

Globalización Tributaria.

Luis Carlos Ledesma Villar.

Contador Público Certificado y Maestro en Impuestos.

La hipótesis que sostengo hoy día es que en las materias económicas y tributarias existe un legislador supranacional papel activo que ha tomado y representado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. OCDE. A través de su comité de asuntos económicos y tributarios internacionales, en los últimos años ha emitido diferentes documentos de directrices y guías para los países miembros y que los otros países no miembros siguen en sus negociaciones internacionales y adaptan a sus legislaciones domesticas. Los referidos documentos son:

El Modelo de tratado para evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal.

La guía de precios de Transferencia.

El documento sobre la subcapitalización o más bien me refiero a él como de capitalización insuficiente.

Prácticas perniciosas que afectan a la recaudación tributaria.

A partir de la fundación de la OCDE en 1961. Los países miembros y los nuevos socios admitidos en el tiempo se han enfocado a que en sus convenciones y reuniones plenarias se discutan y perfeccionen las directrices que deben seguir principalmente las administraciones tributarias de los países miembros.

Los Estados Unidos Mexicanos; firmaron con Canadá el día 8 de abril de 1991 su primer tratado de Doble Tributación, sin ser México socio de la OCDE, pero siendo Canadá socio fundador de la OCDE, con Italia se firmó el 8 de julio de 1991.

En sus primeras negociaciones el equipo mexicano impuso condiciones a las cláusulas de nación más favorecida y de trato nacional, luego al ser admitido como país miembro con plenos derechos en la OCDE a partir de 1995. Estos diferentes representantes del gobierno Mexicano ante la OCDE y los demás países se han encargado de ir perfeccionando sus convenios y adaptar y aceptar la homologación de estas directrices en sus tratados y en su ley doméstica.

En la iniciativa de la llamada reforma fiscal integral presentada por el ejecutivo federal en marzo de 1991 y que dio origen a la nueva Ley del ISR. En vigor a partir de 2002. Sostengo que se presentó una coyuntura especial, ya que en el año previo, enero de 2000 se había participado en la Convención de OCDE y en esa oportunidad el gobierno mexicano a través de sus representantes pronuncio reservas a la aplicación de los tratados de doble tributación importantes, considero que hubo una gran interacción y aprendizaje que producen que esta nueva Ley del ISR 2002 ya no menciona Base fija, homologa al concepto de establecimiento permanente. Y en concordancia con la eliminación del artículo 14 de servicios personales independientes, para privilegiar la aplicación del principio relativo a los beneficios empresariales.

Por ello en la nueva Ley del ISR en su Título IV Capítulo II lo denomina de los ingresos por actividades empresariales y profesionales, lo cuál responde plenamente a la directriz señalada por la OCDE.

De antemano ofrezco mis disculpas a aquellos que consideren otro autor intelectual de esta reforma pero la evidencia documental e histórica no permite el plagio de los derechos de autor, el tema se trato por la convención de la OCDE en enero del 2000 y en la Legislación Mexicana se adopto en su Ley del ISR vigente a partir de 2002. Yo no tengo ninguna duda al respecto y los artículo 2, 3 y 120 de la LISR así lo avalan.

En el tema de las regalías por equipos industriales, científicos y comerciales, resulta coincidente que tanto los Estados Unidos Mexicanos como los Estados Unidos de América pronunciaron la reserva pertinente en 2000 y la renovaron nuevamente en 2003, para seguir considerando a estos pagos bajo el capítulo de Regalías y no bajo la directriz general que los lleva al tratamiento de beneficios empresariales.

Sin embargo en el punto del software los negociadores del gobierno mexicano pronunciaron una observación y no una reserva formal, como la comentada anteriormente aplicable incluso a cualquier contrato de uso o goce temporal o arrendamiento de equipos industriales, científicos y comerciales.

En los programas para computadora los comentarios de la OCDE al convenio modelo dan una directriz muy clara y mi opinión es en el sentido de que la referida observación solo complica el escenario legal tributario internacional en perjuicio de todas las partes contratantes ya que es claro que el contrato de licencia para uso y explotación de los derechos de autor por el cual la contraprestación pagada se denomina regalías, es precisamente el que se celebra por el distribuidor del programa y el autor del mismo. Y de ninguna manera es aplicable al contrato de licencia de uso y explotación parcial que celebra el distribuidor y el usuario final licenciatario sin derechos de modificación en la copia del programa. El cuál sin importar la forma de adquirirlo en discos CD-Rom o por el ciberespacio la adquisición de los derechos parciales de uso del mismo son una mercancía sujeta a los beneficios empresariales del artículo siete del convenio modelo. Según los comentarios pronunciados al respecto por la OCDE.

En general en los hoy día 32 tratados para evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal que los Estados Unidos Mexicanos han celebrado con sendos países se ha seguido al modelo de convenio sugerido por la OCDE y salvo el caso de los pagos por intereses a los bancos domiciliados en el extranjero en los que la cláusula de nación más favorecida no aplica por estar muy mal negociada y obliga al legislador a enmendar el problema por reforma a la Ley doméstica, ya sea en artículos transitorios o de vigencia anual, otorgar el beneficio de una tasa del 4.9% de ISR.

Que se aplique a todos los países en los que esta vigente un tratado con México, tasa que es igual a la aplicable según el artículo 11 del tratado celebrado con los Estados Unidos de América. El efecto de estos convenios es buscar beneficios que eviten o reduzcan el efecto de la doble tributación.

Y bien como es que se presenta este efecto al que llamamos doble o múltiple tributación, ello se origina por que la potestad tributaria de diferentes países inciden en negocios internacionales sobre un mismo ingreso en diferentes vinculaciones tributarias.

Es decir, en casi cualquier legislación tributaria sobre el ingreso, beneficios o renta, las formas de vinculación tributaria al menos comprenden:

Para los residentes en el país gravar el ingreso de fuente universal.

Para los residentes en el extranjero gravar la fuente de riqueza nacional.

Para el establecimiento permanente gravar el ingreso atribuible al mismo.

En algunas legislaciones como es el caso de la de los Estados Unidos de América, se incluye además la vinculación por ciudadanía.

En los Estados Unidos Mexicanos esta vinculación tributaria por la nacionalidad se abandono en las reformas al Código Fiscal de la Federación en 1982.

Así en un contrato de una empresa multinacional, residente en los Estados Unidos de América, que licencie la explotación de su propiedad industrial a otras empresas de su grupo subsidiarias o asociadas, residentes en los Estados Unidos Mexicanos, y por ello les cobre regalías; el efecto tributario de este contrato internacional sería el que a continuación se trata:

Según la Ley del ISR vigente en los Estados Unidos Mexicanos, se aplicaría la vinculación tributaria por fuente de riqueza artículo 200 de la Ley del ISR, con retención del 25%. En los Estados Unidos de América, acorde a las disposiciones de su Ley Doméstica se aplicaría la vinculación tributaria de residencia por fuente universal. Provocando por lo tanto un efecto de doble tributación, lo negociado por estos dos países en su tratado vigente, en su artículo 12. Es que se disminuya la retención en la fuente de riqueza a solo el 10%. Previa constancia de residencia, entregada al otro país en formato oficial.

Además el derecho al crédito del impuesto esta negociado en el artículo 24 del referido convenio. Independientemente de la norma unilateral de acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero que existe en ambas legislaciones. Para beneficio de sus contribuyentes residentes respectivamente.

El derecho de acreditamiento de Impuesto sobre la Renta pagado en el extranjero en el caso de México se encuentra regulado en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para poder llevar a cabo el análisis y evaluación del impacto tributario de los negocios jurídicos internacionales, propongo el siguiente esquema de estudio:

- 1.- La ley doméstica.
- 2.- Los beneficios de los tratados.
- 3.- Los comentarios o notas explicativas de la OCDE.
- 4.- Los comentarios del Departamento del Tesoro de los E. U. A.
- 5.- Las reservas pronunciadas en vigor a partir de 2003.
- 6.- Antecedentes judiciales.
- 7.- Procedimiento amistoso de resolución de controversias.

Algunos de los temas en que este esquema de estudio es aplicable son por ejemplo:

- Residencia para efectos tributarios.
- Establecimiento permanente
- Regalías
- Pago por licencias de uso parcial de software.
- Asistencia Técnica.
- Contratos de franquicia.
- Pago por intereses.
- Pago de dividendos.
- Pago de salarios a residentes en el extranjero.
- Pago por servicios personales independientes a residentes en el extranjero.
- Ingresos de Artistas de Artes Plásticas.
- Ingresos de artistas del espectáculo público y deportistas.
- Ganancias de Capital.
- Ingresos derivados del uso y goce de bienes raíces.
- Ingresos derivados de la explotación de tiempos compartidos.
- Fideicomisos de inversión en bienes raíces.
- Emolumentos pagados a miembros del consejo de administración de las empresas multinacionales.
- Docentes e investigadores en intercambios universitarios.

Cuadro comparativo de los Convenios celebrados por México para evitar la doble imposición, que incluyen regalías:

País	Tasa Convenio	Tasa s/CNM	D.O.F.
1. Alemania	10		16/mar/1994.
2. Australia	10		13/Feb/2004.
3. Austria	10		8/Dic/2004.
4. Bélgica	10		6/Ene/1997.
5. Canadá	15	10	17/jul/1992.
6. Corea	10		16/mar/1995.
7. Chile	15	10	12/may/2000.
8. China	10		28/Feb/2006.
9. Dinamarca	10		27/may/1998.
10. Ecuador	10		4/Abr/2001.
11. EE.UU.	10		3/Feb/1994.
12. España	10	10	31/Dic/1994.
13. Finlandia	10		
14. Francia	15	10	16/mar/1993.
15. Indonesia	10		8/Dic/2004.
16. Irlanda	10		9/Ago/2000.
17. Israel	10		29/mar/1995.

18. Italia	15	29/mar/1995.
19. Japón	10	6/Ene/1997.
20. Luxemburgo	10	6/Feb/2002.
21. Noruega	10	26/Ago/1996.
22. Países Bajos	10*	31/Dic/1994.
23. Polonia	10	18/Oct/2002.
24. Portugal	10	3/abr/2001.
25. Reino Unido	10	15/mar/1995.
26. Rep. Checa	10	28/Ene/2003.
27. Rep. Helénica	10	31/Dic/2005.
28. Rumania	15	12/Dic/2001.
29. Singapur	10	23/ago/1996.
30. Suecia	10	10/feb/1993.
31. Suiza	10	24/Oct/1994.

El más reciente de los tratados firmados por nuestro país es el celebrado con la República Popular China con tasa del 10%

Aspectos comunes entre los tratados:

I. País de imposición. Los ingresos por regalías se le concede en primera instancia al país de residencia del que recibe las regalías por aquellas originadas en el otro Estado.

Se permite la imposición al país de la fuente, pero limita dicha imposición a un porcentaje topa si el receptor es el beneficiario efectivo de las regalías.

II. Tasa máxima. Casi en todos los convenios se limita el gravamen en el país de origen a un máximo de 10% del importe bruto.

LAS REGALÍAS EN LOS CONVENIOS CELEBRADOS POR MÉXICO CON CANADÁ Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

El convenio celebrado con Canadá limita la tasa impositiva de las regalías al 15%, sin embargo, a través de protocolo (que establece el beneficio de nación más favorecida en caso de que México celebre un Convenio con la OCDE- como en el caso del convenio con Suecia- con posterioridad a la firma del convenio de Canadá se acordó una tasa menor del 15%, pero que no sea inferior del 10%, otorgando una tasa límite del 10%.

Mientras que en el celebrado con los Estados Unidos de América se estableció la del 10%.

Término regalías;

El término regalías en los ambos casos comprende:

1). Las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de:

- Derechos de autor sobre obra literaria, artística o científica.
- Patentes
- Marcas de fábrica o de comercio
- Dibujos o modelos
- Planos
- Fórmulas
- Procedimientos secretos
- Equipo industrial, comercial o científico

2) Las cantidades pagadas por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas (Know-how)

3) Las películas cinematográficas y otras obras registradas, en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión se entiende que quedan comprendidas dentro de derechos de autor.

4) En el caso de los EU. el término también comprende las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de “*otros derechos o propiedades similares*”, mientras que en el caso de Canadá se refiere a otro u otros bienes intangibles.

Una diferencia importante entre los convenios de Canadá y Estados Unidos es la relativa a los pagos por el uso o concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico, pues en el convenio con esta último se establece que dicho equipo no constituye propiedad inmueble.

Establecimiento permanente

Ambos convenios se refieren a la excepción de aplicación del artículo 12 cuando las regalías procedan como consecuencia de actividades atribuibles a un establecimiento permanente p base fija que tenga el perceptor de las mismas en el otro Estado contratante.

Partes relacionadas

Ambos convenios hacen referencia a la limitante de aplicación de los beneficios del artículo 12 para el monto pagado en exceso entre partes relacionadas en comparación al que existiría en esencia en dicha relación.

Fuente de las regalías

En los dos convenios las regalías se consideran procedentes de un Estado, cuando quien paga es el propio Estado, una de sus divisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente en ese Estado.

Asimismo, se aclara en ambos convenios que cuando las regalías son soportadas por un establecimiento permanente o base fija, se consideran provenientes del Estado contratante en que está situado el establecimiento o base, lo que permite en última instancia de poder aplicar la tasa reducida aún cuando el pagador no sea residente en ese país.

Por último, cabe destacar que el tratado celebrado con Estados Unidos también tiene una regla que permite que las regalías se consideren provenientes del Estado donde se encuentre su uso o concesión. Este último punto es de particular importancia cuando un residente de un Estado que no sea México o Estados Unidos pague regalías a éste, por ejemplo; y que dichas regalías no sean sujetas de gravamen en México por encontrarse en él su fuente de riqueza (aprovechamiento), ya que permitiría la aplicación de la tasa de de retención reducida del 10% si además se cumplen los otros requisitos generales.

BENEFICIOS DE APLICAR UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

El beneficio de poder aplicar un tratado fiscal en materia de regalías, permite:

1. Aplicar una tasa de retención menor (ya sea el 20% o 15% dependiendo del tratado.
2. Aplicar un concepto más restringido respecto al alcance del término regalías, por ejemplo, el software, retransmisión de imágenes, venta de bienes, etc.

DIFERENCIA ENTRE REGALÍAS Y “KNOW-HOW” SEGÚN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Conforme al artículo 12 del modelo de tratado emitido por la OCDE, las regalías son las cantidades pagadas por el uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente de marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de un equipo industrial, comercial o científico y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Los convenios celebrados con Estados Unidos de América y Canadá le dan el mismo tratamiento a los conceptos antes mencionados, excepto en el primero de ellos, ya que éste menciona que tratándose del uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico se considerarán regalías, siempre que no constituya propiedad inmueble, entendiendo como propiedad inmueble a los accesorios, ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas, silvícolas, los derechos a los que se apliquen en derecho privado relativas a bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

Respecto del concepto de “Know how”, o transferencia de tecnología, los comentarios relativos al artículo 12 relativo a la imposición de las regalías se han referido a las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones de un producto o de un procedimiento las que proceden de la experiencia de quien las transmite.

En el modelo del Convenio de la OCDE se puede percibir una ligera diferencia entre la definición del concepto de regalías y el de “Know-how.”

Al respecto, la Association des Bureaux pour la Protection de la Priopriete Industrielle (ANBOOI) establece que el “know-how” es toda aquella información técnica no divulgada capaz de ser patentada o no, que es necesaria para la reproducción industrial de un producto o proceso, de manera directa y bajo las mismas condiciones.

Debido a que deriva de la experiencia, el “know-how” representa lo que el fabricante no conoce del producto por el simple hecho de un estudio o por el conocimiento del progreso de la técnica.

Es decir, se considera al “know-how” como el pago efectuado por el conocimiento y experiencias aplicadas en el desarrollo de un trabajo específico, en el que no se requiere del respaldo de una información educativa, técnica, así como fórmulas establecidas para lograrlo, sino la intuición y experiencias personales aplicadas, por lo que al transmitir la tecnología no se obliga a garantizar el resultado, debido a que pueden afectar el producto final del trabajo, factores económicos o sociales del lugar donde se pretende desarrollar el “know-how”.

En cambio, la regalía se refiere a bienes o derechos que forman parte de la propiedad literaria, artística, los elementos de propiedad intelectual como tales, así como la informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico garantizando el éxito de los resultados.

REGALÍAS POR EL USO DEL SOFTWARE.

Debido al gran avance que han tenido en los últimos años las grandes potencias mundiales en el desarrollo de la tecnología de punta y al proteger sus invenciones mediante derechos de propiedad, es oportuno referirse a los pagos de regalías por el uso del “software”.

Un programa de cómputo puede describirse como un programa o una serie de programas que contiene instrucciones destinadas a un ordenador a los efectos del funcionamiento operativo del mismo sistema o de la ejecución de otras tareas. También, puede ser transferido por distintos medios, es decir, en una cinta, en un disco magnético o un disco láser; de igual manera puede ser para una serie de aplicaciones o personalizado por el usuario concreto; o transferirse como parte integrante del equipo de cómputo o de forma independiente para uso con equipos diversos.

Los derechos sobre un programa de cómputo constituyen una forma de propiedad intelectual.

Forma de efectuar los pagos de regalías por el “software”:

1. Cuando los pagos se efectúan en condiciones que no se transfiere la totalidad de los derechos sobre el programa de cómputo. Por ejemplo, cuando el autor de un software cede parte de sus derechos a una tercera persona para que ésta desarrolle o explote comercialmente el programa a través de su distribución o desarrollo, en esas circunstancias, se consideraran regalías las erogaciones pagadas al autor por la parte no cedida.

2. También puede darse el caso en que los pagos se realizan en contraprestación a la enajenación de derechos sobre el programa de cómputo por:

- Un derecho exclusivo a la utilización durante un periodo determinado o en un área geográfica limitada.
- El pago de una contraprestación adicional en función de la utilización del programa.

3. Una contraprestación bajo la forma de pago único.

4. Cuando la relación de los pagos con un programa de cómputo se efectúan como consecuencia de un contrato mixto. Por ejemplo, en ventas de equipo de cómputo con programas incorporados y concesiones del derecho de uso de un programa junto con la prestación de servicios.

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES.

De acuerdo con el modelo de la OCDE, los servicios personales independientes comprenden las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como as actividades independientes de médico, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables; por lo que es importante mencionar que en los convenios con Canadá y Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta, se contempla un concepto similar de servicios personales independientes al establecido en el artículo 14 del modelo de la OCDE.

De ahí que las actividades antes mencionadas se consideran como una prestación de servicios independientes, donde una de las partes se obliga a proporcionar un servicio para la otra parte, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, en la que no se propician derechos sobre algo o se desarrolla algún producto nuevo patentable, sino por el contrario, se aplican y explotan los conocimientos adquiridos en la formación educativa del prestador de servicios;.

Asimismo, no constituyen regalías de acuerdo con el artículo 12 del convenio de la OCDE, las remuneraciones obtenidas por los servicios pos venta, las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, de una asistencia técnica o las consultas rendidas por un ingeniero, un abogado o un experto contable.

Pasare a tratar ahora una selección de diez asuntos de los negocios jurídicos internacionales y sus efectos frente a la doble tributación.

Caso uno. UNA EMPRESA SOCIEDAD MERCANTIL RESIDENTE EN TERRITORIO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; QUE ES NUESTRO CLIENTE, NOS DICE QUE NESECITA PRESTARLE DINERO A UNA COMPAÑIA SUBSIDIARIA QUE OPERA EN EL ESTADO DE TEXAS, DE LA UNIÓN AMERICANA, Y DE LA CUAL, DESDE HACE 10 AÑOS. ESTA EMPRESA MEXICANA POSEE UNA PARTICIPACIÓN ACCIONARIA DEL 65% DE LA COMPAÑIA AMERICANA Y LOS TÉRMINOS DEL CONTRATO DE PRÉSTAMO ESTABLECEN UN PAGO A LA TASA DEL 5% DE INTERESES SOBRE EL CAPITAL PRESTADO. MAS UNA CANTIDAD ADICIONAL MISMA QUE DEPENDERÁ DE LAS UTILIDADES QUE OBTENGA LA COMPAÑIA DE TEXAS A PARTIR DE UN PORCENTAJE DEL 3% Y HASTA UN 10% DE LAS UTILIDADES OBTENIDAS.

¿QUÉ ASPECTOS FISCALES INTERNACIONALES PRODUCE UN TRATO EN ESTOS TÉRMINOS Y QUE CONSEJO LE DARIA USTED A SU CLIENTE?

Desarrollo de la respuesta:

El artículo 11 del Tratado con Estados Unidos de Norteamérica establece:

Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los Intereses es residente del otro Estrado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del:

.....

c) 15% en los demás casos.

Así pues en términos del aludido numeral se tienen una retención del 15% sin embargo en ese mismo artículo en el numeral 8 se señala:

"Cuando existan relaciones especiales entre quien paga los Intereses y el beneficiario efectivo de los intereses o de la que uno y otro mantengan con terceros y el Importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último Importe. En este caso, el exceso del pago podrá someterse a Imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio. "

Por lo que por el 5% de intereses sobre el capital prestado aplicará una retención del 15%, sin embargo por el porcentaje margen de utilidad del 3% al 10% en este caso las autoridades fiscales americanas basadas en el principio "Arms Lenght Test" podría asimilar esto a un dividendo al estar basado primero en las utilidades de la empresa y no en el capital prestado y segundo porque la tasa de interés máxima que pagaría la empresa americana sería de un 15% que es una tasa muy alta para lo que ordinariamente en territorio de los Estados Unidos de América. se maneja como tasa de préstamo

Por lo que se aconseja se defina un préstamo con una tasa de interés basada en el capital prestado o bien si se sabe que esta empresa generara utilidades por los siguientes años establecer pagos de dividendos los cuales bajo el artículo 10 con USA estarían sujetos a una tasa de retención del 10% adicionalmente que bajo el artículo 6 de la LISR en la parte proporcional de la participación de la empresa se podrá acreditar el impuesto pagado en el extranjero y por la mecánica establecida incluso generar saldos a favor sujetos de devolución.

La retención del ISR, originalmente negociada en el artículo 10 del tratado con USA. Ha sido modificada en virtud de la cláusula de nación más favorecida, de tal manera que hoy día, si el perceptor efectivo del dividendo, es una persona moral residente en el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, y posee al menos el 10% de participación en el capital social de la empresa subsidiaria Americana, este dividendo que es de fuente de riqueza con origen en USA. No esta sujeto a retención de impuesto en la fuente y la persona moral perceptora en México de este ingreso, tiene derecho a tomar un crédito por el ISR que genero en USA la empresa subsidiaria que los paga. Según se dispone en el artículo 24 del Tratado vigente para evitar doble tributación en concordancia con lo que se dispone en el artículo 6 de la Ley del ISR.

Al respecto, cabe tener presente que se trata de una empresa mexicana que posee una participación accionaria del 65% de la subsidiaria compañía americana, que desea prestar dinero a ésta en los términos del contrato de préstamo antes citado, por lo que existen relaciones especiales entre ellas, y por ello habrá que acudir al párrafo numeral **8** del propio artículo 11, que dispone que *cuando existen esas relaciones especiales entre quien paga los intereses y el beneficiario efectivo de los intereses o de la que uno y otro mantengan con terceros y el importe de los intereses pagados, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso del pago podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.*

En ese sentido, aplica la imposición conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el exceso del pago del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones especiales que en el caso imperan, teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio. Es decir como pago de dividendos.

Caso dos. UN GRUPO MUSICAL FAMOSO LLAMADO: "EL MARIACHI LOS TRES AMIGOS" HAN SIDO CONTRATADOS Y SE PRESENTARAN EN CONCIERTO PARA TOCAR EN UN FAMOSO TEATRO EN TEXAS DURANTE LAS FISTAS DE FIN DE AÑO DE DICIEMBRE Y ENERO. ESTARÁN ACOMPAÑADOS POR SUS ESPOSAS Y ESTAS MUJERES DEBERÁN HACERSE RESPONSABLES DE MANTENER EN BUEN ESTADO LOS INSTRUMENTOS Y LA ROPA. EL GRUPO ESPERA OBTENER \$20,000 DÓLARES AMERICANOS DE GANANCIAS EN ESTA GIRA.

¿QUÉ ACONSEJARIA USTED A ESTE GRUPO, FISCALMENTE HABLANDO?

Desarrollo de la respuesta:

El Artículo 18 del Tratado con los Estados Unidos de Norteamérica indica que: Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a Imposición en este otro Estado, salvo que el importe de la remuneración obtenida por dicho artista o deportista por las mencionadas actividades, Incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él no exceda de \$3,000 dólares de los Estados Unidos o su equivalente en pesos mexicanos en el ejercicio fiscal de que se trate. El otro estado contratante podrá someter a imposición mediante retención el importe total de las percepciones brutas obtenidas por dicho artista o deportista durante el ejercicio fiscal considerado, siempre que dicho artista o deportista tenga derecho a recibir una devolución de tales impuestos cuando no exista impuesto a su cargo en dicho ejercicio fiscal de conformidad a las disposiciones del presente Convenio.

Partiendo además del análisis de la ley doméstica Americana se tiene que el umbral de ingreso exento para artistas y deportistas del espectáculo público es precisamente de veinte mil dólares por lo que para este mariachi el ingreso por \$20,000 dólares se encuentra exento en la fuente de riqueza, debiendo solo considerarse para la declaración anual en su lugar de residencia para efectos fiscales, que es México, y en este caso no resulta aplicable el beneficio del tratado ya que es un importe menor lo negociado en el tratado es con un tope de los 3,000 dólares, y lo dispuesto bajo el Internal Revenue Code es por 20,000 dólares. Por lo que dicho pago no sería materia de Imposición en Estados Unidos.

En México cada uno de los integrantes del mariachi acumulará a sus ingresos la parte del pago correspondiente a los 20,000 dólares. En su declaración anual, según se dispone por el artículo 106 de la Ley del ISR. No están obligados a efectuar pagos provisionales por el referido ingreso.

Caso Tres: SI PEDRO, UNO DE LOS INTEGRANTES DEL GRUPO DE LOS TRES AMIGOS, TIENE UNA NOVIA LLAMADA WANDA EN SAN ANTONIO, TEXAS Y SI PEDRO SIENDO YA RESIDENTE DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA SE DIVORCIA DE SU ESPOSA LUPE y ÉL SE REUNE CON WANDA EN SAN ANTONIO, TEXAS Y MANDA A LUPE DE REGRESO A MÉXICO ¿CUÁLES SERÁN LAS CONSECUENCIAS FISCALES DERIVADAS POR EL PAGO DE LA PENSIÓN ALIMENTICIA (MANUTENCIÓN Y APOYO A LOS MENORES (CHILD SUPPORT) QUE DEBE DE DAR A LUPE?

Desarrollo de la respuesta:

El artículo 19 con Estados Unidos de Norteamérica de las "Pensiones, Anualidades y Alimentos" establece en el numeral 3:

Los alimentos, incluidos los pagos por manutención de menores, efectuados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado. El término "alimentos" empleado en este párrafo, significa los pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito o una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria; en su acepción "manutención de menores" empleado en este párrafo significa los pagos periódicos para la manutención de un menor conforme a un acuerdo de separación por escrito, o a una sentencia de divorcio, manutención por separado, o ayuda obligatoria.

De acuerdo con la Ley de Estados Unidos de América, los pagos de pensiones de manutención de hijos no son gravadas para el receptor y no son deducibles para quien las paga, mientras que en el código interno de rentas de los Estados Unidos de América se distinguen los pagos por pensiones alimenticias que son gravadas para el receptor y deducibles para quien las paga. A diferencia del tratamiento aplicable a la manutención de menores.

De acuerdo con la Ley Mexicana del ISR ninguno de los dos pagos son acumulables para quien los recibe ni deducible para quien los hace. (Artículo 109 fracción XXII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Por lo que atendiendo a esto a Pedro le convendría obtener la residencia para efectos fiscales en Estados Unidos, para el y su familia antes de firmar un acuerdo de separación o una sentencia de divorcio, manutención por separación, o ayuda obligatoria con el fin de que los pagos que haga por pensiones alimenticias sean deducibles para él.

Caso Cuatro. DESPUÉS DE VIVIR COMO RESIDENTE PARA EFECTOS TRIBUTARIOS EN TEXAS POR DOS AÑOS, PEDRO DECIDE VENDER LA PARTE QUE LE CORRESPONDE DE UNA COMPAÑÍA MEXICANA, SOCIEDAD MERCANTIL, LLAMADA "CHOLO'S OFICIAL STORE" EQUIVALENTE A LA TERCERA PARTE DEL CAPITAL SOCIAL DE LA MISMA.

¿CUÁLES SERÁN LAS CONSECUENCIAS EN EL PAGO DEL ISR?

Desarrollo de la respuesta:

Entendiendo por "PARTE" que está vendiendo sus acciones, correspondientes a la tercera parte del capital social o sea un 33.33% del capital social de la emisora mexicana y que por ende se tipifica la fuente de riqueza del ingreso percibido en México. Artículo 190 de la Ley del ISR.

Atenderemos al artículo 13 con USA numeral 4 en el que se señala que: Además de las ganancias gravables de conformidad con las disposiciones de los párrafos anteriores de esta Cláusula, se podrán gravar en ese otro Estado contratante las ganancias que obtenga un residente de un Estado contratante por la enajenación de capital, participación u otros derechos en el capital de una sociedad u otra persona jurídica residente de otro Estado contratante, si el receptor de las ganancias poseía una participación, directa o indirecta de al menos 25% en el capital de esa sociedad u otra persona jurídica durante el periodo de 12 meses anteriores a esa enajenación.

Por lo que Pedro al ser residente americano para efectos fiscales México podrá gravar esta operación, que para esta legislación se entenderá como enajenación de acciones por un residente en el extranjero artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido".

Se aplicará la tasa del 25% sobre el monto total de la operación sin deducción alguna, la retención la efectuará el adquiriente.

O bien ejercer la opción de tener un representante en el país (párrafo V artículo 190 Ley del Impuesto sobre la Renta):

Y pague con ello una tasa del 30% sobre la ganancia obtenida en lugar de una retención del 25% sobre el monto de la operación, el representante deberá cumplir con los requisitos que establece el artículo 208 de la ley del impuesto sobre la Renta . (El representante a que se refiere este título, deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México y conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración).

La retención efectuada podrá ser sujeto del arto 24 del tratado con Estados Unidos de América.

1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos a un ciudadano de los Estados Unidos acreditar contra el impuesto sobre la renta de este Estado:

a) El impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano.

CASO CINCO. SI DOS AÑOS DESPUÉS DE LA VENTA DE LAS ACCIONES DE LA EMPRESA "CHOLO'S OFFICIAL STORE", PEDRO y WANDA DECIDEN CASARSE Y MUDARSE A VIVIR EN CHIHUAHUA. COMO RESIDENTES PARA EFECTOS TGRIBUTARIOS EN MÉXICO Y SIENDO QUE EL ATRACTIVO DE WANDA, ES QUE POSEE UNA GRAN FORTUNA EN ACCIONES Y VALORES AMERICANOS.

¿CUÁLES SERÁN LAS CONSECUENCIAS FISCALES PARA ELLA ESTE CAMBIO DE RESIDENCIA, RESPECTO DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS EN MÉXICO Y EN LOS E. U. A. ?

Desarrollo de la respuesta:

Bajo el Artículo 4, numeral 2, para establecer que Wanda sería residente en de México al tener “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) esta 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 del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

ARTÍCULO 24

ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN Numeral 4. Cuando un ciudadano de los Estados Unidos sea residente en México:

- a) En relación a las rentas que obtenga dicho ciudadano que se encuentren exentas o sujetas a una tasa reducida de impuesto estadounidense, México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano, de conformidad con lo previsto en su legislación interna relativa al acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, únicamente el impuesto que, en su caso, exijan los Estados Unidos según el presente Convenio, a excepción de los impuestos que se exijan solamente por razón de la ciudadanía del contribuyente;
- b) Para los efectos de calcular el impuesto estadounidense, los Estados Unidos otorgarán un crédito contra el impuesto estadounidense, por el impuesto sobre la renta pagado en México una vez efectuado el acreditamiento a que se refiere el inciso a); sin embargo, el crédito otorgado no reducirá la parte del impuesto estadounidense que sea acreditable contra el impuesto mexicano conforme al inciso a); y ,
- c) Con el único propósito de evitar la doble imposición en los Estados Unidos conforme al inciso b), las rentas a que se refiere el inciso a) se considerarán que proceden de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 1, fracción I porque establece el deber de pagar el impuesto todos los residente en México.

CASO SEIS. LA COMPAÑÍA "TEQUILA SONRISAS INN, S.A. DE C.V." TIENE OFICINAS EN TIJUANA, NOGALES Y CIUDAD JUAREZ, SUS REPRESENTANTES VIAJAN OCASIONALMENTE A CALIFORNIA, ARIZONA Y TEXAS, RESPECTIVAMENTE, A VENDER. DESPUÉS DE LA FIRMA DEL TLC, "TEQUILA SONRISAS INN, S.A. DE C.V." ESTA PENSANDO EN EXPANDIR SUS OPERACIONES DE VENTA DE TEQUILA, AHORA CON DIEZ AÑOS DE EXPERIENCIA EN LOS E. U. A, QUIZA ABRIENDO OFICINAS. O SUCURSALES O REPRESENTACIONES O FRANQUICIAS.

¿QUÉ CONSEJO LE DARÍA? HAGA SUPUESTOS CUANDO LO REQUIERA.

Desarrollo de la respuesta:

Definitivamente que no ponga establecimiento permanente. Lo más práctico es que no abran ninguno de los supuestos descritos, sino que simplemente establezcan una bodega.

Art. 5 del Tratado que no considera establecimiento permanente los lugares de almacenes párrafo 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.

Lo que tiene que hacer Tequila Sonrisas es celebrar un contrato de distribución y promoción con una empresa norteamericana la cual deberá distribuir el producto en Estados Unidos, y que por lo tanto sólo contrate un almacén.

También puedes tener un gran distribuidor que te represente.

CASO SIETE. ¿CUAL ES EL PROPÓSITO BÁSICO DE LA SECCION 482 DEL IRC y POR QUÉ ES TAN POTENCIALMENTE DAÑINA PARA LAS CORPORACIONES AFILIADAS? ¿CUÁLES SON LOS DIVERSOS MÉTODOS PERMITIDOS Y EN QUÉ CIRCUNSTANCIAS PUEDE, UN GRUPO DE CORPORACIONES AFILIADAS COMPROBAR SUS GASTOS INDIRECTOS QUE CUMPLAN CON LA PRUEBA DE LA EXTENSIÓN DE BRAZO (ARM'S LENGHT TEST)?

Desarrollo de la respuesta:

¿Cuál es el propósito básico de la Sección 482 del IRC?

La sección 482 del IRC permite al IRS distribuir, adjudicar o asignar el ingreso bruto, deducciones créditos o provisiones efectuadas entre empresas relacionadas, cuando se estime que tal distribución es necesaria para prevenir evasiones fiscales. Es decir, es la facultad que se le otorga a la administración tributaria para calcular los precios de transferencia no basados en el principio arm's lenght, para determinar el monto de la base gravable, así como para sancionar las transferencias en las siguientes áreas: préstamos y anticipos, desempeño de servicios, uso de bienes tangibles e intangibles y venta de bienes tangibles.

Su propósito es regular que en cuanto a las transacciones que se lleven a cabo dentro de un grupo empresarial se realicen en los mismos precios que hubieran sido entre dos sujetos independientes en el mercado.

¿Por qué es tan potencialmente dañina para las corporaciones afiliadas?

En definitiva, los problemas de precios de transferencia de los Estados Unidos con otros Estados se puede resolver con los métodos propuestos por la OCDE; sin embargo en la práctica el IRS tiende a aplicar métodos formularios consistentes en la distribución o división de beneficios, que para la OCDE constituyen métodos complementarios o residuales.

El sistema norteamericano, contenido y regulado actualmente en la sección 482 del Internal Revenue Code de 1986 es conceptualmente el mismo que el establecido en una disposición del Derecho Fiscal estadounidense aprobada en 1928. Hasta 1986, la Administración Tributaria de EU. aplicó los criterios de la OCDE sobre precios de transferencia. Sin embargo, en 1987 el Departamento del Tesoro USA publicaron un documento (White Paper) en el que se comenzaba a vislumbrar una cierta desviación de los principios generales mantenidos por la OCDE al considerar que la determinación de un precio proporcional a la renta se ajustaba al principio de libre concurrencia, que es la norma de "ajustado o proporcionado a la renta" (commensurate with income) en relación con las transferencias de bienes intangibles entre partes vinculados supuso una revolución en la dinámica de ajuste de los precios de transferencia.

De hecho, el artículo 482 del IRC se había alterado sustancialmente al incorporar un segundo párrafo en el cual se señalaba que el precio de transferencia de un bien inmaterial debe ser proporcional a las rentas.

Al hilo de la difusión del informe, determinados grupos multinacionales y las Administraciones tributarias de otros países afectados criticaron el contenido del mismo al considerar que las conclusiones podrían generar situaciones conflictivas al favorecer a los EU. cuando fijará los precios de transferencia de un grupo multinacional.

Adicionalmente:

Porque puede dar lugar a que se tribute sobre una base que no corresponde a la real, lo que torna en desproporcional el tributo, pues no debe soslayarse que atendiendo al proceso de producción, a los insumos empleados y a los gastos indirectos, el precio de las operaciones entre empresas vinculadas, efectivamente puede ser menor que el precio de una operación análoga entre empresa Independientes.

Asimismo, debe tomarse en consideración que en la mayoría de los casos, el principio de arm's length se traduce en una carga administrativa para el contribuyente al tener que evaluar un número elevado y gran variedad de transacciones controladas y no controladas, habida cuenta que la información relativa, en muchas ocasiones es difícil de obtener por razones de ubicación geográfica, o bien, por razones de confiabilidad e Inclusive, la que se obtiene puede ser incompleta o difícil de Interpretar.

¿Cuáles son los diversos métodos permitidos?

El régimen actual de los precios de transferencia en los Estados Unidos es consecuencia de las modificaciones introducidas en julio de 1994 en el artículo 482 del IRC. Las características esenciales de estas disposiciones se pueden resumir en cuatro puntos:

* Se adopta una postura realista en el sentido de que no existe un único precio de transferencia apropiado, sino que un precio de transferencia es válido y refleja la realidad económica en la medida en que se encuentre dentro del intervalo de precios de plena concurrencia.

*En segundo lugar, se describen cinco categorías de métodos potencialmente aceptables:

1. El precio comparable no controlado y, en caso de propiedad intangible, las transacciones comparables no controladas, (the comparable uncontrolled price method) establece que el precio de transacción para ventas comparables sería el fijado por entidades sin vinculación.

2. El precio de reventa, (the resale price method) se fija en que el margen de beneficio de la operación de transacción sea comparable al de una venta entre dos partes independientes.

3. El coste incrementado, (the cost plus method) se centra en el coste por unidad de producto, permitiendo un beneficio razonable.

Estos tres primeros métodos se ocupan de transacciones comparables no controladas.

Subsidiariamente se permiten dos métodos adicionales en el caso de que los anteriores no puedan ser aplicados.

4. Los beneficios comparables, se basa en empresas comparables no controladas.

5. Los métodos de división de beneficios. Se basa tanto en transacciones como en entidades comparables, dependiendo de la forma particular de método de división de beneficio utilizado.

*En tercer lugar, la normativa relaja el criterio de comparabilidad al considerar que una tercera parte "comparable" no necesita "exactitud" para servir como punto de referencia entre partes vinculadas basta con que sea suficientemente similar y que aporte una medida de resultado "de libre concurrencia" digno de confianza.

*En cuarto lugar, las disposiciones han establecido un fuerte énfasis en el uso de documentación actualizada para establecer precios de transferencias reales y defendibles económicamente.

Asimismo, se incorpora la novedad de la "regla del mejor método" para sustituir al anterior sistema de prioridades. Se trata, en consecuencia, de dar prelación al método que ofrezcan un resultado más próximo al de libre concurrencia, en función de:

- i) disponibilidad de los datos,
- ii) grado de comparación entre transacciones controladas y no controladas, y
- iii) la extensión de los ajustes a realizar.

Por su parte, la sección 482 del Internal Revenue Code de los EU. no exige la identidad de las transacciones; no obstante, la jurisprudencia y la doctrina administrativa el Internal Revenue Service establece que si la mercancía comparable no es exactamente la misma, este método de precio comparable pierde su prioridad sobre los demás métodos.

La preferencia por este método se reconoce y acepta en la práctica por casi todas las autoridades fiscales. Sin embargo, en la práctica resulta difícil la aplicación, por lo que la OCDE, como ya hemos comentado, recomienda que se emplee con otros métodos.

HISTORIA

El sistema norteamericano, contenido y regulado actualmente en la sección 482 del Internal Revenue Code de 1986 es conceptualmente el mismo que el establecido en una disposición del Derecho Fiscal estadounidense aprobada en 1928. Hasta 1986, la Administración Tributaria de los estados Unidos aplicó los criterios de la OCDE sobre precios de transferencia. Sin embargo, en 1987 el IRS y el Departamento del tesoro USA publicaron un documento (White Paper) en el que se comenzaba a vislumbrar una cierta desviación de los principios generales mantenido por la OCDE al considerar que la determinación de un precio proporcional a la renta se ajustaba al principio de libre concurrencia, que es la norma de "ajustado o proporcionado a la renta" (commensurate with Income) en relación con las transferencias de bienes intangibles entre partes vinculadas supuso una revolución en la dinámica de ajuste de los precios de transferencia.

De hecho, el artículo 482 del IRC se había alterado sustancialmente al incorporar un segundo párrafo en el cual se señalaba que el precio de transferencia de un bien inmaterial debe ser proporcional a las rentas.

Al hilo de la difusión del informe, determinados grupos multinacionales y las Administraciones tributarias de otros países afectados criticaron el contenido del mismo al considerar que las conclusiones podrían generar situaciones conflictivas al favorecer a los Estados Unidos cuando fijara los precios de transferencia de un grupo multinacional.

Revisadas todas las aportaciones y consideradas las discusiones que el informe había generado, en enero de 1992 el Departamento del tesoro USA emitió el "Informe sobre la aplicación y gestión del artículo 482", donde se pretendía integrar las críticas vertidas al informe de 1987 y aportar soluciones novedosas.

Este informe ha generado un gran Interés en la OCDE, que en diciembre de 1992 aprobó otro que analizaba estas proposiciones reglamentarias estadounidenses y que han sido comentadas más arriba.

El 1 de Julio de 1994, el Departamento del Tesoro USA publicó las disposiciones reglamentarias definitivas, partiendo del informe anterior de 1992 e Incorporando alguna de las razonables criticas efectuadas por la OCDE. De la misma manera que la OCDE ha incorporado en las Directrices de 1995 alguna de las consideraciones y procedimientos establecidos en los Estados Unidos a partir de 1994.

Este informe ha generado un gran interés en la OCDE, que en diciembre de 1992 aprobó otro que analizaba estas proposiciones reglamentarias estadounidenses y que han sido comentadas más arriba.

El 1 de Julio de 1994, el Departamento del Tesoro USA publicó las disposiciones reglamentarias definitivas partiendo del Informe anterior de 1992 e incorporando alguna de las razonables criticas efectuadas por la OCDE. De la misma manera que la OCDE ha incorporado en la Directrices de 1995 alguna de las consideraciones y procedimientos establecidos en los Estados Unidos a partir de 1994.

Con estas reflexiones se quiere poner de manifiesto dos ideas:

En primer lugar, el carácter de promotor de iniciativas que tiene los Estados Unidos en el tratamiento fiscal de los precios de transferencia, y

En segundo lugar, el Intento constante de llegar a soluciones consensuadas entre este país y la OCDE como interlocutor global de las demás Administraciones tributarias.

Los reglamentos basados en el artículo 462 de IRC desarrollan los tres métodos básicos de plena concurrencia recomendados en la Directrices de 1979 para fijar los precios de transferencia: el método del precio comparable de plena concurrencia, el del precio de reventa y el método del coste Incrementado.

Estos tres métodos exigen la disponibilidad de precios de plena concurrencia comparables, siendo la legislación norteamericana muy exigente en los criterios de comparación. Ante la dificultad de encontrar transacciones de plena concurrencia comparables, se habilitan un conjunto de métodos alternativos:

- precio de reventa Incrementado,
- beneficios comparables (ratio de Berry, beneficio bruto entre gastos operativos, tasa de retorno sobre el capital invertido,...),
- .otros métodos, especialmente para el reparto de costes.

¿En qué circunstancias puede, un grupo de corporaciones afiliadas comprobar sus gastos Indirectos que cumplan con la prueba de la extensión de brazo (Arm's Length Test)?

El principio Arm's Length (Asimilación a Empresas Independientes) es el estándar Internacional que los miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han acordado utilizar en la determinación de precios de transferencia para propósitos fiscales. Está establecido en el artículo 9 del Modelo Convenio Fiscal de la OCDE y establece las siguientes consideraciones:

a) Las administraciones fiscales al momento de evaluar transacciones ínter compañía que comprenden operaciones en dos o más jurisdicciones fiscales, deben observar si dichas transacciones fueron o no realizadas como lo hubiesen hecho partes independientes en operaciones comparables.

b) En caso de que dichas transacciones difieran en condiciones financieras, económicas, jurídicas o de negocios, las administraciones fiscales afectadas pueden modificar la base gravable del contribuyente residente en su jurisdicción fiscal con el propósito de que refleje lo que a su juicio debió haber sido la utilidad real obtenida en la transacción ínter compañía

Cabe señalar que el principio arm's length, se contempla en el artículo 9, párrafo 1, del Modelo Fiscal de la OCDE, que indica:

"Cuando las condiciones son creadas o impuestas entre dos empresas (asociadas) en sus relaciones comerciales y financieras que difieren de aquellas que hubieran ocurrido entre empresas independientes, en estos casos, cualquier utilidad que debió, pero que debido a esas condiciones, se acumuló a una de las empresas, pero, por razón de esas condiciones, no se acumuló, puede ser incluida en las utilidades de esa empresa y gravada en consecuencia".

Existen varias razones por las que varios países han adoptado el principio de arm's length. Una de ellas, consiste en que permite una amplia paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes, ya que pone a las empresas asociadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales, evitando la creación de ventajas o desventajas fiscales que de otra manera distorsionarían la relativa posición competitiva de cualquier otro tipo, es decir, promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión.

Una dificultad práctica para la aplicación del referido principio, estriba en que las empresas asociadas pueden tener relaciones que las empresas independientes no efectuarían. Asimismo, su aplicación es difícil y complicada, cuando en grupos multinacionales la producción es muy especializada por incluir Intangibles que no tienen semejanza con algún otro, o bien, cuando se trata de prestación de servicios especializados.

En la mayoría de los casos, el principio de arm's length se traduce en una carga administrativa para el contribuyente y las administraciones fiscales, al tener que evaluar un número elevado y gran variedad de transacciones controladas y no controladas, habida cuenta que la información relativa, en muchas ocasiones es difícil de obtener por razones de ubicación geográfica, o bien, por razones de confiabilidad e Inclusive, la que se obtiene puede ser Incompleta o difícil de interpretar.

Por ejemplo una empresa mexicana podrían comprobar que sus gastos cumplen con la prueba de la extensión del brazo aplicando alguno de los métodos de valuación establecidos en el arto 216 de la I.S.R: Precio comparable, precio de reventa, costo adicionado, partición de utilidades, residual de participación de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de operación y verificando que el precio es un resultado que esta dentro del rango que da alguno de los métodos anteriormente señalados, dictaminando el cálculo correspondiente o bien someterlo a consulta o revisión con las autoridades fiscales mexicanas.

El artículo 69 de la Ley Aduanera a la letra establece lo siguiente:

EN UNA VENTA ENTRE PERSONAS VINCULADAS SE EXAMINARAN LAS CIRCUNSTANCIAS DE LA VENTA Y SE ACEPTARA EL VALOR DE TRANSACCIÓN CUANDO LA VINCULACIÓN NO HAYA INFLUIDO EN EL PRECIO.

PARA LOS EFECTOS DE ESTE ARTÍCULO, SE CONSIDERARA QUE LA VINCULACIÓN NO HA INFLUIDO EN EL PRECIO CUANDO SE DEMUESTRE QUE:

I. EL PRECIO SE AJUSTÓ CONFORME A LAS PRACTICAS NORMALES DE FIJACIÓN DE PRECIOS SEGUIDAS POR LA RAMA DE PRODUCCIÓN DE QUE SE TRATE O CON LA MANERA EN QUE EL VENDEDOR AJUSTA LOS PRECIOS DE VENTA A COMPRADORES NO INVOLUCRADOS CON EL.

II. CON EL PRECIO SE ALCANZA A RECUPERAR TODOS LOS COSTOS Y SE LOGRA UN BENEFICIO CONGRUENTE CON LOS BENEFICIOS GLOBALES OBTENIDOS CONGRUENTE CON LOS BENEFICIOS GLOBALES OBTENIDOS POR LA EMPRESA EN UN PERIODO REPRESENTATIVO EN LAS VENTAS DE MERCANCIAS DE LA MISMA CLASE O ESPECIE REPRESENTATIVO EN LAS VENTAS DE MERCANCIAS DE LA

En este orden de ideas, se considerará el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado el importe de los siguientes cargos:

1. Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
2. El costo de los envases o embalajes que para efectos aduaneros se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
3. Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales

4. Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley Aduanera.

5. Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley Aduanera.

6 Los materiales piezas y elementos partes y artículos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas

7 Las herramientas matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas

8 Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas

9. Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento de trabajos artísticos, diseños planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción d de las mercancías Importadas

10. Las regalías y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías en la medida en que dichas regalías y derechos no estén Incluidos en el precio pagado.

11. El valor de cualquier parte del producto d de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor. (Art. 65 LA)

Cabe señalar, que se considerará que existe vinculación cuando una de las empresas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra; si están legalmente reconocidos como asociadas en negocios; si tienen una relación de patrón y trabajador; 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; si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra; si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona; si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona y si son familia. (Art. 68 LA)

Ahora bien, el campo 46 denominado vinculación se deberá indicar la clave que especifica si el valor en aduana está influido por vinculaciones comerciales, financieras o de otra clase, conforme a las siguientes:

O no existe vinculación

1. Si existe vinculación y no afecta el valor en aduana
2. Si existe vinculación y afecta al valor en aduana

SI EN LOS E. U. A. SE HACE UNA MODIFICACIÓN A LA SECCIÓN 482. DEL IRC. ¿QUÉ PUEDE HACER LA CIA. FILIAL MEXICANA Y A TRAVÉS DE QUÉ MECANISMOS, PARA ASEGURAR QUE NO EXISTA DOBLE TRIBUTACIÓN? y EN LOS ARTS. 215-217 LISR.

Si se estima que la modificación a la sección 482, conlleva una imposición que no es acorde a las disposiciones del Convenio celebrado entre EUA y México para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, con independencia de los recursos internos de estos países, puede someter el asunto a la autoridad competente mexicana, la que de estimar que es fundada la reclamación o que no está en condiciones de resolverla, hará lo posible para resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad tributaria competente de EUA. En tal caso, el acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración correspondiente.

Ahora bien, si conforme a las disposiciones del referido convenio, las autoridades competentes de EUA realizan un ajuste a los precios de las contraprestaciones de un contribuyente residente en ese país y dicho ajuste es aceptado por la autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México, podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente.

La compañía filial mexicana podrá realizar su estudio de precios de transferencia utilizando alguna de las metodologías establecidas en artículo 215 de la LISR y someter a consulta de las autoridades fiscales presentando toda la información, datos y documentación necesaria para la resolución correspondiente mismas que podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes americanas; resoluciones que podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios siguientes y la vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso en términos de un tratado internacional de que México sea parte, conforme al 34-A CFF

CASO OCHO. ¿QUE ES UN A. P. A.? ¿POR QUE: ES UTIL QUE EXISTAN CORPORACIONES AFILIADAS? ¿EN QUE: OTRAS AREAS SE PODRIA EXPANDIR EL PROCESO DE A. P. A. Y POR QUE ES IMPORTANTE PARA LAS CORPORACIONES MEXICANAS?

Desarrollo de la respuesta:

¿Qué es un APA.?

Por las siglas en idioma inglés de acuerdo anticipado de precios de transferencia (advanced price agreement). Convenio que permite determinar con la autoridad fiscal competente, la metodología de precios de transferencia aplicable a un número determinado de transacciones controladas en un período de tiempo específico. Un acuerdo anticipado de precios de transferencia puede ser unilateral, involucrando únicamente a una sola Jurisdicción fiscal o multilateral, que Implica la participación de dos o más jurisdicciones fiscales.

Un acuerdo de precios anticipados (APA) es un acuerdo que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios apropiados (es decir, métodos comparables y ajustes apropiados a esos, suposiciones críticas sobre eventos futuros) para la determinación de precios de transferencia por un determinado periodo de tiempo.

¿POR QUÉ ES ÚTIL QUE EXISTAN CORPORACIONES AFILIADAS?
Porque podrán dar bases de datos o información real para establecer un margen razonable de utilidad o de precios entre operaciones similares de productos o servicios similares.

Áreas en donde podría expandirse el proceso de APA:

Servicios profesionales, servicios financieros así como en materia aduanera

¿Por qué es importante el APA para las corporaciones mexicanas?

Para evitar las prácticas desleales que son conductas realizadas por empresas productoras situadas en el extranjero al vender determinadas mercancías a importadores ubicados en el territorio nacional en condiciones de discriminación de precios, es decir, a un precio de exportación inferior a su valor normal en el caso del dumping, o bien con el beneficio que otorga un gobierno extranjero, sus organismos públicos o mixtos, o sus entidades, directa o indirectamente, a los productores, transformadores, comercializadores o exportadores de mercancías, para fortalecer sin equidad su posición competitiva internacional. Sus efectos causan o amenazan causar daño a la producción nacional de mercancías idénticas o similares a las de importación.

Porque les permite tener certidumbre respecto del tratamiento fiscal para transacciones internacionales, así como prever sus pasivos fiscales a fin permitir un ambiente confiable para la inversión.

Asimismo, el APA elimina la posibilidad de la doble imposición y, en su caso, permite resolver los asuntos relacionados con precios de transferencia, sin necesidad de acudir a una instancia administrativa o judicial.

CASO NUEVE. ¿QUÉ ES UNA REGLA DE ORIGEN? ¿POR QUÉ ES ÚTIL QUE EXISTAN ESTAS REGLAS EN LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO? ¿EN IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES ENTRE CORPORACIONES AFILIADAS QUE NORMAS ADUANERAS ESPECIALES EXISTEN? ¿EN QUÉ OTRAS ÁREAS SE PODRÍA EXPANDIR EL PROCESO DE OPERACIONES VINCULADAS Y POR QUÉ ES IMPORTANTE PARA LAS CORPORACIONES MEXICANAS?

CONCEPTO Y UTILIDAD DE LAS REGLAS DE ORIGEN EN LOS TLC

Desarrollo de la respuesta:

En el criterio general o específico pactado expresamente en un tratado de Libre comercio para definir cuando un bien deberá considerarse como no originario y cuando un bien podrá calificar como originario por haber cumplido con dichas reglas.

Este documento se exige en el país de destino con objeto de determinar el origen de las mercancías.

La existencia de estas reglas de origen es importante porque servirán para determinar el correspondiente tributo y las respectivas formalidades y requisitos a que están sometidas las mercancías objeto de importación o exportación.

Los artículos 9 y 10 de la Ley de Comercio Exterior, establecen los criterios para el establecimiento de las reglas de origen.

Las reglas de origen se pueden clasificar en 2 grandes rubros:

1. Reglas de origen preferenciales.
2. Reglas de origen no preferenciales. Este tipo de reglas se establece para efecto de distinguir las mercancías originarias de países con los que México no tiene celebrados acuerdos comerciales, su finalidad no es otorgar beneficios arancelarios, sino evitar imponer cargas arancelarias adicionales a las que se tienen con países que no son socios comerciales de México.

A través de las reglas de origen preferenciales se determinan, en marco de acuerdos comerciales internacionales, cuáles bienes gozarán de trato arancelario preferencial (TAP) en el territorio de alguno de los socios comerciales, garantizan el otorgamiento de preferencias arancelarias exclusivamente a aquellos bienes de la región y evitan otorgar los beneficios a productos de terceros países (no partes del tratado).

El cumplimiento de la regla de origen se realiza utilizando insumos de México y su socio comercial, logrando con ello una mayor integración nacional y regional.

En los Tratados de Libre Comercio, el trato arancelario preferencial se otorga a bienes de México y su socio comercial, siempre que estos sean: Totalmente obtenidos en sus territorios;

Elaborados exclusivamente con insumos originarios;

Productos suficientemente transformados, elaborados con insumos no originarios de la zona, que cumplan con determinados procesos productivos o:

1. con un valor de contenido regional (tratados tipo TLCAN)
2. que el valor de los materiales no originarios no exceda de un porcentaje del precio franco fábrica (TLCUEM & AELC)

Las reglas de origen en los Trataos de Libre Comercio, aseguran que las mercancías que entran o salen del territorio de alguna de las partes, son efectivamente originarias de un país parte de un acuerdo comercial y no sólo provenientes, por tanto gozarán de trato preferencial sobre las mercancías de sus competidores que no sean socios comerciales del país al que se exportan o importan los productos.

3. IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES ENTRE COMPAÑIAS AFILIADAS

Los beneficios aduaneros para las importaciones o exportaciones entre empresas afiliadas, en materia de origen, se dan sobre todo en la manera de conferir origen a las mercancías entre las mismas, por ejemplo en los métodos como el de costo neto o valor de transacción para determinar origen e (cálculo del valor de contenido regional) en los bienes suficientemente transformados.

Por otra parte en las RCMCE, se prevén ciertos beneficios para las empresas relacionadas, como en la regla 2.8.1., rubro F (procedimiento para certificar empresas de mensajería y paquetería) o en la regla 3.6.21. (Beneficios a la industria automotriz o manufacturera de vehículos).

4. ¿EN QUÉ OTRAS AREAS SE PODRIA EXPANDIR EL PROCESO DE OPERACIONES VINCULADAS Y POR QUE ES IMPORTANTE PARA LAS CORPORACIONES MEXICANAS?

En actividades de servicios de transportación, financieros, profesionales, etc.

CASO DIEZ. La Empresa Central Publicista Televisiva, S. A de C.V., tiene celebrado un contrato por el que hace pagos al extranjero por concepto de la publicidad que manda grabar para televisión, misma que se aprovecha en territorio mexicano. Nos pregunta, si tiene obligación de hacer alguna retención de impuesto sobre la renta a la empresa publicista del extranjero y en su caso a que tasa.

RESPUESTA: Debido a la cláusula de país más favorecido en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre México-EUA, en el artículo 12 en lo que refiere a Regalías, básicamente en el numeral 3, en relación con lo dispuesto por el protocolo al respecto de ese artículo se le aplicará a la empresa extranjera la retención a tasa del 10% misma que es inferior a la que marca la LISR de México, misma que constituye un crédito para ser efectivo en EUA, con base a lo que se estipula a continuación:

PARA LOS EFECTOS DE LA LISR:

Tratados Internacionales[1]

Artículo 5 LISR. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Validez de las constancias[2]

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Regalías y Asistencia Técnica[1]

Artículo 200 LISR. Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica **o por publicidad**, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Tasas de Impuesto[2]

El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

Tasa de 25%

II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica..... 25%

Aplicación del artículo 177[3]

Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley.

Contratos que involucran patentes[4]

Cuando los contratos involucren una patente o certificado de invención o de mejora y otros conceptos relacionados a que se refiere la fracción II de este precepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa correspondiente a la parte del pago que se haga por cada uno de los conceptos. En el caso de que no se pueda distinguir la parte proporcional de cada pago que corresponda a cada concepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa establecida en la fracción II de este artículo.

Enajenación de bienes que generan regalías[5]

Para los efectos de este artículo, se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación. En este caso, las tasas a que se refiere este artículo se aplicarán sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, en función del bien o derecho de que se trate.

Uso o concesión de uso de derechos de autor[6]

Para los efectos de este artículo, implica el uso o concesión de uso de un derecho de autor, de una obra artística, científica o literaria, entre otros conceptos, la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares y que el contenido que se retransmite se encuentre protegido por el derecho de autor.

Retención del impuesto[7]

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

Establecimientos permanentes[8]

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

PARA EFECTOS DEL CFF LOS SIGUIENTE:

Concepto de regalías[1]

Artículo 15-B CFF. Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Derechos de autor[2]

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

Retransmisión de imágenes[3]

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

CASO ONCE. El señor Peter Drye se dedica a la venta de pantallas para la proyección de mensajes publicitarios. Nos comenta que recientemente contacto con la casa Domeq, misma que esta interesada, no en comprarle, si no en cubrir regalías por la licencia de explotación y uso de 500 pantallas. Nos menciona que la condición necesaria, que el esta imponiéndose para llevar a cabo esta operación; es que la empresa mexicana Domeq, se encargue de hacer la importación temporal, por lo que la operación, de entrega material de los bienes, se haría en E. U. A. De cualquier manera tiene la inquietud de saber si existe la obligación de su parte de pagar algún impuesto del lado mexicano.

RESPUESTA.- Este es un controvertido asunto, parece que en este caso, El Sr. Drye solicitaría una interpretación, en la que estaría exento del pago de ISR en nuestro país, en virtud de que la operación de pagos de arrendamiento o regalías por la explotación y uso de sus equipos comerciales, se estaría efectuando en EUA, por lo que válidamente podrá invocar, el principio de los beneficios empresariales, que están previstos en el numeral 7 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre México y EUA, y además, siendo este un tema, por demás muy importante, tratado ampliamente por la convención de OCDE del año 2000. Y por ello plenamente documentado en el comentario o nota explicativa de la OCDE numeral 37 del Artículo 7 del convenio modelo de esta organización.

Pero existiendo reserva expresa, para este caso, pronunciada por los representantes de ambos gobiernos, la conclusión es diferente y se debe aplicar en consecuencia el artículo 12 del convenio celebrado entre México y los EUA, por lo que la retención del ISR aplicable en la fuente es del 10%. Ahora me permito transcribir los demás numerales de los diversos ordenamientos relativos y aplicables al tópico.

PARA LOS EFECTOS DE LA LISR LO SIGUIENTE:

Establecimiento permanente[1]

Artículo 2 LISR. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Supuesto de existencia de EP[2]

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

Tratados internacionales[1]

Artículo 5 LISR. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Validez de las constancias[2]

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Gastos no deducibles

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

(2) Gastos excluidos

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

Servicios aduaneros

XXI. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

Servicios aduaneros

Artículo 56 RLISR. Para los efectos del artículo 32, fracción XXI de la Ley, tratándose de operaciones de comercio exterior, en las que participen como mandatarios o consignatarios los agentes o apoderados aduanales, se podrán deducir para los efectos del impuesto, los gastos amparados con comprobantes expedidos por los prestadores de servicios relacionados con estas operaciones a nombre del importador, aun cuando la erogación hubiere sido efectuada por conducto de los propios agentes o apoderados aduanales.

Enumeración de requisitos

Artículo 31 LISR. Las deducciones autorizadas en este Título....

(1) Bienes importados

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

PARA EFECTOS DE LA LEY ADUANERA LO SIGUIENTE:

Ámbito material de validez Supletoriedad del CFF[1]

Artículo 1. LA Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley

Ámbito personal de validez[2]

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.

Tratados internacionales[3]

Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

Operaciones bajo tratados de libre comercio

Regla 5.1.3. Para los efectos del artículo 1o., último párrafo de la Ley, no estarán obligados al pago del DTA quienes efectúen la exportación o retorno, la importación definitiva o temporal de mercancías originarias, incluso cuando se efectúe el cambio de régimen de importación temporal a definitivo, siempre que tales operaciones se realicen con alguno de los países parte de los siguientes tratados de libre comercio:

1. TLCAN, de conformidad con el artículo 310 y Sección A, del Anexo 310.1.

2. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, de conformidad con el artículo 3-11.

3. Tratado de Libre Comercio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos, de conformidad con el artículo 3-10.

4. Tratado de Libre Comercio celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela, de conformidad con el artículo 3-10.

5. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y las Repúblicas de El Salvador, Guatemala y Honduras, de conformidad con el artículo 3-13.

6. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Bolivia, de conformidad con el artículo 3-09 y el Anexo al artículo 3-09.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta regla, será aplicable siempre que:

a) Declaren en el pedimento a nivel partida, la clave del país y la del identificador respecto de la mercancía que califica como originaria, conforme a los Apéndices 4 y 8 respectivamente, del Anexo 22 de la presente Resolución.

b) Tengan en su poder el certificado de origen válido emitido de conformidad con el tratado respectivo, que ampare el origen de las mercancías al momento de presentar el pedimento correspondiente para el despacho de las mismas.

c) Cumplan con las demás obligaciones y requisitos conforme al tratado respectivo.

Definición de términos

Artículo 2 LA. Para los efectos de esta Ley se considera:

I. Secretaría, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II. Autoridad o autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que esta Ley establece.

III. Mercancías, los productos, artículos, efectos y cualesquiera otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

IV. Residentes en territorio nacional, además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales residentes en el extranjero, que tengan uno o varios establecimientos permanentes o bases fijas en el país, siempre que reúnan los requisitos que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta para ser establecimiento permanente o base fija y las personas físicas que obtengan ingresos por salarios de un residente en territorio nacional.

V. Impuestos al comercio exterior, los impuestos generales de importación y de exportación conforme a las tarifas de las leyes respectivas.

VI. Reglamento, el Reglamento de esta Ley.

VII. Reglas, las de carácter general que emita la Secretaría.

VIII. Mecanismo de selección automatizado, el mecanismo que determinará si las mercancías se someterán a reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento.

IX. Programa de devolución de aranceles, el régimen de importación definitiva de mercancías para su posterior exportación.

X. Programas de diferimiento de aranceles, los regímenes de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal; y de elaboración, transformación o reparación, en recinto fiscalizado.

Pedimentos de importación o exportación[1]

Artículo 36 LA. Quienes importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana, por conducto de agente o apoderado aduanal, un pedimento en la forma oficial aprobada por la Secretaría. En los casos de las mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento se demuestre a través de medios electrónicos, el pedimento deberá incluir la firma electrónica que demuestre el descargo total o parcial de esas regulaciones o restricciones. Dicho pedimento se deberá acompañar de:

(1) De importación

I. En importación:

- a) La factura comercial que reúna los requisitos y datos que mediante reglas establezca la Secretaría, cuando el valor en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de dichas mercancías exceda de la cantidad que establezcan dichas reglas.
- b) El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía en tráfico aéreo.
- c) Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.

d) El documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables.

e) El documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía a que se refiere el artículo 84-A de esta Ley, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca dicha dependencia.

f) El certificado de peso o volumen expedido por la empresa certificadora autorizada por la Secretaría mediante reglas, tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo, en los casos que establezca el Reglamento.

g) La información que permita la identificación, análisis y control que señale la Secretaría mediante reglas.

(2) Mercancías susceptibles de identificarse individualmente

En el caso de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, deberán indicarse los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan, así como la información a que se refiere el inciso g). Esta información podrá consignarse en el pedimento, en la factura, en el documento de embarque o en relación anexa que señale el número de pedimento correspondiente, firmada por el importador, agente o apoderado aduanal. No obstante lo anterior, las maquiladoras o las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, no estarán obligadas a identificar las mercancías cuando realicen importaciones temporales, siempre que los productos importados sean componentes, insumos y artículos semiterminados, previstos en el programa que corresponda, cuando estas empresas opten por cambiar al régimen de importación definitiva deberán cumplir con la obligación de citar los números de serie de las mercancías que hubieren importado temporalmente.

(3) Reexpedición de mercancías

Tratándose de reexpediciones se estará a lo dispuesto en el artículo 39 de esta Ley.

(1) De exportación

II. En exportación:

a) La factura o, en su caso, cualquier documento que exprese el valor comercial de las mercancías.

b) Los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Exportación.

(2) Mercancías importadas conforme al Art. 86

En el caso de exportación de mercancías que hubieran sido importadas en los términos del artículo 86 de esta Ley, así como de las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente y que retornen en el mismo estado, susceptibles de ser identificadas individualmente, deberán indicarse los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan. Esta información podrá consignarse en el pedimento, en la factura, o en relación anexa que señale el número de pedimento correspondiente, firmada por el exportador, agente o apoderado aduanal.

Requerimiento de documentos[2]

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo, el Servicio de Administración Tributaria podrá . requerir que al pedimento o factura, tratándose de pedimentos consolidados, se acompañe la documentación aduanera que se requiera de conformidad con los acuerdos internacionales suscritos por México.

Presentación de facturas comerciales[3]

No se exigirá la presentación de facturas comerciales en las importaciones y exportaciones efectuadas por embajadas, consulados o miembros del personal diplomático y consular extranjero, las relativas a energía eléctrica, las de petróleo crudo, gas natural y sus derivados cuando se hagan por tubería o cables, así como cuando se trate de menajes de casa.

Código de barras del agente o apoderado[4]

El agente o apoderado aduanal deberá imprimir en el pedimento su código de barras o usar otros medios de control, con las características que establezca la Secretaría mediante reglas.

Documentos que deben presentarse[5]

Para los efectos de este artículo, los documentos que deben presentarse junto con las mercancías para su despacho, para acreditar el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, Normas Oficiales Mexicanas y de las demás obligaciones establecidas en esta Ley para cada régimen aduanero, el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar las obligaciones que pueden ser cumplidas en forma electrónica o mediante su envío en forma digital.

Base gravable[1]

Artículo 64 LA. La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

Valor en aduana[2]

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Programas de diferimiento o devolución

Artículo 63-A LA.- Quienes introduzcan mercancías al territorio nacional bajo un programa de diferimiento o de devolución de aranceles, estarán obligados al pago de los impuestos al comercio exterior que corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en los Tratados de que México sea parte, en la forma que establezca la Secretaría mediante reglas.

II. Se cumplirán las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen.

Regímenes aduaneros autorizados

Artículo 90 LA. Las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

B. Temporales.

I. De importación.

a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.

Destrucción de mercancías por accidente[1]

Artículo 94. L. A. Si por accidente se destruyen mercancías sometidas a alguno de los regímenes temporales de importación o de exportación, depósito fiscal o tránsito, no se exigirá el pago de los impuestos al comercio exterior, ni de las cuotas compensatorias, pero los restos seguirán destinados al régimen inicial, salvo que las autoridades aduaneras autoricen su destrucción o cambio de régimen. Asimismo, las personas que hubieran importado temporalmente mercancías que no puedan retornar al extranjero por haber sufrido algún daño, podrán considerar como retornadas dichas mercancías, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca la Secretaría mediante reglas.

Destrucción considerada retorno de mercancías

Regla 3.2.16. Para los efectos del artículo 94 de la Ley, las mercancías importadas temporalmente que hubiesen sufrido algún daño en el país, podrán considerarse como retornadas al extranjero, con su destrucción, siempre que el importador obtenga autorización de la Administración Local Jurídica o la Administración General o Local de Grandes Contribuyentes, según corresponda a la circunscripción territorial del lugar donde se encuentren las mercancías, para lo cual deberá:

1. Presentar promoción por escrito en la que señale el lugar donde se localizan las mismas, sus condiciones materiales, el día, hora y lugar donde se pretenda llevar a cabo la destrucción, así como la descripción de dicho proceso y anexar, la siguiente documentación:

- a) Copia del pedimento o la documentación aduanera original que ampare la mercancía dañada.
- b) En su caso, la autorización de destrucción otorgada por la autoridad competente tratándose de mercancías peligrosas o nocivas para la salud o seguridad pública, medio ambiente, flora o fauna.
- c) Copia del documento emitido por autoridad competente, mediante el cual acredite el daño sufrido a la mercancía, cuando dicho daño deba hacerse constar en acta que se levante ante autoridad competente.
- d) Declaración bajo protesta de decir verdad, explicando los motivos o circunstancias por los cuales se considere que la mercancía no puede ser retornada al extranjero, así como, en su caso señalar los motivos de incosteabilidad para su retorno al extranjero.

2. Una vez obtenida dicha autorización, presentar ante la Administración Local de Auditoria Fiscal o la Administración Local de Grandes Contribuyentes que corresponda al lugar donde se encuentran las mercancías, promoción por escrito en la que señale el lugar donde se localizan las mismas, sus condiciones materiales, el día, hora y lugar donde se pretenda llevar a cabo la destrucción, la descripción de dicho proceso, cuando menos con 5 días de anticipación a la fecha señalada para la realización del evento, acompañando copia certificada de la autorización y cumplir con lo siguiente:

a) Levantar acta de hechos en la que se hará constar la cantidad, peso o volumen de la mercancía dañada, así como la descripción del proceso de destrucción que se realice. Dicha acta será levantada por la Administración Local de Auditoria Fiscal o la Administración Local de Grandes Contribuyentes que corresponda al lugar donde se encuentran las mercancías o, en su ausencia por el importador.

b) En su caso, registrar la destrucción de la mercancía dañada en la contabilidad del ejercicio en que se efectúa y conservarla por el plazo que señala el Código.

Los gastos de la destrucción a que se refiere esta regla, correrán a cargo del interesado.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable tratándose de vehículos que fueron importados al amparo del artículo 106, fracciones II, inciso e) y IV, inciso a) de la Ley.

Régimen aplicable

Artículo 104 LA. Las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera se sujetarán a lo siguiente:

I. No se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable en los casos previstos en los artículos 63-A, 105, 108, fracción III, 110 y 112 de esta Ley.

“Importación temporal”; concepto[1]

Artículo 106 LA. Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, por los siguientes plazos:

II. Hasta por seis meses, en los siguientes casos:

a) Las que realicen los residentes en el extranjero, siempre que sean utilizados directamente por ellos o por personas con las que tengan relación laboral, excepto tratándose de vehículos.

III. Hasta por un año, cuando no se trate de las señaladas en las fracciones I y IV de este artículo, y siempre que se reúnan las condiciones de control que establezca el Reglamento, en los siguientes casos:

e) Las de mercancías previstas por los convenios internacionales de los que México sea parte, así como las que sean para uso oficial de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras cuando haya reciprocidad.

Retorno al extranjero[4]

Las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente de conformidad con este artículo, deberán retornar al extranjero en los plazos previstos, en caso contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

Transporte o manejo de mercancías[1]

Artículo 146 LA. La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberá ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:

III. Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.

REGLAS DE COMERCIO EXTERIOR 04/05

Entrega de mercancías en recintos fiscalizados

Regla 2.3.4. Para los efectos del artículo 26, fracciones III, VII y VIII de la Ley, las personas que cuenten con autorización o concesión para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior en recintos fiscalizados, estarán obligadas a entregar las mercancías que se encuentren bajo su custodia cuando el agente o apoderado aduanal, además de presentar el pedimento conforme lo previsto en el artículo señalado, entregue una copia simple y legible de dicho pedimento. Tratándose de pedimentos consolidados, además se deberá entregar copia simple y legible de la factura con la cual retiren la mercancía. Así mismo, se considerará que cumplen con la obligación de verificar la autenticidad de los datos asentados en los pedimentos presentados para el retiro de las mercancías, cuando efectúen la comparación de dichos datos con los datos del pedimento que aparece en el sistema de verificación electrónica y aparezca la certificación del módulo bancario respecto de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas o pagadas en dichos pedimentos. Tratándose de operaciones realizadas al amparo de pedimentos consolidados, se deberá verificar electrónicamente que el número de pedimento señalado en la factura con la cual se pretendan retirar las mercancías, se encuentre abierto en el sistema como previo de consolidado y que los datos asentados en la misma coincidan con los señalados en el pedimento.

Tratándose de la entrega de mercancías en contenedores, además deberá verificarse la autenticidad de los datos asentados en los pedimentos presentados para su retiro, efectuando la comparación del número de contenedor y cotejando que tanto la descripción de la mercancía, como la documentación y las características del contenedor, corresponden con lo señalado en el pedimento y en la copia del conocimiento de embarque que contenga la revalidación en original que presenten para su retiro.

Para efectuar la verificación electrónica en el SAAI de los pedimentos y las facturas a que se refiere esta regla, se deberá instalar el sistema electrónico y el software que les sea proporcionado por la Administración Central de Informática de la AGA y efectuarla de conformidad con el manual del usuario de consulta de pedimentos para recintos fiscalizados.

Si se detecta que no han sido pagadas las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan o los datos del pedimento, de la factura o del conocimiento de embarque no coinciden con el pedimento, el recinto fiscalizado se abstendrá de entregar las mercancías, retendrá el pedimento y demás documentos que le hubieran sido exhibidos y de esta circunstancia dará aviso de inmediato al administrador de la aduana de su circunscripción.

PARA LOS EFECTOS DE LA LIVA LO SIGUIENTE:

Concepto de bienes tangibles e intangibles [4]

Artículo 5 LIVA. Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

Concepto [1]

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

Exenciones

Artículo 20 LIVA.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

Bienes tangibles por extranjeros

IV. Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

Concepto [1]

Artículo 24 LIVA.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

Uso o goce de bienes tangibles

IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

Entrega material de los bienes

Artículo 50 LIVA.- Para los efectos de este artículo, se considera como entrega material de los bienes el acto mediante el cual el enajenante, o quien otorga el uso o goce temporal, pone a disposición material del adquirente o a quien se otorga el uso o goce temporal, el bien objeto de la operación.

Formas de entrega de la cosa

Artículo 2284 CCF.- La entrega puede ser real, jurídica o virtual.

Entrega real

La entrega real consiste en la entrega material de la cosa vendida, o en la entrega del título si se trata de un derecho.

Entrega jurídica

Hay entrega jurídica cuando aún sin estar entregada materialmente la cosa, la ley la considera recibida por el comprador.

Entrega virtual

Desde el momento en que el comprador acepte que la cosa vendida quede a su disposición, se tendrá por virtualmente recibido de ella, y el vendedor que la conserve en su poder sólo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario.

PARA LOS EFECTOS DEL CONVENIO PARA EVITAR DOBLE TRIBUTACION CRELEBRADO ENTRE MÉXICO Y LOS OTROS ESTADOS CONTRATANTES.

Es importante destacar que en el Comentario numeral 8 del Convenio modelo de OCDE. El párrafo 2 contiene una definición del término "regalías". Por lo general éstas se relacionan con los derechos o las propiedades que constituyen distintas formas de propiedad literaria y artística, los elementos de propiedad intelectual especificados en el texto y la información relativa a experiencia industrial, comercial o científica. La definición se aplica a pagos por el uso, o la facultad de usar, los derechos de las clases mencionadas, ya que sea que hayan sido o se requiera que sean registrados en un registro público o no. La definición cubre tanto los pagos realizados de acuerdo con una licencia y una compensación que una persona estaría obligada a pagar por hacer copias de manera fraudulenta o por violar el derecho (vean ustedes el párrafo 18). Cabe hacer notar que la palabra "pago", usada en la definición tiene un significado muy amplio, puesto que el concepto de pago significa el cumplimiento de la obligación de poner fondos a disposición del acreedor según la manera requerida por contrato o por costumbre. Como guía, se ofrecen ciertas explicaciones con el objeto de definir el alcance del Artículo 12.

A partir del 28 de enero de 2003 en el seno de la OCDE para este tema de regalías, entre otros, se otorgó a los países la posibilidad de renovar, modificar o establecer sus reservas a las directrices de la OCDE. Para continuar considerando los pagos por el uso, explotación, licencia o arrendamiento de los equipos industriales, comerciales o científicos, incluyendo a los aviones, embarcaciones y contenedores, como de Cánones o regalías según se define en el convenio modelo de 1977.

No existe reserva por parte de los Gobiernos de los Estados de: Suecia, Alemania, Suiza, Países Bajos, Gran Bretaña, Irlanda del Norte, Noruega, Finlandia, Dinamarca, Irlanda, Luxemburgo.

Pero por otra parte los Estados contratantes que sí cuentan con reserva: México, Canadá, USA, Francia, España, Italia, Bélgica, Japón, Portugal, Polonia, República Checa, Australia, Brasil, Rusia y República Helénica.

En el protocolo de los tratados que México tiene celebrados, los siguientes Estados Contratantes, hacen mención a su reserva:

Canadá, USA (numerales 3 y 11), Suecia, Francia, Alemania, Suiza, España, Países Bajos, Corea, Ecuador, Bélgica, Japón, Venezuela, Dinamarca, Irlanda, Polonia, Chile, Portugal, Israel, Australia, Brasil, Austria y Rusia.

Conclusión: En estos casos, cuando la reserva es pronunciada en forma clara y oportuna por los gobiernos ante la OCDE. Se producen los efectos requeridos, es decir, continuará siendo aplicable una retención del 10 por ciento sobre el pago convenido en el país de la fuente de riqueza.

Se transcribe a continuación un pronunciamiento respecto de los comentarios al convenio modelo de la OCDE.

III-PS-II-251. "DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.- El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte. (22). Juicio de Nulidad N 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta".

RTFF. 3a. Época N 126 de junio de 1998, pp. 302. La resolución transcrita, es muy importante para poder definir y sustentar el valor jurídico de la aplicación de las diversas reglas contenidas en los Tratados para Evitar la Doble Tributación que se han celebrado entre México y una serie de países, en virtud de que los comentarios a los que se hace alusión en dicha resolución, establecen los criterios que se siguieron y las circunstancias aplicables en cada una de las reglas contenidas en el referido modelo de la OCDE que en términos generales fue la base para establecer el contenido de los Tratados antes citados.

Además, cabe mencionar que los comentarios antes citados, en la práctica han sido muy útiles para interpretar en una forma más apropiada la aplicación de los tratados en circunstancias específicas que se presentan en la práctica.

Otros antecedentes que pueden consultarse en resoluciones emitidas por el poder judicial, en México, aplicables al tema de los Cánones o Regalías se listan a continuación: [TA]; 8a. Época; Pleno; S.J.F.; IX, Enero de 1992; Pág. 42[J]; 8a. Época; Pleno; Gaceta S.J.F.; 55, Julio de 1992; Pág.. 12: [TA]; 8a. Época; Pleno; S.J.F.; IX, Enero de 1992; Pág.. 42;[TA]; 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990; Pág.. 127;[TA]; 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990; Pág. 150; [TA]; 7a. Época; T.C.C.; S.J.F.; 181-186 Sexta Parte; Pág. 137; [TA]; 7a. Época; T.C.C.; S.J.F.; 151-156 Sexta Parte; Pág. 102;[TA]; 7a. Época; T.C.C.; S.J.F.; 133-138 Sexta Parte; Pág. 121;[TA]; 7a. Época; T.C.C.; S.J.F.; 127-132 Sexta Parte; Pág. 165; [TA]; 7a. Época; T.C.C.; S.J.F.; 121-126 Sexta Parte; Pág. 229; [TA]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; 31 Primera Parte; Pág. 39; [TA]; 6a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tercera Parte, XXXIII; Pág. 33;[TA]; 6a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tercera Parte, XXXII; Pág. 52.

A continuación, por su importancia, se transcribe el comentario numeral 37 del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE, como fue incorporado a partir del mes de enero de 2000. Y el cual da origen al pronunciamiento de las reservas vigentes de esa fecha y hasta el 27 de enero de 2003. Hoy día en vigor se encuentran las reservas pronunciadas en el seno de la OCDE a partir del 28 de enero de 2003.

Comentario o Nota explicativa; Numeral 37 del artículo 7:

“Se señala, además, que mientras la definición de “Cánones” contenida en el párrafo 2 del artículo 12 del proyecto de convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977 comprendía los pagos “por el uso o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos”, la referencia a dichos pagos se ha suprimido posteriormente con el objeto de que las rentas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluidas las rentas del arrendamiento de contenedores, se sometan a las disposiciones del artículo 7 en lugar de a las del artículo 12, lo que es adecuado a la naturaleza de las rentas según el Comité de Asuntos Fiscales.”

Ahora se transcriben las reservas vigentes pronunciadas por los Estados Unidos Mexicanos y por los Estados Unidos de América.

“México se reserva el derecho a continuar incluyendo los rendimientos derivados del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, y de contenedores, en la definición de “Cánones” contenida en el párrafo 2 del artículo 12 del Convenio Modelo de 1977.”

“El Gobierno de los Estados Unidos de América se reserva el derecho a continuar incluyendo los rendimientos derivados del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, y de contenedores, en la definición de “Cánones” contenida en el párrafo 2 del artículo 12 del Convenio Modelo de 1977.”

Se concluye por lo tanto que la reserva anterior anula la aplicación del principio de los beneficios empresariales y por lo tanto le permite al país de la fuente de riqueza aplicar la retención del ISR a la tasa del 10% en base a lo señalado por el artículo 12 del Tratado para evitar doble tributación. En todos los conceptos de “Cánones” o Regalías; que han sido analizados.

Sin embargo opino que la reserva no es aplicable a los pagos por concepto de software ni tampoco es aplicable a los servicios de asistencia técnica, conceptos estos que se deben tratar, bajo el principio de beneficios empresariales, sin retención en la fuente de riqueza y solo obligados al pago del tributo en su país de residencia.

BIBLIOGRAFÍA

Domínguez Mota Enrique, Ocampo Medina Carlos, Domínguez Abasolo Mauricio. (2002) Compilación Fiscal Correlacionada 2003. (Novena Edición). México, D.F.: Dofiscal Editores.

Calvo Nicolau Enrique, Montes Suárez Eliseo. (2000). Tratados Internacionales en Materia Tributaria (Tercera Edición). México, D.F.: Editorial Themis.

Bettinger Barrios Herbert. (2002) Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación. (Décima Edición). México: Ediciones Fiscales ISEF.

Comisión Fiscal Internacional de Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. (2002) Tratados para Evitar la Doble Tributación (Primera Edición). México: Instituto de Contadores Públicos, A.C.

Secretaría de Relaciones Exteriores. (2002). Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Checa para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. México. Diario Oficial de la Federación.

Arriola Vizcaíno Adolfo; Derecho Fiscal; Editorial Themis.

Chapoy Bonifaz Dolores; Derecho Financiero; Editorial Mc Graw Hill; México 1997

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley sobre la celebración de Tratados.

Código Fiscal de la Federación.

Refugio de Jesús Fernández Martínez, Derecho Fiscal, Editorial Mc. Graw Hill.

UNA REVISIÓN DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL SOBRE LA APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA

Autor: Juan José Rubio Guerrero*

P.T. Nº 15/98

* Departamento de Economía Aplicada VI.

Hacienda Pública y Sistemas Fiscales.

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

Universidad Complutense de Madrid.

Albi Ibañez, E. (1993): "Estrategias de planificación fiscal internacional: instrumentos financieros". Perspectivas del Sistema Financiero. Fundación FIES-CECA, nº 41. Págs. 9-32.

Alworth, J.S. (1988): The Finance, Investment and Taxation Decisions of Multinationals. Basil Blackwell Ed., Bath, 290. 290 págs.

Arespachochaga, J. (1996): Planificación fiscal internacional. Ed. Marcial Pons, Madrid, 504 págs.

Arthur Andersen (1993): Diversos trabajos del Economic Analysis Group, Office of Federal Tax Services, vol. 58, nº 5, febrero.

Barnadas, F. (1995): Tributación de no residentes y fiscalidad internacional. De Gestión 2000, Barcelona. 335 Págs.

Becker. H. (1994): "The new OCDE Report on Transfer Pricing- A first overview and Comment", Intertax, nº 8-9, págs. 356-365.

—(1996): "Transfer Pricing: The new US regulations and the OECD report". Intertax, nº 12, págs. 542-

Bernstein, J. (1998): "Canada's new transfer pricing rules", Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentación, Enero, págs. 2-11.

Blackwood, P. (1995): "Australia's new draft transfer pricing rulings". Tax Management Transfer Pricing, Special Report nº 20, vol. 4, nº 14, noviembre, págs. 1-179.

Carmona, N.; Perez Rodilla, G; Cisneros, L.; Serret de Murga, I. (1992): Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa. Editorial CISS, Valencia, 391 págs.

—(1995): Fiscalidad de los no residentes según la doctrina administrativa (1992-1994). Editorial CISS, Valencia, 580 págs.

Casero Barrón, R. (1996): "Modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus comentarios". Carta Tributaria, Monografía nº 242, 12 págs.

Cavestany Manzanedo, M.A. (1995): "Aspectos Procedimentales de los ajustes fiscales sobre los precios de transferencia". Cuadernos de Formación. Inspección de los Tributos. Instituto de Estudios Fiscales nº 30, enero-marzo 1995, págs. 1-11.

— 124 —

—(1996): "Los precios de transferencia en la nueva ley del Impuesto sobre sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995". Carta Tributaria, monografía nº 245, abril, 12 págs.

Cruz Amorós, M. (1997): "Los precios de transferencia y la deslocalización de beneficios". Impuestos, nº 21, noviembre, primera quincena, págs. 9-20.

Dam, H.V. (1998): "Transfer pricing in the Netherlands". Tax Planning International Review, vol. 25, nº 7, julio, págs. 22-25.

Docavo, L. (1996): "Convenio de 23 de julio de 1990. Impuestos sobre la Renta. Comunidad Europea. Supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas vinculadas". Impuestos, nº 4, febrero, segunda quincena, págs. 55-72.

Friedhelm, J. (1997): "Transfer pricing in Germany". Tax Treatment of Transfer Pricing. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Documentación actualizable y periódica.

González Poveda, V. (1993): Fiscalidad Internacional. Varios países. Editorial CISS, Valencia.

Halperin, R.; Srinidhi, B. (1993): "US income tax transfer pricing rules for intangibles as approximations of arm's length pricing". The Accounting Review, vol. 71, nº 1, enero, págs. 61-80.

Hammer, W. (1996): "Will the arm's length standard stand the test of time?. The specter of apportionment". Intertax, nº 1, págs. 2-9.

Herrero Mallol, C. (1998): "Precios de transferencia: Estudios desde la perspectiva de las Administraciones Tributarias y de las empresas multinacionales". Tesis doctoral, Facultad de C. Económicas, UCM, pendiente de publicación.

Hortalà, J. (1995): "Informe sobre precios de transferencia de la OCDE, de 1979 a 1985". Crónica Tributaria, nº 75. Págs. 17-23.

Horst, T. (1997): "Transfer pricing in the United States". The Tax Treatment of Transfer Pricing. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Documentación periódica actualizable.

Maisto, G. (1992): "General Report". Cahiers de droit fiscal international. 49th Congress of the International Fiscal Association. Cancun (México). Kluwer Law and Taxation Publishers, Rotterdam, 703 págs.

OCDE (1995): "Transfer Pricing Guidelines for International Enterprises and Tax Administrations", Comité de Asuntos Fiscales, julio, París.

Ortega Escós, J.M. (1995): "Hacia un nuevo consenso internacional en materia de precios de transferencia. Come borrador de la OCDE en materia de precios de transferencia para compañías multinacionales y administradores fis Parte I: Principios y métodos". Carta Tributaria, monografía nº 223, Madrid.

Ortega Escós, J.M.; Symons, T.A. (1997): "Método orientados a beneficios versus métodos basados en las transacciones". Impuestos, nº 22, segunda quincena noviembre, págs. 19-34.

Owens, J. (1995): "La tributación de las empresas multinacionales". Cuadernos de formación. Inspección de Tributos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 30, enero-marzo, págs. 1-17.

— 125 —

Pérez Rodilla, G. (1994): "La nueva regulación de los precios de transferencia en los Estados Unidos. El informe de la OCDE de 1993". Cuadernos de formación. Inspección de Tributos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 26, enero-marzo, págs. 1-7.

Prada Larrea, J.L. (1995): "Precios de transferencia y sentido de los ajustes en la fiscalidad interna e internacional". Carta Tributaria, monografía nº 230, agosto, Madrid.

Rosembuj, T. (1997): "Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el impuesto sobre sociedades". Impuestos nº 17, septiembre, primera quincena, págs. 12-45.

Spitz, B. (1992): Planificación fiscal internacional. Editorial Deusto, Bilbao. 167 págs.

Tanzi, V. (1995): "Taxation in an Integrating World". The Brookings Institution, Washington D.C., 168 págs.

Warner, J. ; McCawley, R. (1995): "Transfer pricing: The Code and the Regulations". Portfolio nº 887. Tax Management Ed. (Bureau of National Affairs), 195 págs.

Asimismo, se ha utilizado una amplia documentación recogida de las siguientes revistas:

International Transfer Pricing Journal (International Bureau of Fiscal Documentation).

Intertax. Kluwer Law International. The Netherlands.

Tax Management-Transfer Pricing Report (Bureau of National Affairs).

Tax Planning International Review (Bureau of National Affairs).