

COMISIONES A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, GRAVADAS POR ISR EN MEXICO?



[dropcap custom_class="normal"]D [/dropcap]erivado del incremento en las operaciones internacionales es común encontrar casos en los que una persona residente en el extranjero realiza actividades por las cuales percibe un ingreso por concepto de comisión mercantil de parte de una persona residente en nuestro país, por lo que ante dicho pago surge la interrogante de si el mismo es sujeto al Impuesto Sobre la Renta (ISR) en nuestro país o no, ya que las disposiciones vigentes parecen no contemplarlo de manera expresa.

Al respecto debemos recordar que un residente en el extranjero es sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país en dos casos, los cuales se contemplan de manera clara en el artículo 1º. de dicha ley:

- 1.- Cuando el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en nuestro país, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- 2.- Cuando el residente en el extranjero tiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en nuestro país.

Por lo tanto, una persona que resida en el extranjero sólo causará el ISR en nuestro país cuando tenga un establecimiento permanente en él, pero sólo por los ingresos atribuibles al mismo, o bien, cuando no lo tenga, o teniéndolo, el ingreso no sea atribuible a dicho establecimiento permanente, pero el ingreso tenga su fuente en México.

En el caso del establecimiento permanente, el artículo 2º de la ley citada establece que se considerará establecimiento permanente a todo lugar de negocios en el que se desarrollen de manera parcial o total actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, enunciando como ejemplo de tales establecimientos a las oficinas, fábricas, sucursales, agencias, talleres, instalaciones, minas, canteras y cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Por lo tanto, y de acuerdo a lo anterior, el establecimiento permanente será un lugar físico situado dentro del territorio nacional a través del cual el residente en el extranjero llevará a cabo actividades empresariales o prestará servicios personales independientes en nuestro país, aunque igual el mismo dispositivo en comento contempla el que se considerará existe establecimiento permanente para el extranjero, en el caso en el que no habiendo un lugar físico el residente en el extranjero actúa a través de un agente en nuestro país.

Mientras que en el caso de la fuente de riqueza, la Ley del ISR dedica el Título V a señalar los diferentes tipos de ingresos que pueden percibir los residentes en el extranjero de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional, así como a establecer en que casos se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en México.

De esta forma, del análisis al contenido de dicho Título V de la Ley del ISR es posible observar que en el mismo se grava a los residentes en el extranjero por la obtención de los siguientes ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en nuestro país:

- 1.- Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- 2.- Honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.
- 3.- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

- 4.- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles.
- 5.- Enajenación de bienes inmuebles.
- 6.- Enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes.
- 7.- Intercambio de deuda pública por capital.
- 8.- Operaciones financieras derivadas.
- 9.- Dividendos
- 10.- Remanentes de personas morales no contribuyentes
- 11.- Intereses
- 12.- Regalías
- 13.- Asistencia técnica
- 14.- Publicidad
- 15.- Servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, así como actividades de inspección o supervisión relacionados con ellos.
- 16.- Premios.
- 17.- Actividades artísticas, deportivas y de espectáculos públicos.
- 18.- Mediaciones sujetas a regímenes fiscales preferentes.
- 19.- Deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por terceros.
- 20.- Ingresos por otorgar el derecho a participar en un negocio, inversión o cualquier pago para celebrar o participar en actos jurídicos de cualquier naturaleza.
- 21.- Indemnizaciones por perjuicios, cláusulas penales o convencionales.
- 22.- Enajenación del crédito comercial.
- 23.- Primas a reaseguradoras.

De la lista anterior, es posible observar que los ingresos por comisiones no se encuentran contemplados, salvo en el caso de mediaciones sujetas a regímenes fiscales preferentes. Al respecto, en el artículo 171 de la Ley del ISR se establece que se consideran ingresos por mediaciones los derivados de pagos por comisiones, corretajes, agencia, distribución, consignación o estimatorio, y en general los ingresos por la gestión de intereses ajenos.

Mientras que de acuerdo al tercer párrafo del artículo 176 de la Ley del ISR, se considerará que los ingresos se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente, cuando los mismos no estén gravados en el extranjero o lo estén con una tasa inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México.

Por lo tanto, [highlight] cuando el pago de la comisión se hace a un residente en el extranjero en cuyo país este ingreso se encuentra gravado a una tasa igual o superior a la que se causaría en México por este tipo de ingresos, o incluso menor, pero en un porcentaje no inferior al 75% del que se causaría en nuestro país, entonces, dicho ingreso no se encuentra contemplado en el Título V de la Ley del ISR como sujeto al impuesto en México por parte del residente en el extranjero.[/highlight]

Por lo que un residente en el extranjero sólo causará el ISR en México en virtud de fuente de riqueza con origen en nuestro país, por los ingresos que expresamente se contemplan en la Ley respectiva y no lo causará, es decir, no existirá fuente de riqueza en nuestro país, cuando el residente en el extranjero perciba otro tipo de ingresos a los contemplados en el Título V de la Ley y que ya se han señalado.

En este orden de ideas, ya que la ley no contempla lo relativo a las comisiones, entonces si alguna persona residente en el extranjero percibe ingresos por comisiones de territorio nacional no deberá pagar ISR en México por dichos ingresos.

Es muy importante recalcar que esta situación se presenta sólo si el perceptor del ingreso es un residente en el extranjero, ya que si es un residente en México, entonces si esta obligado a pagar el ISR correspondiente ya que la percepción de comisiones tiene diferentes tratamientos y así se le considera actividad empresarial o se asimila a salarios.

Recientemente un directivo de una empresa sucursal de una extranjera y de nacionalidad estadounidense que tiene más de un año de residir en México ya que como fue designado como director de ventas de dicha sucursal me comento muy sonriente que de los ingresos que percibía de la empresa no estaba obligado a pagar impuesto sobre la renta (ISR) en México ya que él era un caso no contemplado en la Ley de dicho impuesto. Cabe aclarar que él como director de ventas percibe la mayor cantidad de sus ingresos por concepto de comisiones.

Esta aseveración aunque es cierta de manera general no lo es en el caso particular de él, tal y como se analiza a continuación. Efectivamente, la obtención de ingresos por comisiones para residentes en el extranjero es un acto no contemplado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) por lo que cualquier persona residente en el extranjero que perciba ingresos por comisiones en

territorio nacional no pagará ISR por dicho ingreso. Es conveniente recordar que las disposiciones fiscales en México establecen tres elementos de vinculación tributaria por lo que se está obligado a pagar ISR en México, siendo estos los siguientes:

- A) La residencia.
- B) El establecimiento permanente.
- C) La fuente de riqueza

Esto significa que si una persona es residente de México, tiene un establecimiento permanente en éste país, o bien, si es residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, pero percibe un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México, deberá pagar en éste país el ISR por la obtención de ese ingreso. La LISR dedica un título a señalar los diferentes tipos de ingresos que pueden percibir los residentes en el extranjero de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional; sin embargo, éste apartado de la ley no contempla lo relativo a las comisiones, tal y como se ha comentado anteriormente, por lo que si alguna persona residente en el extranjero percibe ingresos por comisiones de territorio nacional no deberá pagar ISR en México por dichos ingresos.

Es muy importante recalcar que esta situación se presenta sólo si el perceptor del ingreso es un residente en el extranjero ya que si es un residente en México, entonces si está obligado a pagar el ISR correspondiente ya que la percepción de comisiones tiene diferentes tratamientos y así se le considera actividad empresarial o se asimila a salarios.

Entonces, para nuestro caso, es necesario definir correctamente cuando se considera que una persona es residente en México para efectos fiscales y así en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF) se establece que una persona se considera residente en México cuando establezca su casa habitación en el país, salvo que también tenga casa habitación en otro país. Caso en el cual se considerará residente en México para efectos fiscales cuando en territorio nacional se encuentre su centro de intereses vitales.

Se considerará que el centro de intereses vitales se encuentra en México cuando, entre otros casos, se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
- b) Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

Por lo anterior, una persona de nacionalidad extranjera que haya establecido su casa habitación en México por cualquier motivo y que obtenga más del 50% de sus ingresos totales de fuente de riqueza ubicada en México, o bien, establezca en el país el centro principal de sus actividades profesionales, se convierte residente en México para efectos fiscales por lo que se encuentra sujeto a las disposiciones contenidas en las demás disposiciones de la LISR y ya no en las contenidas en el título relativo a los residentes en el extranjero.

Es necesario precisar que las disposiciones fiscales establecen que, en el caso de prestación de servicios subordinados o independientes, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país, es decir, que para determinar la fuente de riqueza no importa si el pago lo realiza un residente en México o no, sino que el elemento determinante lo constituye el hecho de que el servicio se preste en el país.

En nuestro caso, ésta persona de nacionalidad estadounidense ha establecido su casa habitación en México desde hace más de un año y ha prestado un servicio personal subordinado durante ese lapso en territorio nacional y por lógica ha obtenido más del 50% de sus ingresos totales de fuente de riqueza ubicada en México, por lo que de acuerdo a lo señalado en el artículo 9 del CFF, ya se le considera un residente en México para efectos fiscales y por lo mismo ya no le son aplicables las disposiciones correspondientes a los residentes en el extranjero, por lo que deberá pagar el ISR en nuestro país por la obtención de comisiones.