

Tratamiento fiscal de pagos realizados a residentes en el extranjero por concepto de servicios de construcción



○ **M.I. y C.P.C. José Alonso Solís Miranda**
Socio de Prieto, Ruiz de Velasco

Introducción

En el sector inmobiliario es frecuente que empresas mexicanas contraten los servicios de terceros independientes para que estos participen en la construcción, demolición, instalación, o bien, en la inspección o supervisión de las obras de construcción.

En la práctica, es frecuente que esos terceros independientes que proporcionan los servicios solicitados sean residentes en el extranjero.

Por tanto, si quien recibe el ingreso por los servicios contratados es un residente en el extranjero, esta situación podrá generar dudas en el tratamiento fiscal que debe darse a esos pagos, para efectos de la Ley del ISR.

Por lo anterior, haré diversos comentarios generales que se consideran de interés asociados con estos pagos.

Servicios de construcción

De acuerdo con los artículos 2o. y 168 de la Ley del ISR, y 4o. de su reglamento, los ingresos que los residentes en el extranjero perciban asociados con la prestación de servicios de construcción, tendrán el tratamiento fiscal que más adelante se indica, los cuales son los siguientes:

1. Ingresos por construcción de obra, que incluye a lo siguiente:

- a) Cimentaciones.
- b) Estructuras.
- c) Casas y edificios en general.
- d) Terracerías.

- e) Terraplenes.
- f) Plantas industriales y eléctricas.
- g) Bodegas.
- h) Carreteras.
- i) Puentes.
- j) Caminos.
- k) Vías férreas.
- l) Presas.
- m) Canales.
- n) Gasoductos.
- o) Oleoductos.
- p) Acueductos.
- q) Perforación de pozos.
- r) Obras viales de urbanización.
- s) De drenaje y de desmonte.
- t) Puertos.
- u) Aeropuertos y similares.
- v) Proyección o demolición de bienes inmuebles.

2. Ingresos por instalación en bienes inmuebles.
3. Ingresos por mantenimiento o montaje en bienes inmuebles.
4. Ingresos por actividades de inspección o supervisión relacionadas con dichos inmuebles.

Establecimiento permanente¹

Cuando un residente en el extranjero obtenga ingresos por servicios de construcción (de acuerdo con los conceptos antes enlistados), se considerará que existe establecimiento permanente en México solamente cuando los mismos tengan **una duración de más de 183 días naturales**, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.¹

Para estos efectos, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios enlistados en el apartado anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Cálculo del ISR a cargo

En términos generales, cuando los residentes en el extranjero constituyan establecimiento permanente en México por la obtención de los ingresos antes señalados, tendrán obligación de pagar el ISR en México respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

Para tales efectos, se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de la oficina o directamente por el residente en el extranjero, según el caso.²

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que el establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Cabe señalar que el residente en el extranjero podrá efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos que consignan la Ley del ISR y su reglamento.³

1. Artículo 2o. de la Ley del ISR.

2. Artículo 4o., penúltimo y último párrafos, de la Ley del ISR.

3. Artículo 26 de la Ley del ISR

Cuando los residentes en el extranjero residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, podrán deducir los gastos que se prorrogeen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento en el que se realice la erogación residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación así como un acuerdo amplio de intercambio de información, y además se cumplan los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de la Ley del ISR.

No obstante lo señalado en los párrafos anteriores, es importante mencionar que no serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando las remesas se hagan a título de lo siguiente:

- Regalías;
- Honorarios;
- Pagos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos;
- Comisiones por servicios concretos;
- Comisiones por gestiones hechas;
- Intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

En términos generales, tampoco serán deducibles los pagos que efectúe el establecimiento permanente en México cuando también sean deducibles para el residente en el extranjero en su país o jurisdicción de residencia fiscal.^{4 y 5}

Para determinar el ISR a cargo, el establecimiento permanente del residente en el extranjero deberá aplicar las disposiciones de los títulos II, "De las personas morales", o IV, "De las personas físicas", de la Ley del ISR, según el caso.

Fuente de riqueza⁶

Cuando el periodo de duración de los servicios de construcción **sea hasta de 183 días naturales**, consecutivos o no, en un periodo de doce meses, no se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en México.

En este caso, el residente en el extranjero tendrá obligación de pagar el ISR en nuestro país, el cual se determinará aplicando la tasa de 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, mismo que será retenido por la persona que efectúe los pagos.

Opción para pagar el ISR a cargo

Los residentes en el extranjero que tengan representante en México que reúna los requisitos que más adelante se indican, podrán optar determinar el ISR de la siguiente manera:

4. Artículo 28, fracción XXIX, de la Ley del ISR.

5. Tales pagos sí serán deducibles cuando el residente en el extranjero acumule en su país o jurisdicción de residencia fiscal, los ingresos generados por el establecimiento permanente ubicado en México. No obstante lo anterior, si el monto total de los pagos excede al monto de los ingresos, la diferencia no será deducible. Si en el ejercicio se genera un importe no deducible, por motivo de distintos momentos de acumulación, dicho importe podrá deducirse en los términos que dispongan las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

6. Artículo 168 de la Ley del ISR.

Conceptos

Ingreso obtenido

- (-) Deducciones autorizadas conforme al título II, “De las personas morales”, de la Ley del ISR, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado

(=) **Utilidad fiscal**

- (x) Tasa de ISR de 35%

(=) **ISR a cargo del residente en el extranjero**

En estos casos, el representante legal calculará el ISR que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se realiza la obra, dentro del mes siguiente al de su conclusión.

Los requisitos para ser considerado como representante legal de un residente en el extranjero son los siguientes:⁷

1. Ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
2. Conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del ISR por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera presentado la declaración.
3. Asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria,⁸ la cual no excederá de las contribuciones que deba pagar el residente en el extranjero.
4. Contar con bienes suficientes para responder como obligado solidario, conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

5. Presentar un aviso en términos de la ficha de trámite “160/ISR Designación del representante de residente en el extranjero”, ante la Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes de la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC), a través de la Oficialía de Partes de la propia AGGC, ubicada en Avenida Hidalgo 77 Módulo III, planta baja, colonia Guerrero, alcaldía Cuauhtémoc, código postal 06300, en la Ciudad de México.⁹

Cómputo de días¹⁰

Para determinar si los días excederán de los 183 antes mencionados (establecimiento permanente) o no lo hará (fuente de riqueza), se computará la totalidad de días naturales comprendidos entre el inicio y la terminación de los servicios.

En los casos en los que por la naturaleza de los servicios se considere que **la duración de los mismos excederá de 183 días naturales** en un periodo de doce meses, el contribuyente deberá cumplir con sus obligaciones conforme a lo dispuesto por el título II de la Ley del ISR (personas morales del régimen general) o por el título IV, capítulo II, del mismo ordenamiento legal (personas físicas de las actividades empresariales y profesionales), según corresponda, desde el inicio de sus actividades.

Declaraciones y pagos provisionales

Cuando los residentes en el extranjero constituyan establecimiento permanente en nuestro país, presentarán declaración dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que constituyan establecimiento permanente y calcularán el ISR en los términos de los títulos II, “De las personas morales”, o IV, “De las personas físicas”, de la Ley del ISR, según el caso, y efectuarán pagos provisionales a partir del siguiente ejercicio a aquel en que constituyan establecimiento permanente.¹¹

7. Artículo 174, primer párrafo, de la Ley del ISR.

8. Cuando el adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante legal del residente en el extranjero dejará de ser solidario (artículo 174, segundo párrafo, de la Ley del ISR).

9. Este aviso deberá presentarse antes de que se venza el plazo para efectuar el entero del ISR a cargo del residente en el extranjero.

10. Artículo 4o. del Reglamento de la Ley del ISR.

11. Artículo 174, penúltimo párrafo, de la Ley del ISR.

Para efectos de los pagos provisionales del ISR se estará a lo siguiente:

1. Si cuando el residente en el extranjero no constituía establecimiento permanente pagó el ISR mediante retención de 25% sobre el ingreso obtenido, para determinar los pagos provisionales del ISR aplicará dicha tasa a los ingresos acumulables correspondientes a cada pago provisional.
2. Si cuando el residente en el extranjero no constituía establecimiento permanente determinó el ISR aplicando la tasa establecida en el artículo 9o. de la Ley del ISR (es decir, la tasa de 30%) a la cantidad resultante de disminuir del ingreso obtenido las deducciones autorizadas, para determinar los pagos provisionales del ISR lo hará conforme a lo señalado en los artículos 14 o 106 del propio ordenamiento legal, según el caso.

Conclusión

En la presente edición se realizaron diversos comentarios asociados con el tratamiento fiscal que debe darse a los pagos realizados a favor de residentes en el extranjero por concepto de servicios de construcción, en materia del ISR.

Es importante que el público lector analice con detalle la situación particular en la que se encuentre para que, en su caso, verifique que se está aplicando de manera correcta la normatividad fiscal que corresponda. 

