un tanto diferente al del establecimiento permanente analizado en el capítulo anterior.

¹⁰⁵ Ver procedimiento en el tema 4.

El esquema que se expone es el siguiente:



Existen principalmente dos tipos de sociedades que con frecuencia son utilizadas para crear una subsidiaria de un inversionista extranjero en nuestro país. La primera de ellas y la más utilizada es la sociedad anónima (S.A. o S.A. de C.V. en caso de ser de capital variable) y por otro lado se encuentra la sociedad responsabilidad limitada (S. de R. L. o S. de R. L. de C.V. de ser ésta de capital variable). Ambas entidades son incorporadas conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles y en ambos casos la subsidiaria propiedad del inversionista en el extranjero se encuentra sujeta a la legislación aplicable a las corporaciones en México, así como a la Ley de Inversiones Extranjeras.¹⁰⁶

5.4.1. TRATAMIENTO FISCAL.

Para efectos fiscales no hay distinción entre tipos de sociedades, es decir todas tributan siguiendo los mismos lineamientos, con algún tratamiento especial cuando se

¹⁰⁶ PONCE Rivas, Op Cit pág 19

trata de personas morales dedicadas al autotransporte, la agricultura, la ganadería, la pesca y la silvicultura, y otro cuando dichas sociedades no persiguen fines de lucro, pero en general las sociedades y en particular las sociedades mercantiles, sin importar si son de personas de capitales o mixtas, en su actuar como empresas en el ámbito productivo del país no aplican tratados para evitar la doble tributación, ya que son empresas mexicanas, y todas tributan siguiendo los mismos lineamientos, los cuales son en términos generales los siguientes:

5.4.1.1. CONCEPTO.

El artículo 8 de la LISR señala lo que para efectos fiscales debe considerarse como persona moral, y menciona a la letra lo siguiente:

“Artículo 8o. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.”

5.4.1.2. INGRESOS ACUMULABLES.

Por principio de cuentas la obligación de las personas morales de contribuir para el gasto público se encuentra en la constitución de los estados unidos mexicanos, en el art. 31 fracción IV que ya se analizó con puntualidad en el capítulo 1 de presente trabajo, y específicamente, se encuentran obligadas al pago del Impuesto sobre la renta en el artículo 1 de la propia LISR el cual menciona:

“Artículo 1o. 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...”

Es decir, una persona moral mexicana tendrá la obligación de pagar este impuesto en México, sin importar cual es la fuente de dicho ingreso, es decir sobre todos los ingresos que perciba a nivel mundial, pero ¿Cuáles son los ingresos por los que se tiene que pagar el impuesto?, estos se encuentran establecidos en el artículo 17 de la misma Ley, que señala:

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital...”

Entonces las personas morales deberán acumular TODOS los ingresos mundiales que perciban de cualquiera de las siguientes formas:

- a) En efectivo.
- b) En bienes
- c) En servicios.
- d) En Crédito
- e) De cualquier otro tipo.

5.4.1.3. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. (DEROGADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.”

5.3.1.4. RESULTADO FISCAL

Concepto: Es el resultado de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por el periodo que comprende el ejercicio fiscal de las personas morales, que de ser positivo generará el pago de un impuesto y de ser negativo producirá el derecho de disminuir la pérdida fiscal contra utilidades posteriores.

Si al disminuir de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas se obtiene una utilidad fiscal (resultado positivo), se le restará a ésta, en su caso las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores actualizadas.¹⁰⁷

Formula para su obtención:

1º. Cuando existe utilidad fiscal.

Ingresos acumulables

(-) Deducciones autorizadas

(=) Utilidad fiscal (cuando los ingresos son mayores que las deducciones)

(-) Perdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar actualizadas.

(=) resultado fiscal

(x) Tasa del impuesto

(=) Impuesto a cargo

FUNDAMENTO:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

¹⁰⁷ PEREZ Chávez ET AL, Taller de prácticas fiscales, ED Tax, Decimasexta edición, México 2005.
Pág29

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal...”

“DISPOSICIONES APLICABLES PARA EFECTOS DE LO DISPUESTO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ARTICULO SEGUNDO. *Para los efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aplicarán las siguientes disposiciones:*

1 para el ejercicio fiscal de 2005 se estará a lo siguiente.

a) Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aplicará la tasa del 30%”

5.3.1.5 IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGO DE DIVIDENDOS EFECTUADOS POR LAS PERSONAS MORALES.

Las personas morales que distribuyan dividendos a sus socios o accionistas incluso si son residentes en el extranjero están obligadas a pagar el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 30% (en 2005) al importe que se obtenga de multiplicar los dividendos o utilidades por el factor de 1.4286 (en 2005)

No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la cuanta de utilidad fiscal neta (CUFIN).

Determinación:

1º. Determinación de los dividendos sujetos al pago del impuesto

Dividendos pagados

(-) Saldo de la CUFIN

(=) Dividendos sujetos al pago del impuesto.

2º. Determinación del impuesto por enterar.

Dividendos sujetos al pago del impuesto

(x) Factor de 1.4286

(=) Base sobre la que se aplicará la tasa del impuesto

(x) Tasa del impuesto 30%

(=) Impuesto por enterar

Notas.

- i. No se considerarán dividendos o utilidades distribuidas la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- ii. El impuesto sobre dividendos o utilidades tendrá el carácter de definitivo.
- iii. Los contribuyentes que distribuyan dividendos y como consecuencia de ello paguen el impuesto sobre éstos, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo con lo siguiente:
 - a) El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se pague el impuesto sobre dividendos.
 - b) Cuando no se realice el acreditamiento, pudiendo haberlo hecho, se perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores, hasta por la cantidad en que se debió haber efectuado.

- c) En el ejercicio en que se acrediten el impuesto. Los contribuyentes deberán disminuir de la cuenta de utilidad fiscal neta (Ufin), la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor de .4286.

FUNDAMENTO:

LISR Artículo 11. "Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.1905 y considerar la tasa a que se refiere dicho párrafo con la reducción del 42.86% señalada en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o

por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 89 de esta Ley.

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley.

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:

I. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.

El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, pudiendo haberlo hecho conforme

al mismo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

II. Para los efectos del artículo 88 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.3889.

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 165 fracciones I y II de esta Ley, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades aplicando sobre los mismos la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.”

5.3.1.6. REDUCCION DE CAPITAL

Al reintegrar capital invertido a la Controladora en Estados Unidos, la persona moral residente en México está obligada a determinar si en dicha reducción se generan dividendos para efectos fiscales para lo cual tendrá que atenderse a lo señalado en el artículo 89 de la LISR el cual establece la mecánica de cálculo del impuesto en caso de reducción de capital

Primeramente debe obtenerse la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA) la cual se integra de la siguiente manera:

CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION

AUMENTOS

DISMINUCIONES

<i>Aportaciones de capital,</i>	<i>Reducciones de capital que se efectúen.</i>
<i>Primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas.</i>	

Formula para la determinación de dividendos en la reducción de capital:

1º. Según la fracción I del párrafo 89

Reembolso por acción

- (-) CUCA por acción a la fecha en que se pague el reembolso
- (-) Cufin por acción en la fecha en que se pague el reembolso.
- (=) Dividendo distribuido por acción (Cuando el reembolso sea mayor)
- (X) Numero de acciones que se reembolsan
- (=) Dividendos por reducción de capital según el Art. 89 .I

2º. Según la fracción II del artículo 189

Capital Contable según el estado financiero

aprobado para fines de la disminución

- (-) Saldo de la CUCA a la fecha en que se efectúa la disminución.
- (=) Dividendos por la reducción según el artículo 89 fracción II
- (Cuando el saldo de la CUCA sea menor)
- (-) Dividendos por reducción de capital según el artículo 89 fracción I
- (=) Dividendos netos por la reducción según el artículo 89 fracción II

Notas:

No se causará el impuesto por dividendos por reducción de capital cuando estos provengan de la CUFIN.

FUNDAMENTO

LISR

“Artículo 89. Las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida, conforme a lo siguiente:

I. Se disminuirá del reembolso por acción, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción que se tenga a la fecha en la que se pague el reembolso.

La utilidad distribuida será la cantidad que resulte de multiplicar el número de acciones que se reembolsen o las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate, según corresponda, por el monto que resulte conforme al párrafo anterior.

La utilidad distribuida gravable determinada conforme el párrafo anterior podrá provenir de la cuenta de utilidad fiscal neta hasta por la parte que del saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la cuenta de utilidad fiscal neta le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga en la fecha en la que se pagó el reembolso.

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere esta fracción no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda aplicando a dicha utilidad la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se multiplicará la misma por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley.

El monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción determinado para el cálculo de la utilidad distribuida, se multiplicará por el número de acciones que se reembolsen o por las que se hayan considerado

para la reducción de capital de que se trate. El resultado obtenido se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga a la fecha en la que se pagó el reembolso.

Para determinar el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción se dividirá el saldo de dicha cuenta a la fecha en que se pague el reembolso, sin considerar éste, entre el total de acciones de la misma persona existentes a la misma fecha, incluyendo las correspondientes a la reinversión o a la capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

II. Las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor.

A la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior se le disminuirá la utilidad distribuida determinada en los términos del segundo párrafo de la fracción I de este artículo. El resultado será la utilidad distribuida gravable para los efectos de esta fracción.

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere el párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda a dicha utilidad, aplicando a la misma la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida gravable deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se multiplicará la misma por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. Cuando la utilidad distribuida gravable provenga de la mencionada cuenta de utilidad fiscal neta se estará a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 11 de esta

Ley y dicha utilidad se deberá disminuir del saldo de la mencionada cuenta. La utilidad que se determine conforme a esta fracción se considerará para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital en los términos de este artículo.

El capital contable deberá actualizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Las personas morales a que se refiere este artículo, deberán enterar conjuntamente con el impuesto que, en su caso, haya correspondido a la utilidad o dividendo en los términos de la fracción I de este artículo, el monto del impuesto que determinen en los términos de la fracción II del mismo.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable tratándose de liquidación de personas morales...

...Lo dispuesto en este artículo será aplicable tratándose de la compra de acciones, efectuada por la propia sociedad emisora con cargo a su capital social o a la reserva para adquisiciones de acciones propias. Dichas sociedades no considerarán utilidades distribuidas en los términos de este artículo, las compras de acciones propias que sumadas a las que hubiesen comprado previamente, no excedan del 5% de la totalidad de sus acciones liberadas, y siempre que se recoloquen dentro de un plazo máximo de un año, contado a partir del día de la compra. En el caso de que la adquisición de acciones propias a que se refiere este párrafo se haga con recursos que se obtengan a través de la emisión de obligaciones convertibles en acciones, el plazo será el de la emisión de dichas obligaciones. El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir reglas de carácter general que faciliten el cumplimiento de lo establecido en el presente párrafo. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de sociedades de

inversión de renta variable por la compra de acciones que éstas efectúen a sus integrantes o accionistas.

Para los efectos del párrafo anterior, la utilidad distribuida será la cantidad que se obtenga de disminuir al monto que se pague por la adquisición de cada una de las acciones, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción, a la fecha en la que se compran las acciones, multiplicando el resultado por el número de acciones compradas. A la utilidad distribuida en los términos de este párrafo, se le podrá disminuir, en su caso, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad emisora. El monto del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta y del saldo de la cuenta de capital de aportación, que se disminuyeron en los términos de este párrafo, se disminuirán de los saldos de las referidas cuentas que se tengan a la fecha de la compra de acciones por la propia sociedad emisora.

Cuando la utilidad distribuida determinada conforme al párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, la sociedad emisora deberá determinar y enterar el impuesto que corresponda en los términos del Tercer párrafo de la fracción II de este artículo.

También se considera reducción de capital en los términos de este artículo, la adquisición que una sociedad realice de las acciones emitidas por otra sociedad que a su vez sea tenedora directa o indirecta de las acciones de la sociedad adquirente. En este caso, se considera que la sociedad emisora de las acciones que sean adquiridas es la que reduce su capital. Para estos efectos, el monto del reembolso será la cantidad que se pague por la adquisición de la acción...

...Para determinar el capital de aportación actualizado, las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, y se disminuirá con las reducciones

de capital que se efectúen. Para los efectos de este párrafo, no se incluirá como capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución. Los conceptos correspondientes a aumentos de capital mencionados en este párrafo, se adicionarán a la cuenta de capital de aportación en el momento en el que se paguen y los conceptos relativos a reducciones de capital se disminuirán de la citada cuenta en el momento en el que se pague el reembolso.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda...

...Lo dispuesto en este artículo será aplicable, indistintamente, al reembolso, a la amortización o a la reducción de capital, independientemente de que haya o no cancelación de acciones.

También será aplicable lo dispuesto en este artículo, a las asociaciones en participación cuando éstas efectúen reembolsos o reducciones de capital en favor de sus integrantes.”

5.4.1.7. BENEFICIOS FISCALES EN ESTADOS UNIDOS AL ESTABLECER UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA EN MÉXICO. (CHECK-THE- BOX RULES)

En México gran parte de los inversionistas extranjeros que deciden establecer una subsidiaria en el país optan por hacerlo a través de una sociedad anónima, analizada en el capítulo 3, que es un tipo de entidad legal bajo la cual la responsabilidad del accionista se encuentra limitada hasta el importe de sus aportaciones de capital. Debe mencionarse sin embargo que últimamente, a raíz de la entrada en vigor del tratado de Libre Comercio de América del Norte, algunos inversionistas básicamente de los Estados Unidos de América (EUA) prefieren utilizar una Sociedad de Responsabilidad Limitada para su inversión en México.

Lo anterior tiene lugar, ya que para efectos fiscales en México, tanto una sociedad anónima como una sociedad de responsabilidad limitada o cualquier otro tipo de sociedad mercantil residente en el país es una entidad jurídica independiente de sus accionistas sujeta a un tratamiento fiscal similar, en ciertos casos, el hecho de que un inversionista residente en los EUA utilice una sociedad de responsabilidad limitada para instrumentar su inversión en México le puede generar ciertos beneficios fiscales en ese país. Cabe señalar que en la sociedad de responsabilidad limitada, la responsabilidad de los accionistas se encuentra también limitada al importe de sus aportaciones de capital.

En algunos casos el diferimiento en el reconocimiento fiscal de las utilidades/pérdidas de fuente extranjera que se genera de una actividad desarrollada por medio de una sociedad mercantil en México no es deseable para un inversionista en los EUA y, por el contrario, por sus circunstancias particulares pudiera preferir el reconocimiento inmediato de tales utilidades/pérdidas para fines fiscales en dicho país.

Debemos aclarar que lo expuesto en los siguientes párrafos tienen propósitos principalmente informativos y por lo tanto, dista de ser un análisis exhaustivo o profundo de las disposiciones que se citan o de su posible aplicación a algún caso en particular.

Al respecto, la legislación fiscal federal aplicable en los EUA permite a los contribuyentes que sean una LLC (Limited Liability Company)¹⁰⁸, considerar como “transparentes” a cierto tipo de entidades, entre las que se encuentra la Sociedad de Responsabilidad Limitada en México, y con ello también permite al socio residente en dicho país efectuar el reconocimiento inmediato de las utilidades/pérdidas generadas por tales entidades a través de la elección de la opción denominada como “check-the-box” (marcar la casilla) en la forma oficial aplicable para ello (8832-“Entity Classification Election”). La elección del “check-the-box” es solamente relevante para efectos fiscales en los EUA, sin que su opción genere efectos fiscales en México, ni modifique el status legal de la sociedad constituida al amparo de la legislación aplicable en nuestro país.

Las utilidades de una sociedad de responsabilidad limitada residente en México, poseída por un residente en los EUA, por la que se ha optado por la elección del “check-the-box” en los EUA, serían consideradas para efectos fiscales en ese país como obtenidos directamente por tal accionista (esto es, como si se tratara de una sucursal). De igual forma, bajo esta opción tendría lugar el reconocimiento inmediato de las pérdidas generadas por la Sociedad de Responsabilidad Limitada en México, que su accionista en los EUA podría utilizar contra sus propias utilidades fiscales generadas en dicho país conforme a ciertas reglas.¹⁰⁹

La instrumentación de esta alternativa requiere atender a diversos aspectos de la legislación de los EUA necesarios para ello, por ejemplo, aquellos aplicables para poder considerar que la sociedad de responsabilidad limitada constituida en México califica como sucursal y no como una subsidiaria para efectos fiscales americanos.

Asimismo, cuando la Sociedad de Responsabilidad Limitada por la que se hizo la elección del “check-the-box” en los EUA es utilitaria, el ISR pagado por ésta pudiera

¹⁰⁸ Una LLC está creada de acuerdo a la Ley para las Compañías de Sociedad Limitada de Texas (o del estado de incorporación), el cual tiene las características y beneficios tanto de una corporación como de una sociedad limitada. Una LLC tiene los beneficios de una corporación en cuanto a que una LLC puede proteger a sus socios de la responsabilidad personal que surja de la operación del negocio.

¹⁰⁹ Estas reglas se encuentran en la legislación de cada estado de los EUA

ser acreditado como impuesto directo por el accionista residente en los EUA.

La elección de esta alternativa puede ser muy importante en la instrumentación de una estructura mundial eficiente de un grupo para fines fiscales.¹¹⁰

5.5. IMPLICACIONES DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Tanto en el caso de la figura del establecimiento permanente como en el de la creación de una empresa mexicana, hay dos aspectos muy relevantes que tienen que tomarse en cuenta al realizar una inversión directa en México, estos aspectos son la realización de operaciones con partes relacionadas y el de la capitalización delgada, estos temas aplican para ambas figuras, con ciertas diferencias.

5.5.1. TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

El punto medular para que la figura de precios de transferencia tenga materia es la existencia de partes relacionadas.

Los precios de transferencia desde una acepción tributaria involucran el análisis de operaciones intercompañía que tienen lugar entre negocios afiliados. El proceso de los precios de transferencia determina el monto de ingreso y deducciones que a cada parte le corresponde con base en la participación efectiva de cada individuo en la operación¹¹¹.

De esta manera los contribuyentes y las autoridades fiscales al determinar los precios de transferencia se concentran únicamente en transacciones con partes relacionadas, transacción, en este contexto se denomina de forma general e incluyen ventas, licencias, arrendamiento, prestación de servicios, regalías, intereses etc.

¹¹⁰ PONCE Rivas Georgina Op cit pág 25

¹¹¹ CURIEL García Moisés, *Tratados para evitar la doble tributación*, ed IMCP, primera edición, México 2002, Pag 279

La relación entre partes para una transacción afecta la forma en que los precios de transferencia serán determinados. Pueden existir tres tipos de relación:

- Ambas partes para una transacción son relacionadas, como es la venta entre una subsidiaria de una empresa Americana y su casa matriz.
- Una parte para una transacción es relacionada y la otra parte es no relacionada, tal es el caso de la venta entre una subsidiaria de una empresa americana y una empresa no relacionada.
- Ninguna de las partes es relacionada, es decir, como si la transacción fuera totalmente independiente de las actividades del contribuyente.¹¹²

De acuerdo con lo anterior, podemos concluir que la relación más delicada para efectos de definir la forma en que los precios de transferencia serán determinados es, sin duda es la relación que el primer punto muestra, es decir cuando ambas partes son relacionadas, ya que en este caso la relación de los precios podría ser pactada artificialmente.

5.5.1.1. CONCEPTO DE PARTES RELACIONADAS.

Existen tres definiciones legales del concepto de partes relacionadas, que son las siguientes:

5.5.1.1.1. CONCEPTO DE LA OCDE.

El modelo convenio para evitar la doble tributación de la OCDE establece en su artículo 9 la regulación para las denominadas empresas asociadas.

¹¹² Idem pág 280

Dicho artículo contenido en el tratado para evitar la doble tributación México-EUA establece lo siguiente:

1. Cuando:

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

Y en uno y otro caso las dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante a sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado, procederá, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso), al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios si acepta realizar el ajuste efectuado por el

primer Estado Contratante. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.

Es decir que cuando residentes de los dos estados contratantes que sean empresas asociadas llevan acabo transacciones que no son acordes al principio de plena competencia, es decir, pactando sus montos o contraprestaciones de manera diferente a lo que hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables, los estados contratantes a través de sus autoridades fiscales podrán realizar ajustes a la utilidad o pérdida fiscal para efectos de reflejar la utilidad o pérdida respecto de dicha transacción como si esta se hubiera realizado de conformidad con el citado principio, es decir, a precios de mercado.

Cabe mencionar que el modelo de convenio de la OCDE no incluye el párrafo 3, este es una inclusión de los EUA para efectos de asegurar que las disposiciones incluidas en los párrafos del modelo no contravengan a ninguna disposición doméstica en materia principalmente de precios de transferencia.

Así mismo los comentarios al citado modelo de la OCDE mencionan lo siguiente:

Párrafo 1

El artículo 9 se enfoca a empresas asociadas (Matriz y subsidiaria y empresas con control común). En caso de empresas asociadas las autoridades de un estado

contratante podrán determinar créditos fiscales y modificar cuantas entre empresas, si como resultado de la relación comercial no son reflejadas las utilidades de manera real.

También se menciona que las provisiones en este párrafo surtirán efecto en el caso en que se hayan realizado condiciones especiales entre empresas relacionadas, es decir, no se deberá modificar ninguna cuenta de alguna de las empresas en comento, si las transacciones entre dichas empresas se llevaron acabo con precios de mercado abiertos. Es decir, este párrafo no aplicará cuando los precios y contraprestaciones pactadas entre las empresas asociadas estén de acuerdo con el principio de plena competencia.

El punto dos hace referencia a la relación entre tratados fiscales con la ley doméstica en materia de capitalización delgada. En términos generales el concepto de capitalización delgada (Thin capitalization) se refiere a reglas específicas existentes en ciertos países encaminados a controlar la relación o proporción que deben guardar dentro de un balance general la relación deuda con el capital. A partir del 1 de enero de 2005, en México entraron en vigor reglas a este respecto, sin embargo no profundizaremos en ellas ya que esto se hará en el siguiente tema.

Párrafo 2

El modificar cuentas entre empresas puede dar lugar a la doble tributación es por eso que el párrafo 2 de los comentarios al artículo 9, establece que con el propósito de evitar esta situación, el estado en el cual ya fueron gravadas podrá efectuar un ajuste correspondiente.

Dentro del texto de estos comentarios, no se establece método mediante el cual se deban llevar acabo los citados ajustes. los países miembros de la OCDE utilizan diferentes métodos para realizar dichos ajustes, por lo cual el método a utilizar se deja

abierto para que los países lo acuerden de forma bilateral, sin que se distinga el periodo debe llevarse acabo dicho ajuste.

Finalmente los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE mencionan que si llegara a existir una disputa o controversia en materia de ajustes, el procedimiento amistoso establecido en el artículo 25 del modelo de la OCDE puede ser implementado.¹¹³

5.4.1.1.2. CONCEPTO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Para definir lo que debe entenderse por partes relacionadas el artículo 215 establece en sus párrafos quinto y sexto lo siguiente:

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”

Por su parte el artículo 106 establece en el caso de personas físicas lo siguiente:

¹¹³ Ibidem pág 285

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.”

Podemos observar que en ambos casos se hace alusión para efectos de identificar a dos partes relacionadas, al supuesto de participar de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra y únicamente en el artículo 106 se hace referencia a cuando exista vinculación de acuerdo con la legislación aduanera, para el caso de personas físicas motivo por el cual lo que el artículo 68 de dicho ordenamiento previene al respecto.

5.4.1.1.3. CONCEPTO EN LA LEY ADUANERA.

El artículo 68 establece lo siguiente:

“Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.

III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.

IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.

V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.

VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

VIII. Si son de la misma familia.

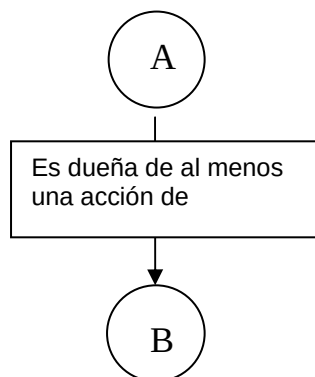
Vertidos los fundamentos legales aplicables a la vinculación entre partes relacionadas, analizaremos a detalle los elementos que ocasionan que dos o más Entidades sean consideradas como partes relacionadas y por tanto obligadas a acatar las reglas de cumplimiento que previenen las disposiciones fiscales para precios de transferencia.

5.5.1.2. FORMAS DE VINCULACIÓN CON PARTES RELACIONADAS.

a) POR TENENCIA ACCIONARIA DIRECTA

Este tipo de vinculación se refiere a que, para que una persona o personas sean consideradas partes relacionadas, una persona física o jurídica posea de forma directa, es decir sea dueña, de al menos una de las acciones de la otra empresa.¹¹⁴

Ejemplo con las empresas A y B



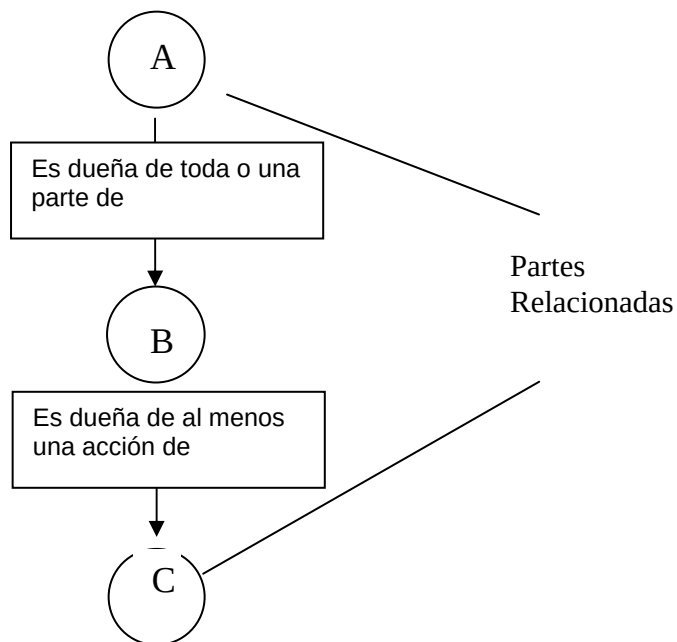
¹¹⁴ Ibidem pág 287

b) POR TENENCIA ACCIONARIA INDIRECTA.

Este tipo de vinculación se refiere a que para que una persona o personas sean consideradas partes relacionadas, una persona física o jurídica posea de forma indirecta, es decir sea dueña, a través de otra de al menos una de las acciones de la otra empresa

Ejemplo

Ejemplo con las empresas A y C



c) POR INJERENCIA EN LA ADMINISTRACION.

Vinculación por injerencia en la administración significa que tomando el ejemplo de las partes A y B arriba comentadas A o B tengan injerencia de alguna manera en la administración de la otra, por ejemplo:

1. Un funcionario de A tiene un asiento en el consejo de administración de B
2. Un funcionario de B tiene un asiento en el consejo de administración de A
3. Un funcionario de A tiene influencia en el consejo de administración de B que a su vez tiene influencia en el consejo o las decisiones de C
4. Cualquier funcionario o accionista que influye en las decisiones de A, B, o C participa o influye en las decisiones de A, B o C.

5.5.1.3. ASPECTOS TRIBUTARIOS AFECTADOS CON LA VINCULACION ENTRE PARTES RELACIONADAS

Lo expuesto en los siguientes párrafos tiene propósitos principalmente informativos, y por lo tanto dista de ser un análisis exhaustivo o profundo de las disposiciones legales o de su posible aplicación a algún caso en particular.

5.5.1.3.1. PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

México es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) desde 1994. Como tal nuestro país está sujeto a cumplir ciertas disposiciones de carácter internacional concernientes al cumplimiento de plena competencia o arm's length.

- f) El principio de plena competencia (Arm's Length)

En términos generales, este principio busca asignar a dos o más entidades la porción de las utilidades o pérdidas (es decir, de la riqueza) que en justicia les corresponda en la medida en que cada entidad participó en la generación de dichas utilidades o pérdidas, y debe ser cumplido tanto por las jurisdicciones fiscales en donde se genera

la riqueza, como por las entidades (incluyendo las partes relacionadas) que las generan.

En el caso de jurisdicciones fiscales, para dar cumplimiento a este principio, los gobiernos deben crear un conjunto de leyes internas que le permitan a cada jurisdicción reclamar en justicia la porción de la riqueza que se genere en su territorio.

En el caso de entidades que sean partes relacionadas, el principio de plena competencia se cumple cuando dichas partes relacionadas celebran operaciones utilizando para ello valores razonablemente similares a los que utilizan o utilizarían con partes no relacionadas en transacciones comparables.

A fin de que los contribuyentes mexicanos atiendan debidamente el cumplimiento del principio de plena competencia, la SHCP ha publicado a partir de 1997, una serie de disposiciones contenidas en su mayoría en la LISR

En el siguiente tema se mencionan las principales disposiciones que al efecto establece la legislación mexicana

5.5.1.3.2. IMPLICACIONES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

5.5.1.3.2.1. OBLIGACION DE DETERMINAR PRECIOS A VALOR DE MERCADO CON PARTES RELACIONADAS.

El artículo 86 fracción XV indica que aún cuando las operaciones se celebren entre personas morales partes relacionadas ubicadas en territorio nacional, estas deberán determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas utilizando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, utilizando para efectos demostrativos la metodología a que se refiere el artículo 216 de la LISR el cual será analizado posteriormente.

Por su parte el artículo 215 de la LISR establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas ubicadas en el extranjero, están obligados a determinar su utilidad gravable y sus deducciones autorizadas y los precios y montos de contraprestaciones que hubieran usado partes independientes en operaciones comparables.

Hasta 2005 el artículo 216 de la misma ley establecía que para determinar los precios de las transacciones entre partes relacionadas se deben utilizar uno o más de los métodos descritos más adelante. Estos métodos se basan en lo reconocidos por la OCDE en las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales y su propósito es determinar si el contribuyente cumple con el principio de plena competencia en las transacciones que realiza con partes relacionadas.

A partir de la reforma de 2006 el artículo 216 establece que el método que se debe utilizar en primer término el método de precio comparable no controlado y solo que este método no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales entonces se podrán emplear los demás métodos señalados por el artículo en mención.

Los métodos establecidos por el artículo 216 son los siguientes:

- a) Método de precio comparable no controlado (PC).

Este método es el que mejor cumple con el principio de plena competencia, cuando el mismo se puede aplicar, pues compara el precio real de un bien contra otro precio de bienes idénticos, que se cobra entre las partes no relacionadas por las transferencias de bienes. Este método se puede utilizar en aquellos casos en que el mismo producto es vendido a la parte relacionada y también es enajenado a una empresa

independiente; sin embargo, se deben considerar factores que pueden afectar indirectamente el valor de los bienes enajenados, como condiciones de entrega, de pago, descuentos por volumen, etc. Considerando que este método compara el precio de los bienes, donde la similitud de las características físicas de los bienes se convierten en la esencia.

El método PC compara el precio cargado por bienes o servicios transferidos en una transacción comparable no controlada en situaciones comparables. Si existen diferencias entre los dos precios esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no están sobre la base del principio de plena competencia y que el precio de la transacción no controlada pudiera ser que sustituyera el precio de la transacción controlada.

Se entiende que una transacción no controlada es comparable a una transacción controlada para el método de PC, si una de las dos condiciones es satisfecha:

- i. Ninguna de las diferencias (si existen) entre las transacciones que están siendo comparadas ni entre las empresas que realizan esas transacciones afectan en forma significativa el precio de un mercado abierto.
- ii. Se pueden efectuar ajustes razonables precisos para examinar los efectos importantes de esas diferencias.

Cuando se pueden encontrar transacciones comparables no controladas, el método de PC es el método más directo y confiable para aplicar el principio de plena competencia. Por consiguiente, en tales casos el método de PC tiene preferencia sobre los otros métodos.

1. Precio de reventa (PR).

En éste método lo que se pretende es determinar si la compra realizada de productos terminados esta a valores de mercado o no, por lo que se requiere que el revendedor compare la funcionalidad y la utilidad bruta obtenida en sus transacciones

relacionadas contra las transacciones comparables no relacionadas o en la mayoría de los casos el revendedor se compara con una empresa independiente que efectúa funciones similares para distribuir sus productos.

El método PR se identifica con el precio al que un producto que ha sido comparado a una compañía relacionada y es revendido a una compañía independiente. Este precio de reventa es disminuido por un margen apropiado, el margen de precio de reventa, que representa la cantidad de la cual el revendedor debe cubrir sus gastos de venta y de operación y, a la luz de las funciones efectuadas, tomando en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos para obtener una utilidad apropiada. Lo que queda después de deducir el margen bruto puede ser considerado, después de hacer ajustes para otros costos relacionados por la compra del producto (Ej. aranceles), como el precio basado en el principio de plena competencia para el precio de transferencia original entre compañías relacionadas. Este método es probablemente el más útil cuando se aplica a las operaciones de distribución.

2. Costo adicionado (CA).

Este método busca que el productor, fabricante o prestador de servicios, obtenga al menos su costo más un porcentaje de utilidad bruta apropiado, se pretende determinar cual debe ser el ingresos que se fije entre partes relacionadas. Un margen apropiado es añadido al costo para obtener una utilidad adecuada a la luz de las funciones efectuadas y de las condiciones de mercado.

3. Partición de utilidades (PU).

Este método combina la utilidad o pérdida de operación de las empresas relacionadas para posteriormente repartirla entre las mismas, dependiendo de las funciones efectuadas, activos aportados y riesgos asumidos en la operación de que se trate.

El método de partición de utilidades primero identifica la utilidad a ser dividida entre las empresas asociadas por las operaciones controladas en las que las empresas asociadas están participando. Posteriormente divide esas utilidades entre las

empresas asociadas sobre una base económicamente válida que se asemeja a la división de utilidades que hubiera ocurrido y que se manifestara sobre un acuerdo que hubiera ocurrido bajo el principio de plena competencia. Esa utilidad agrupada, puede ser la utilidad total de las operaciones o una utilidad residual que tiene el propósito de representar la utilidad que no puede fácilmente ser asignada a una de las partes, como la utilidad que se origine por intangibles de gran valor en ocasiones únicas.

El siguiente procedimiento establece cómo se lleva a cabo la distribución de la ganancia o la pérdida que corresponda a cada parte relacionada.

- Se determinará la utilidad total de operación sumando la utilidad operativa que obtenga cada parte relacionada involucrada en la operación.
- Se asignará de la utilidad total de operación la parte que a cada empresa relacionada le corresponde considerando funciones realizadas, activos utilizados, costos y gastos involucrado en las transacciones y riesgos asumidos.

4. Residual de Partición de Utilidades.(RPU)

Este método al igual que el anterior, consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, considerando las funciones básicas de las respectivas partes en la transacción. El remanente de la utilidad residuales considera que es atribuible a la propiedad económica por una o ambas partes dueñas de los activos intangibles, ahorros por ubicación geográfica o elementos especiales del mercado.

Bajo este método, las utilidades globales obtenidas por cada parte relacionada en la operación son sumada y luego divididas entre las partes relacionadas de la siguiente manera:

- Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las partes relacionadas involucradas en la operación.

- La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
 - o Se determinará la utilidad mínima que corresponde a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación adecuada de uno o más de los métodos reconocidos, considerando funciones activos y riesgos.
 - o Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima mencionada en el punto anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes involucradas toando en cuenta los intangibles más significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que dicha utilidad hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

5. Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTU).

El método MTU revisa el margen neto de utilidad relativo a una base apropiada, es decir, costos, ventas, activos, que el contribuyente obtiene de una transacción controlada. De esta manera un método transaccional de margen neto funciona de una manera similar a los métodos de costo adicionado y precio de reventa. Esta similitud significa que para que sea aplicable de una manera confiable, el MTU debe ser aplicado de manera que sea consistente con la manera como los métodos del precio de reventa o el costo mas margen son aplicados.

De acuerdo a la LISR, corresponde a los contribuyentes determinar el método o los métodos que deben aplicar para cumplir con la legislación en materia de precios de transferencia, sin que para ello exista alguna regla de predilección o de mejor método, usualmente dichas entidades recurren a especialistas que les pueden asesorar en la determinación y aplicación del método más adecuado.¹¹⁵

¹¹⁵ Ibidem pág 300

5.5.1.3.2.2. OBLIGACION DE CONSERVAR Y DECLARAR DOCUMENTACION COMPROBATORIA.

El artículo 86 fracción XII de la LISR establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas localizadas en el extranjero deberán preparar y mantener, como parte integrante de su contabilidad documentación comprobatoria que demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuó de acuerdo con los precios que hubieran utilizado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Dicha documentación comprobatoria deberá contener por lo menos la siguiente información:

- Nombre, denominación, razón social, domicilio y país de residencia de cada parte relacionada ubicada en el extranjero.
- Información relativa a funciones, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- Información y documentación de cada operación celebrada entre el contribuyente con cada una de sus partes relacionadas ubicadas en el extranjero.
- El método aplicado conforme a lo dispuesto por el artículo 216 de la LISR antes comentado.

Al conjunto de la información y documentación arriba descrito se le conoce comúnmente como estudio de precios de transferencia.

Excepciones:

Se encuentran exentos de conservar documentación comprobatoria de precios de transferencia, los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 13 millones de pesos, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de la prestación de

servicios profesionales no hubieran excedido de 3 millones de pesos, excepto aquellos que se encuentran en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de la LISR, es decir celebren operaciones con regímenes fiscales preferentes.

La fracción XII del propio artículo 86 obliga a los contribuyentes que celebren operaciones con residentes en el extranjero a presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario anterior.

Vale la pena mencionar que a raíz de la reforma sufrida en 2002 en la LISR el artículo 215 señala que para la interpretación de lo dispuesto por las reglas de precios de transferencia entre partes relacionadas, serán aplicables las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida que dichas reglas sean congruentes con las disposiciones de la LISR y de los tratados celebrados por México.

5.5.2. CAPITALIZACION DELGADA (THIN CAPITALIZATION).

Al decidir invertir en México, ya sea en un establecimiento permanente o en una empresa subsidiaria, al momento de realizar las actividades propias del negocio, se estarán llevando acabo operaciones entre partes relacionadas, asunto en el que hay que poner mucho cuidado ya que las operaciones entre parte relacionadas tiene una regulación especial.

Por principio de cuentas, la LISR define lo que debe considerarse como partes relacionadas en su artículo 106 mismo que menciona:

“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o

capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.”

A partir del ejercicio 2005 se presentó un límite a la deducción de intereses por préstamos entre partes relacionadas del extranjero. Se adiciona con la fracción XXVI al artículo 32 de la ley del ISR.

En México no se había limitado la deducción de intereses entre partes relacionadas, aun y cuando en la OCDE (Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico) desde el año de 1986 aprobó el texto *Thin capitalization* con relación al tema de capitalización delgada y su vinculación con las disposiciones de precios de transferencia.

La mayoría de los Países de la OCDE han incorporado a su legislación medidas en relación a la capitalización delgada, (Thin capitalization rules) ubicándose en un rango de entre 3-1 y 4-1, o sea que se puede tener deuda de 3 o de cuatro, por cada peso de capital. México adopta la relación 3-1 a partir del año 2005.

El problema es sencillo, imaginemos que una empresa se va a ubicar en México y que su proyecto de inversión indica que debe iniciar con un capital de \$5,000,000. ¿Podría iniciar con sólo un capital de \$50,000 y después hacerle préstamos a la empresa en México para cobrarle intereses, que son más baratos fiscalmente, que pagar dividendos?, hasta el 2004, si podía

Tenemos lo que se denomina subcapitalización o capitalización exigua, que puede definirse como la práctica en la que una empresa recurre excesivamente al financiamiento a través de préstamos de terceros con relación a la utilización de

capital propio, aprovechando así el desigual tratamiento que la mayoría de las legislaciones fiscales brinda a estas dos alternativas de financiamiento en el ISR.¹¹⁶

Si una empresa necesita recursos analizará la opción de tomar capital ajeno o recibir aportaciones de capital. Hasta 2004, seguramente habría optado por tomar capital ajeno al no haber un límite para este endeudamiento, así su costo fiscal será menor.

Esta medida es complementaria al gravamen que existe en la Ley del ISR al considerar como dividendos los intereses que excedan el valor de mercado (Artículos 92 y 31 fracción XIV).

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

XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.”

INTERESES QUE SE CONSIDERAN DIVIDENDOS

“Artículo 92. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I. El deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.

¹¹⁶MARTINEZ Ibáñez, francisco Javier, “capitalización delgada, límite a adeudos con partes relacionadas del extranjero” visible en <http://www.cppure.com/web/info/navegador/articulos/editores/fcojavier/capitalizaciondelgada2005.htm> el 15 de julio de 2005

II. Los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIV del artículo 31 de esta Ley.

III. Que en el caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

IV. Los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.

V. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo o depósito de efectivo de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en que esté garantizado de esta forma.

Tendrán el tratamiento de créditos respaldados a que se refiere esta fracción, el conjunto de operaciones financieras derivadas de deuda o de aquéllas a que se refiere el artículo 23 de esta Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes da origen a las otras, con el propósito primordial de transferir un monto definido de recursos de una parte relacionada a la otra. También tendrán este tratamiento, las operaciones de descuento de títulos de deuda que se liquiden en efectivo o en bienes, que de cualquier forma se ubiquen en los supuestos previstos en el párrafo anterior.”

La mecánica para determinar el monto de los intereses no deducibles la da el artículo 32 fracción XXVI que a la letra menciona:

La fracción XXVI al artículo 32 de la Ley del ISR a la letra dice:

“Artículo

32.

.....
.....

**PRESTAMOS ENTRE PARTES RELACIONADAS
DEL EXTRANJERO 3-1**

XXVI. Los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del monto del capital contable según el estado de posición financiera del contribuyente, sin considerar la utilidad o pérdida neta de dicho ejercicio.

PRESTAMOS INDIRECTOS

Asimismo, será aplicable lo dispuesto en esta fracción a los intereses que se deriven de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

DEUDAS QUE EXCEDEN EL LÍMITE

Para los efectos de determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el primer párrafo, se restará del saldo promedio anual de

todas las deudas, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que resulte de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio del ejercicio y al final del mismo.

SALDO PROMEDIO DE LAS DEUDAS

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes deberán determinar el saldo promedio anual de las deudas, dividiendo la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

DETERMINACIÓN INTERESES NO DEDUCIBLES

El monto de los intereses no deducibles a que se refiere esta fracción se determinará dividiendo el total de los intereses devengados en el ejercicio entre el saldo promedio anual de las deudas. El resultado obtenido se multiplicará por el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de esta fracción.

No se considerarán para el cálculo del saldo promedio anual de las deudas a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción, los créditos hipotecarios constituidos sobre bienes inmuebles adquiridos en el ejercicio en el que se constituya la hipoteca o en el ejercicio inmediato anterior, siempre que se cumplan con los requisitos de información que para tales efectos señale el Reglamento de esta Ley. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando el crédito hipotecario de que se trate lo hubiera otorgado una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley.

Asimismo, no será aplicable el límite de las deudas con respecto al capital a que se refiere esta fracción, tratándose de los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto,

siempre que cumplan con las reglas de capitalización que les correspondan en los términos de la legislación aplicable al sistema financiero ni a los contribuyentes que obtengan una resolución favorable en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se demuestre que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes, siempre que se trate de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley y además presenten conjuntamente con la solicitud de resolución a que se refiere este párrafo, un dictamen emitido por contador público registrado, que contenga la metodología que demuestre que los precios o montos de la contraprestación son los que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Cuando un contribuyente que sea parte relacionada de una o más personas en los términos del artículo 215 de esta Ley, obtenga créditos de una parte independiente, no se considerará dicho crédito para determinar el límite de las deudas respecto al capital a que se refiere esta fracción, cuando el margen de utilidad que sea atribuible a las operaciones celebradas con sus partes relacionadas, resulte razonable aplicando cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del artículo 216 de esta Ley, siempre que obtenga una resolución favorable en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en la que se demuestre que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes y presente conjuntamente con la solicitud de resolución a que se refiere este párrafo un dictamen emitido por contador público registrado, que contenga la metodología utilizada en la determinación de dicha utilidad, conforme a los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.”

(Los títulos añadidos son nuestros).

Se otorgó un plazo de 5 años para que las empresas que se encuentran actualmente es el problema de capitalización delgada se adecuen a las nuevas disposiciones, pero se aclara que si no llegan a la relación 3-1 establecida en la nueva fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del ISR, entonces serán no deducibles los intereses que excedieron en los citados 5 años, por lo que deberán presentar declaraciones complementarias.

“DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2005

ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

- IV. *Para los efectos de lo dispuesto en la fracción **XXVI del artículo 32** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que a la entrada en vigor del presente Decreto determinen que el monto de sus deudas es mayor con respecto a su capital conforme a lo señalado en la citada fracción XXVI del artículo 32, **tendrán un plazo de cinco años** contado a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, para disminuirlo proporcionalmente por partes iguales en cada uno de los cinco ejercicios, hasta llegar al límite establecido en el citado precepto legal.*

V.

En el caso de que al término del plazo a que se refiere esta fracción, el monto de las deudas con respecto al capital sea mayor al límite previsto en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no serán deducibles los intereses que se deriven del monto de las deudas que excedan el límite señalado, que se hubieran devengado a partir del 1 de enero de 2005.”

En las disposiciones de vigencia anual para el ejercicio 2006, en el artículo segundo se fracción VI se menciona lo siguiente:

“IV. Para determinar los intereses a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes al ejercicio fiscal de 2005, los contribuyentes podrán optar por aplicar lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32 y en el tercer párrafo del artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2006.”

Entonces mediante este artículo la LISR da la opción a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto de aplicar lo establecido en la LISR en su artículo 32 fracción XXVI transcrito anteriormente y de aplicar también lo dispuesto en el artículo 48 tercer párrafo de la propia Ley el cual menciona:

“Art 48

...

En ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 32 de esta Ley, así como el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVI del mismo artículo.”

Resumiendo las disposiciones anteriores para determinar el interés que será no deducible se deben efectuar los siguientes cálculos:

1. Determinación del promedio de las deudas			
Mes	Cuentas por pagar		Suma
	Partes relacionadas	Partes independientes	
Enero	3,127,000	825,000	3,952,000
Febrero	3,200,000	930,000	4,130,000
Marzo	3,300,000	914,000	4,214,000
Noviembre	4,440,000	130,000	4,570,000
Diciembre	4,850,000	290,000	5,140,000
Suma de los saldos al último día del mes	45,427,000	4,909,000	50,336,000
Entre el número de meses del ejercicio	12	12	12
Saldo promedio anual de todas las deudas	3,785,583	409,083	4,194,667

2. Determinación de la deuda en exceso entre partes relacionadas

Capital social	50,000
Reserva legal	22,000
Resultado de ejercicios anteriores	650,000
Resultado del ejercicio	230,000
Suma el Capital Contable	952,000
Resultado del ejercicio	- 230,000
Capital contable sin resultado del ejercicio	722,000
Multiplicar por:	3
Límite máximo de endeudamiento entre partes relacionadas	2,166,000
Prestamos de partes relacionadas	3,785,583
Deuda en exceso entre partes relacionadas	-1,619,583

3. Determinación de las deudas en exceso

A) Promedio anual de todas las deudas 4,194,667

Menos:

B) Capital contable promedio por 3:

Capital contable al inicio 722,000

Capital contable al final 952,000

Suma 1,674,000

Promedio 2

837,000

Multiplicar por: 3 2,511,000

A – B = deuda en exceso 1,683,667

Capital contable reexpresado con Boletín B-10

4. Determinación de los intereses no deducibles del ejercicio

Intereses devengados del ejercicio	2,270,000
------------------------------------	-----------

Entre:

Saldo promedio anual de todas las deudas	4,194,667
--	-----------

Factor de intereses	0.54116
---------------------	---------

Por:

Deuda en exceso entre partes relacionadas	1,619,583
---	-----------

Intereses NO DEDUCIBLES	876,459
-------------------------	---------

Se considero que los intereses son exigibles en los primeros 5 días del mes en que se devengaron

El pasado 21 de octubre de 2005, el presidente Vicente Fox, publicó un decreto por medio del cual otorga ciertas facilidades al calcular los intereses no deducibles en la capitalización delgada, mismo que corrige en parte, el hecho de que la LISR va más allá de la legislación internacional en esta materia.

Al respecto el despacho “Ernest & Young”, firma de contadores y abogados fiscalistas opina:

“Debemos considerar que las disposiciones relativas a la capitalización delgada inician a partir del 1º de enero del 2005 para las empresas que inician actividades o que vienen si el problema de tener un capital exiguo. Los 5 años de gracia para regularizar su situación es sólo para las empresas que al año de 2004 se encuentran el supuesto.

Las reglas sobre capitalización delgada han sido adoptadas por muchos países, entre ellos, Alemania, Holanda, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Portugal, España, por citar algunos.

El objetivo de esta regulación es el de evitar que empresas multinacionales trasladen utilidades o pérdidas a diferentes países en busca de un beneficio fiscal.

Sin embargo, la LISR pretende ir más allá al establecer que esta limitación a la deducción de intereses también es aplicable a los que se deriven de deudas que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas morales.

Esa disposición, que a algunos nos pareció una redacción desafortunada, con claros vicios de inconstitucionalidad, aparentemente es la que se pretende mitigar con este Decreto, además de la relacionada con comparar deudas del ejercicio contra capital contable, pero sin incluir el resultado del ejercicio, lo que nos lleva a comparar dos conceptos en momentos diferentes.

Por esa razón, el Decreto, que sin duda ayudará en algunos casos, genera preocupación, ya que viene a confirmar la intención de la autoridad, que otra vez, pretende ir más allá de la regulación internacional, estableciendo por un lado, limitantes adicionales al extender la regulación a operaciones entre partes independientes, cuando por el otro el discurso señala que se busca competitividad a nivel internacional.

En conclusión, no basta con que los recursos del endeudamiento se destinen a infraestructura productiva para que no sean considerados en la relación pasivo-capital, sino que además deben ser contratados con instituciones del sistema financiero y cumplir con ciertos requisitos.”¹¹⁷

A continuación comentamos con mayor detalle el contenido del Decreto.

Concepto de inversiones productivas

¹¹⁷ www.cppure.com, texto proporcionado por la firma “Ernest & Young”

Para estos efectos, se consideran inversiones productivas aquellas en las que por lo menos el 80% del crédito se destine a la adquisición o construcción de bienes de activo fijo o terrenos o proyectos de ingeniería referidos a los mismos.

Determinación de la relación Deuda – Capital

Para determinar si las deudas son superiores al triple del monto del capital contable según el estado de posición financiera, los contribuyentes podrán comparar las citadas deudas con el monto de dicho capital contable considerando la utilidad o pérdida neta del ejercicio de que se trate, tratamiento que difiere del establecido en la LISR, que indica expresamente que no se considerará la utilidad o pérdida del ejercicio para efectos de determinar la relación deuda – capital.

Requisitos del crédito para excluirlo del cálculo Deuda -Capital

El Decreto establece que los contribuyentes podrán excluir del cálculo de la relación deuda-capital, las deudas contratadas con instituciones del sistema financiero destinadas a inversiones productivas, siempre que la contratación de dichos créditos se encuentre condicionada cuando menos a seis de los dieciséis requisitos contenidos en el propio Decreto, entre ellos:

- Que se limite la distribución de utilidades.
- Que se obligue al deudor a destinar la totalidad de los recursos al proyecto financiado.
- Que el acreedor tenga el derecho a designar una persona que supervise la realización del proyecto financiado.
- Que se limite el derecho que tiene el deudor para fusionarse, escindirse o realizar una reestructuración corporativa.
- Que el deudor no pueda cambiar su actividad preponderante.
- Que los accionistas del deudor no puedan transmitir o enajenar la titularidad directa o indirecta de sus acciones o cambiar o transformar su estructura social, excepto con autorización del acreedor. ¹¹⁸

¹¹⁸ Fuente: DOF 21 de octubre de 2005, SHCP

5.6. DIFERENCIAS ENTRE CONSTITUIR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y CREAR UNA EMPRESA MEXICANA CON CAPITAL ESTADOUNIDENSE.

De lo analizado hasta ahora, podemos obtener diferencias administrativas, jurídicas y fiscales substanciales entre abrir una sucursal (establecimiento permanente) y crear una empresa mexicana con capital estadounidense (subsidiaria), a manera de recapitulación tenemos las siguientes:

5.6.1. RESPONSABILIDAD.

Una subsidiaria separa las operaciones en Estados Unidos de las operaciones en México ya que aunque a final de cuentas el “dueño” de la subsidiaria es la empresa estadounidense, la subsidiaria mexicana será independiente, toda vez que su nacimiento se dio en México y con arreglo a las leyes mexicanas, tendrá entonces sus obligaciones propias del país, llevará su propia contabilidad, tendrá su propio organigrama, etc., entonces al separar totalmente las operaciones (Ventas, compras, gastos) se puede tener un mayor control de las mismas, aunque vale recordar que en el caso del establecimiento permanente, está obligado en México a llevar su propia contabilidad, por lo que las operaciones también estarían controladas en este caso.

En cuanto a la responsabilidad jurídica, comentaremos que en el caso de establecer una subsidiaria, la empresa mexicana será la única responsable de los compromisos que adquiera así como de los problemas jurídicos que enfrente, de este modo, y dado que como ya se vio anteriormente, la responsabilidad de los socios de una persona moral (SA o SRL) se limita al monto de sus aportaciones, en caso de alguna contingencia legal, la empresa Estadounidense responderá únicamente hasta el monto que aportó, es decir, su inversión es lo más que puede perder, por lo que su capital en estados unidos se encontrará salvaguardado de las contingencias en México. Situación que no ocurre en el caso del establecimiento permanente, ya que al ser este una extensión de la empresa Norteamericana, es esta precisamente quien ostenta toda la responsabilidad ante terceros, y en caso de una contingencia mayor

donde el capital invertido en México no fuera suficiente para cubrirla, se tendría la obligación de responder incluso con el capital estadounidense.

5.6.2. COMERCIALIZACION.

Al tratar de comercializar los productos, hay también una gran ventaja al crear una subsidiaria, ya que los clientes mexicanos no tienen que tratar con proveedores internacionales. Además no se trata de ningún intermediario como podría ser un comisionista o un distribuidor (que no constituyen establecimiento permanente), lo que da confianza al cliente mexicano al tratar directamente con la empresa trasnacional, aunque esta sea la filial mexicana.

Ahora bien, existen varias diferencias de tipo fiscal entre establecer una subsidiaria o un establecimiento permanente, diferencias que sin lugar a dudas inclinan la balanza a tomar alguna de las dos opciones, ya que el aspecto fiscal es muy vigilado por los inversionistas ya que afecta directamente a la cantidad de recursos con que realmente se podrá contar en la empresa o en los bolsillos de los accionistas. Así tenemos que existen diferencias en los siguientes aspectos:

- Reconocimiento de ingresos.
- Reconocimiento de gastos.
- Utilidades.
- Pérdidas (Check-the-box)
- Repatriación de capitales.

Diferencias que a continuación procederemos a analizar: no sin antes comentar que el tratamiento de cada uno de estos conceptos ya quedó cabalmente explicado en los temas anteriores por lo que aquí únicamente comentaremos las diferencias ya sin explicar procedimientos. Y en el entendido de que los fundamentos de lo que aquí se comenta quedaron también plenamente sustentados en los capítulos anteriores.

5.6.3. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

g) Establecimiento permanente.

Antes de profundizar sobre los ingresos atribuibles al establecimiento permanente es conveniente recordar que un Establecimiento Permanente es importante recordar que un EP es la estructura jurídico-tributaria, mediante la cual un residente en el extranjero, y en el caso que se analiza, un residente en EUA, lleva a cabo una actividad empresarial en nuestro país

Esta entidad aunque para efectos de tributación se encuentra totalmente separada de la matriz, jurídicamente sigue siendo la misma persona.

En el este caso particular de un establecimiento permanente de una empresa residente en EUA, al determinar el concepto de establecimiento permanente y al identificar los ingresos que le son atribuibles a este conviene invocar la aplicación del tratado para evitar la doble tributación México-EUA, mas que la ley interna mexicana, ya que el convenio establece ciertos beneficios que favorecen la tributación del establecimiento permanente, y al aplicar este, particularmente en sus artículos 5 y 7 tendríamos que dejar de aplicar la ley interna en sus artículos 2, 3, 4 y todos los relativos a la definición del concepto de EP y de la atribución de ingresos al mismo., esto atendiendo al orden jurídico mexicano analizado en el capítulo 1 del presente trabajo donde quedó establecido que el tratado para evitar la doble tributación México-USA es jerárquicamente superior a las leyes reglamentarias internas de nuestro país, por lo que aquí propongo es legalmente posible.

El reconocimiento de ingresos del establecimiento permanente se realiza con base en el principio de territorialidad es decir reconoce todos los ingresos que obtenga el propio establecimiento permanente en el país es decir todos los ingresos que se le atribuyan a dicho establecimiento de conformidad con el convenio tributario y solamente esos ingresos.

Así, los ingresos que obtenga la casa matriz por su cuenta en cualquier otra parte del mundo o incluso en México, cuando demuestre que la venta de mercancías idénticas a las que vende el establecimiento permanente en México no se hace con la finalidad de obtener los beneficios del tratado¹¹⁹, no se consideran ingresos atribuibles al establecimiento permanente, es decir que fiscalmente se reconoce que el EP es una Entidad jurídica-tributaria distinta de la casa matriz.

En este punto hay que recordar que el tratado establece que se atribuirán al EP de manera presuntiva los ingresos que pudo haber obtenido si fuera una empresa totalmente diferente de la casa matriz, esto con la finalidad de evitar que se envíen utilidades de un país a otro para efectos de tributación.¹²⁰

De igual manera la LISR en su artículo 2 establece que el establecimiento permanente realice gastos tendientes a obtener un ingreso en otro país, dichos ingresos también serán acumulables para el establecimiento permanente en la proporción en que participó en los gastos realizados, sin embargo esta disposición no se contempla en el tratado tributario, y por jerarquía de leyes si estamos invocando el convenio de tributación, habremos de hacer caso a lo estipulado por este ultimo.

h) Empresa nacional con Capital Estadounidense (subsidiaria).

Una empresa mexicana por disposición expresa del artículo 1 fracción I de la LISR tiene por obligación acumular la totalidad de sus ingresos mundiales, sea donde sea que este ubicada la fuente de riqueza.

La empresa controladora americana es una entidad Jurídicamente diferente a la subsidiaria mexicana, y nada comparten en ningún sentido tampoco en el fiscal, a excepción hecha de la inversión de capital de la residente en EUA y de la distribución de dividendos o utilidades de la empresa mexicana.

¹¹⁹ Convenio Tributario México-USA art. 7 párrafo 1 posterior al inciso b)

¹²⁰ Idem artículo 7 párrafo 2.

En este sentido los ingresos que obtenga la empresa mexicana serán acumulados por esta siguiendo el principio de acumulación universal, por su parte los ingresos que perciba la estadounidense los acumulará a su vez de acuerdo a las leyes de aquel país, y si la estadounidense obtienen ingresos en México aun cuando venda mercancías idénticas a las que comercializa la subsidiaria, esto no afecta a ninguna, ya que como no hay relación entre ambas, cada una puede comercializar de manera independiente, lo único que hay que cuidar en el caso de la residente en estados unidos es que esta actividad empresarial no constituya un establecimiento permanente en México, por lo que la recomendación sería realizarlas de acuerdo a lo analizado en el punto 4.2.3. del presente trabajo, es decir, realizar dichas actividades a través del uso de cuatro vehículos comerciales básicos: (1) asignar un agente de ventas en México; (2) asignar un agente por comisión (ventas) (intermediario comercial) para la promoción de sus bienes o servicios; (3) llegar a un acuerdo con un distribuidor independiente en México; o (4) licencia de tecnología (por ejemplo en el caso de una franquicia).

5.6.4. RECONOCIMIENTO DE GASTOS

a) Establecimiento Permanente

Fiscalmente al establecimiento permanente le es permitidas las deducciones contempladas en el artículo 29 LISR, con la puntualización que hace el artículo 30 de la misma ley en el sentido de que los residentes en el extranjero que cuenten con uno o varios establecimientos permanentes en México podrían deducir los gastos que correspondan a dichos EP y que hayan sido efectuados en el país o en cualquier otra parte.

Continúa diciendo el artículo 30 que, cuando la oficina central se ubique en un país con el que México tenga un tratado tributario, también se podrán deducir los gastos que le sean prorrateados por la oficina central o por otros establecimientos permanentes, cuando este otro establecimiento permanente también se ubique en un país con el que México tenga un tratado tributario en vigor.

b) Empresa nacional con Capital Estadounidense.

Una Sociedad mexicana del tipo que sea, (porque como ya se vio anteriormente, fiscalmente son iguales) tiene derecho a deducir los conceptos contenidos en el artículo 29 de la LISR, con los requisitos del artículo 31 tal como lo hace el EP, (sería mejor decir que el EP deduce igual que una residente en México).

Sin embargo para efectos de deducciones, si la empresa mexicana le paga a la estadounidense cantidades por concepto de honorarios, regalías o cualquiera similar, por derechos de uso de marca o cualquier otro derecho, estos son perfectamente deducibles, ya que estos conceptos se encuentran contemplados en el artículo 29 ya que son gastos estrictamente indispensables para la realización de actividades empresariales en México.

5.6.5. DISTRIBUCION DE UTILIDADES.

a) Establecimiento Permanente.

El establecimiento permanente a pesar de realmente ser una extensión de la matriz estadounidense genera sus propios resultados, así como se le atribuyen ingresos y se le permite la realización de deducciones, una vez pagados los impuestos correspondientes está en posibilidad de entregar las utilidades generadas a la oficina central residente en EUA.

Para tal efecto tiene que seguirse el procedimiento contenido en la LISR aplicable también a las personas morales mexicanas donde se determinarán los ingresos acumulables (agregándole los ingresos atribuibles que le correspondan), mismos a los que se le disminuirán las deducciones autorizadas (agregándole las deducciones a prorrata que le correspondan), y así tendríamos la base para el calculo del impuesto.

Sin embargo hay que recordar que el artículo 7 (beneficios empresariales) del convenio estipula que también se le atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que hubiera obtenido de ser una empresa independiente a la casa matriz, siguiendo para ello un procedimiento de asignación de beneficios que no puede variar a menos que haya una razón de peso que lo justifique.

Ahora bien, una vez determinado el resultado fiscal y pagados los impuestos correspondientes tendríamos el importe de las utilidades que se pueden entregar a la matriz sin hacer ya ningún pago de impuestos, sin embargo hay que recordar que muchas veces el resultado contable no coincide con el resultado fiscal, por lo que regularmente si se quiere entregar la totalidad de utilidades contables se genera una diferencia por la que el Establecimiento Permanente tendrá que pagar impuestos.

La distribución de beneficios por el establecimiento permanente se podrá hacer en cualquier momento y sin mayor requisito que el de determinarlas y hacer la transferencia a la casa matriz, aunque aquí realmente no se esta distribuyendo una utilidad, sino únicamente enviando una remesa de los beneficios que obtuvo el mencionado establecimiento permanente, la distribución de utilidades realmente se hará cuando estas les sean entregados a los socios de la empresa trasnacional, y en su momento se efectuará con arreglo a las leyes de los Estado Unidos de América.

Por otra parte, los reembolsos que se hagan a la oficina central se consideran utilidades distribuidas.¹²¹

b) Empresa nacional con Capital Estadounidense.

Esta empresa subsidiaria, determinará sus resultados contables de acuerdo a principios contables y fiscales de acuerdo las leyes fiscales aplicables, pero al ser una persona moral, Sociedad Mercantil legalmente constituida, para efectuar la distribución de dividendos primero tiene que llevarse a cabo la asamblea general de

¹²¹ Art. 193 LISR y 7 párrafo 3 del tratado México-USA

accionistas donde se aprueben los estados financieros y se decreten los mencionados dividendos ¹²²

En este caso si estaríamos hablando de una distribución de dividendos con todas las formalidades legales que el caso particular amerita.

5.5.6. REPÁTRIACION DE CAPITALES.

Repatriar capitales significa regresar la inversión al país de origen, uno de los objetivos de los inversionistas al emprender un nuevo negocio es recuperar la inversión que realizaron para su arranque, lo ideal es que esta recuperación se de vía utilidades ya que de esta manera el negocio sería tan productivo que genera las utilidades necesarias para reintegrar por esta vía un monto equivalente a la inversión efectuada.

Sin embargo en ocasiones, por diversos factores como una inversión excesiva, por el retiro de algún socio o por cuestiones financieras, se tiene que reducir el capital contable de la compañía para regresarlo a sus inversionistas, situación que se presenta de manera diferente en las dos alternativas planteadas.

a) Establecimiento permanente.

En el caso del establecimiento permanente, dado que su naturaleza jurídica es una extensión de la empresa matriz, y no una persona moral jurídicamente independiente, puede retornar a la oficina central la inversión que esta realizó en el momento que lo decida, cumpliendo para ello con las obligaciones fiscales que de esta repatriación se generan.

En el caso del establecimiento permanente, se tendrían que seguir los parámetros señalados por el artículo 193 de la LISR es decir, llevar una cuenta de remesas de

¹²² Art 181-I LGSM

capital donde se llevará el control de las remesas que la empresa estadounidense envíe al establecimiento permanente así como de los reembolsos hechos por este sin embargo, tal como lo indica el art. 193 si al momento del reembolso hay utilidades por distribuir y saldo en la cuenta de utilidad fiscal neta, al hacer el pago se considera que lo primero que se entrega son utilidades, y hasta agotarse estas entonces se disminuye en el monto restante, la cuenta de remesas de capital y solo en el caso de que el saldo de estas dos cuentas fuera insuficiente al ser menor al reembolso que se pretende hacer, se pagaría entonces Impuesto sobre la renta.

b) Empresa Mexicana con capital Estadounidense.

En el caso de una persona moral legalmente constituida en México tendría que aplicarse lo establecido para la reducción de capital, en los artículos 88 y 89 de la LISR, es decir llevar la CUCA y la CUFIN para determinar si al momento de repatriar los capitales se está realmente regresando o el capital (en cuyo caso no se pagaría impuesto si el monto no excede del saldo de dicha cuenta) o si en realidad de están distribuyendo utilidades.

Con el objetivo de visualizar de manera más sencilla las diferencias entre realizar actividades empresariales a través de un establecimiento permanente y de una empresa mexicana con capital estadounidense, presento a continuación el siguiente cuadro que presenta dichas diferencias de manera resumida.

	ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	EMPRESA MEXICANA CON CAPITAL ESTADOUNIDENSE	FUNDAMENTO
INGRESOS			
Acumula ingresos obtenidos de fuente de riqueza mundial	NO	SI	Art. 1 LISR
Acumula ingresos atribuibles de fuente de riqueza mundial	SI	NO	Art. 1 b) LISR
Acumula ingresos obtenidos por la matriz (residente en EUA) A NIVEL MUNDIAL en proporción a los gastos que realizó para obtener dichos ingresos.	SI	NO	Art. 4 LISR
Acumula ingresos obtenidos por la matriz (residente en EUA) EN México	SI	NO	Art. 4 LISR y 7 del convenio
GASTOS			
Deduce gastos correspondientes a la actividad de la empresa mexicana (o EP) efectuados en México o en otra parte del mundo	SI	SI	Art. 30 LISR Art. 7 convenio
Deduce gastos realizados por la residente en EUA prorrateados.	SI	NO	Art. 30 LISR
Deduce honorarios, regalías y asistencia técnica pagados a la residente en EUA	NO	SI	
UTILIDADES			
Se le "atribuyen utilidades"	SI	NO	ART 7 CONVENIO
los reembolsos a la residente en EUA se consideran UTILIDADES	SI	NO	Art. 193-II LISR

pagos de utilidades en efectivo o en bienes	SI	NO	Art. 193-II LISR Art. 11 LISR
Se distribuyen anualmente una vez efectuado el decreto de dividendos	NO	SI	LGSM

REPATRIACION DE CAPITAL

Proceso de liquidación de sociedades	NO	SI	ART. LGSM
Siempre se consideran primero utilidades repartidas	SI	NO	Art. 193 ultimo párrafo LISR

Las diferencias aquí presentadas representan un auxiliar para facilitar la decisión al momento de discernir entre las opciones que se presentan para realizar actividades empresariales en México, recordando siempre que en este trabajo en particular estamos evaluando las alternativas desde el punto de vista fiscal aunque también en este punto de vista, el fiscal, es necesario contar con el respaldo jurídico de las actividades que se realizan, así como de la alternativa que se elige, por lo que para ellos es necesario conocer ampliamente el marco jurídico fiscal de esta realización de actividades empresariales por un residente en los EUA con presencia formal en México.

Desde luego que al tomar una decisión acerca de cual figura jurídica tributaria establecer, hay que analizar cada caso en particular, ya que lo que puede ser adecuado para una empresa puede no serlo para otra.

Sin embargo en términos generales hacemos la recomendación de establecer una empresa mexicana con capital de una empresa residente en los Estados Unidos de

América, ya que fiscalmente ofrece mayores ventajas al no tener una regulación tan estricta y obligaciones que podrían derivar en una mayor carga fiscal, además de contar con una mayor seguridad jurídica y patrimonial para los inversionistas al tener una figura independiente de la extranjera.

Aunado a lo anterior, si la empresa residente en los EUA es una LLC's y constituye en México una S de RL, al ser ambas sociedades de personas puede la controladora tomar la opción de "Check-the-box" para transparentar las pérdidas que sufre la empresa mexicana de manera inmediata a la persona residente en los EUA, y disminuirla de las utilidades obtenidas por la trasnacional.

CONCLUSIONES

Una vez realizada la investigación que aquí presentamos y estudiados cada uno de los puntos necesarios para la consecución de los objetivos planteados podemos manifestar las siguientes conclusiones:

- La hipótesis general se comprueba ya que durante el desarrollo del trabajo de investigación encontramos que efectivamente las personas residentes en EUA tienen diferentes alternativas legales y fiscales para realizar actividades empresariales en México, siendo las principales a) la creación de una empresa mexicana con capital estadounidense y b) El establecimiento de una sucursal de la empresa estadounidense (establecimiento permanente).
- Las hipótesis particulares igualmente son comprobadas , ya que después de revisar el marco teórico respectivo encontramos que el Estado Mexicano se encuentra plenamente facultado para imponer gravámenes a los extranjeros que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, en los mismos términos que lo hace con los mexicanos en los términos del artículo 31 fracción IV ya que si bien este artículo habla específicamente de los mexicanos, hay otros preceptos constitucionales ligados a éste que así lo facultan. Como el artículo 73 constitucional.
- Al contrastar la segunda hipótesis particular planteada encontramos que para determinar las personas a las que se extiende la potestad tributaria del Estado, y que por tal razón pueden ser sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta que la sujeción a la expresada potestad tributaria se puede dar a través de 4 factores que vinculan al Estado con los contribuyentes que son a) la nacionalidad, b) la residencia c) el establecimiento permanente y d) la fuente de riqueza, de acuerdo a nuestras leyes fiscales vigentes en México sólo existen los últimos 3

factores, es decir la nacionalidad no es un factor de vinculación, por el simple hecho de tener la nacionalidad mexicana nadie está obligado a pagar impuestos.

- En nuestro país, la residencia resulta ser el principal factor de vinculación tratándose de impuestos directos, la importancia de este concepto atiende a que el sujeto gravado por residencia tendrá la obligación de globalizar o acumular la totalidad de sus ingresos independientemente de la fuente de la que procedan.
- Los tratados para evitar la doble tributación, al ser compromisos adquiridos por el Estado mexicano a nivel internacional son de jerarquía jurídica superior a las leyes orgánicas, reglamentarias y ordinarias y se encuentran únicamente por debajo de la constitución, situación que se confirma por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México deben interpretarse con los comentarios al Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, tal como lo establece la Resolución Miscelánea, y el propio Poder Judicial a través de tesis aisladas en la que se ha pronunciado en este sentido.
- Los residentes en Estados Unidos de América pueden invertir en México y crear una empresa mexicana con capital 100% estadounidense, con la que podrán realizar actividades empresariales en México.
- La sociedad Anónima es una sociedad capitalista que ofrece la ventaja de que la responsabilidad de los socios se limita a sus aportaciones y la identidad de estos permanece anónima, además de que por sus características particulares puede emitir grandes volúmenes de acciones y sus socios pueden comprarlas y venderlas con cierta facilidad, este tipo de

sociedad es ideal para cuando se desea participar en el mercado accionario de la Bolsa Mexicana de Valores o de otras bolsas de valores en el mundo

- La Sociedad de Responsabilidad Limitada al ser una sociedad mixta (de capitales y de personas), tiene la bondad de que a pesar de ser una sociedad de personas la responsabilidad de los socios se limita únicamente al monto de sus aportaciones.
- Las opciones que tiene un residente en EUA para realizar actividades empresariales en México, son muchas, sin embargo si desea hacerlo de manera formal, es decir, de manera permanente y siendo plenamente identificado en tal actividad, las opciones que ofrecen mayor seguridad jurídica y fiscal son constituir un establecimiento permanente y establecer una sociedad mercantil en México.
- El Establecimiento permanente es una figura jurídico-tributaria diferente de la matriz en EUA, podría ser por ejemplo una sucursal o unas oficinas de la casa matriz en aquel país, figura que se encuentra obligada al pago de impuestos en México por los ingresos que se le “atribuyan” a dicho Establecimiento, esta figura se encuentra regulada en las leyes fiscales mexicanas particularmente en la LISR, y en el Tratado para evitar la Doble Tributación celebrado por nuestro país con EUA, dicho tratado establece beneficios fiscales aplicables a la figura del establecimiento permanente, mismos que no están regulados en la LISR, sin embargo como el Tratado es e jerarquía jurídica superior a la LISR en todo momento haremos caso de lo que nos dice el Convenio en cuestión, a pesar de ello, desarrollar actividades a través de la figura del EP no es muy recomendable por tener una regulación que podría derivar en cargas fiscales adicionales para el inversionista extranjero, además de que limita la actividad del extranjero en nuestro país cuando quiere realizar alguna actividad por su cuenta, ya que de inmediato los ingresos que perciba de manera independiente se le atribuirán al EP obligándolo al pago de impuestos de conformidad con las leyes mexicanas.

- El crear una empresa mexicana con inversión extranjera ofrece beneficios más atractivos que el constituir un EP, ya que al crear una sociedad mercantil, se está dando una mayor seguridad patrimonial a los socios, quienes serán responsables con esta únicamente hasta el monto de sus aportaciones independientemente de se constituyen una S.A. o una S. de R.L., además de que conlleva diferencias fiscales que pueden traducirse en una menor carga fiscal y mayor facilidad al implementar la figura.
- Aunado a lo anterior, si en EUA una LLC's decide invertir en México y constituir una S. de R.L. puede tomar el régimen de Check-the-box, con el que al considerarse ambas entidades transparentes en EUA, la LLC's puede absorber las pérdidas fiscales obtenidas por la SRL en México.
- La decisión más adecuada de que figura adoptar para efectos fiscales al momento de entrar formalmente al mercado mexicano no es una receta única que pueda darse como la mejor alternativa sino que hay que analizar el caso particular de cada empresa y adaptar las figuras que se presentan al caso específico para que esta inmersión en el mercado nacional sea lo más favorable posible a los intereses de los inversionistas norteamericanos.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

CC	Código de Comercio
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUCA	Cuenta de capital de aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
EP	Establecimiento Permanente
EUA	Estados Unidos de América
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INEGI	Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática
ISSSTE	Instituto de Seguridad Social al Servicio de los trabajadores del estado
LLC'S	Limited Liability Company
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LIA	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
S de RL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
S de RL de CV	Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable
SA	Sociedad Anónima
SA de CV	Sociedad Anónima de Capital Variable
SAT	Sistema de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

BIBLIOGRAFIA

A) FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C, Implicaciones Fiscales de la Operaciones Internacionales, ED Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera edición, México 1996.

ACOSTA Romero Miguel, *Nuevo derecho mercantil*, Ed Porrúa, primera edición, México 2003.

ARELLANO Carlos, *Derecho Internacional privado*, Porrúa, 11ª Edición, México 1995

ARRIOJA Vizcaíno Adolfo, *Derecho fiscal*, editorial Themis, decimatercera Edición, México 1998

BETTINGER Barrios Herbert, *Efecto impositivo del Establecimiento Permanente En México*, ED. ISEF, cuarta edición, México 2004.

BETTINGER Barrios Herbert, *Estudio práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, ED. ISEF, cuarta edición, México 2004

CALDERÓN Aguilera, Alejandro Et al, *Tratados para evitar la doble tributación*, IMCP, primera edición, México 2002 p 63

CALVO Nicolau Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Ed. Themis. Tomo I, México, 2000 Pp.393-410.

CRUZ Flores, Et al, *beneficios empresariales en los tratados para evitar la doble tributación*, ED IMCP, México 2002,

CURIEL García Moisés, *Tratados para evitar la doble tributación*, ED IMCP, primera Edición, México 2002,

DELGADILLO Gutiérrez Luís Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, ED. Limusa, cuarta edición, México 2004.

DIAZ González Luís Raúl, *Temas fiscales selectos, los procedimientos Fiscales*, ED. Gasca, 2ª edición, México 2004

DIEP Diep Daniel, *Fiscalística*, ED. PAC, Segunda edición, México 2002

GARCIA Rendón Manuel, *Sociedades mercantiles*, ED Oxford, segunda edición, México 1999.

HERNÁNDEZ Sampieri Roberto, *Metodología de la Investigación*, ED Mc Graw Hill, Tercera Edición, México 2003

JIMENEZ González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, ED Thomson, Primera edición, México 2002

MARGÁIN Manatou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa 1991.

MORENO Fernández Joaquín, *Contabilidad de Sociedades*, ED IMCP, segunda Edición, México 2002

MOREYA Suárez Raúl, Et al, *Tratados para evitar la doble tributación*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión fiscal internacional, México 2002

PEREZ Chávez ET AL, *Taller de prácticas fiscales*, ED Tax, Decimasexta edición, México 2005.

RANGEL Charles Juan Antonio, Et al. *Derecho de los negocios*, ED Thomson, segunda edición, México 2002.

ROCCO Alfredo, *Principios de derecho mercantil*, Editorial Nacional, México 1981

RODRÍGUEZ Del Castillo José Víctor, “*El Dividendo en las sociedades anónimas*”, estudios jurídicos en memoria de Roberto L. Mantilla Molina, Porrúa, México 1984

RUIZ López Angélica María, *Doble Imposición, El tratado para evitar la doble tributación México Estados Unidos, y sus principales beneficios fiscales*. Tesis no publicada, UNLA, México 1999

SANCHEZ, Gómez Narciso, *Derecho fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México 2003

B) HEMEROGRÁFICAS.

MARTINEZ Carmona Armando, “Legislación fiscal Internacional, 1996, Ensayo no publicado

PONCE Rivas Georgina , “Actividades empresariales en México”, puntos Finos, 2ª. Quincena Marzo, Año III no. 51, 2004

CHÁVEZ Ruiz, Zamarrita y Cía. S.C., Firma independiente de asesores de impuestos. Publicación denominada "Tópicos Fiscales" No. 2 año XIII enero de 1994

C) LEGALES

- Código Civil Federal
- Código de Comercio
- Código Fiscal de la Federación.
- Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Comentarios de la OCDE para la interpretación de los Tratados para Evitar la Doble tributación.
- Comentarios del Departamento del Tesoro de Estados Unidos para la interpretación de tratados.
- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la nación.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley sobre la Celebración de Tratados.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley de Inversión Extranjera.
- Modelo de la OCDE para la celebración de Tratados.

- Modelo de Estados Unidos para la celebración de tratados
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Tratado para evitar la doble tributación México Estados Unidos

D) ELECTRÓNICAS

www.cpware.com

www.pricewaterhouse.com.mx

www.solutionsabroad.com

www.taverayasociados.com

www.scjn.gob.mx

www.uclm.es/financiero/pdf/doctrina2.pdf

www.economia.gob.mx

www.americaeconomica.com/zonas/nafta.htm