

LE DAMOS LA MÁS CORDIAL  
bienvenida al curso:

**PAGOS AL EXTRANJERO**  
**ASPECTOS FISCALES Y TRATADOS**  
**INTERNACIONALES**

**Dr. José Manuel Miranda de  
Santiago**

[www.cofide.mx](http://www.cofide.mx)

## Dr. José Manuel Miranda

- Doctor en Derecho (con mención honorífica por BNA), Contador Público por la UNAM, Certificado, Especialista Fiscal; Licenciado en Derecho, Maestría en Derecho Corporativo y Maestría Derecho Constitucional y Amparo.
- Socio Fundador del Despacho **Transfer Pricing Services, SC** desde 1997.
- Catedrático de la UNAM en la FCA, a nivel Licenciatura y Posgrado desde hace 22 años, y reciente catedrático en la Maestra en Fiscal en la UDLAP
- Conductor del programa: **plano juridico.tv**
- Socio y director de la revista **editink**
- Articulista y coordinador de sección de la revista: Consultorio Fiscal, editada FCA, UNAM y articulista de la revista Puntos Finos.
- Conferencista a nivel Nacional por CCP y AMCPDF, y en cámaras y colegios el extranjero: Argentina, Peru, República Dominicana, El Salvador, Colombia, Venezuela, Panamá, Costa Rica y Ecuador.
- Presidente de la comisión de precios de transferencia e integrante comisión fiscal, ambos cargos honoríficos de AMCPDF.
- Socio distinguido y miembro de la comisión de precios de transferencia CCP Queretaro.
- **Autor del Libro: Hermeneútica analógica del Plan BEPS por la OCDE y La tributación Internacional, por Thomson Reuters y, Coautor de obras en temas fiscales y de Derechos Humanos por la misma editorial.**

Contacto: [mmiranda@preciosdetransferencia.com.mx](mailto:mmiranda@preciosdetransferencia.com.mx)



# Fundamentos de la Tributación Internacional

(Aspectos Prácticos).



## ❖ Objetivo

**Comprender los efectos fiscales de los pagos al extranjero, que impuestos deben pagarse y que obligaciones fiscales tienen.**

## Fundamentos

### ARTÍCULO 31 FRAC IV C.P.E.U.M.

#### ❖ Son obligaciones de los Mexicanos.

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

#### ❖ **ARTÍCULO. 73 FRAC. VII CPEUM.**

El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

#### ❖ **ARTÍCULO. 1 FRAC. III LISR**

Están obligados al pago del ISR los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.



## Titulo V LISR 2020.

### ❖ Artículo 153.

Están obligados al pago del ISR, **los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito**, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de **fuentes de riqueza situadas en territorio nacional**, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.

Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con **motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación**, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.

**Ejemplo: viáticos de extranjeros a cargo del residente en México.**

## Derecho Positivo Mexicano

El Título V de la LISR vigente regula a los pagos a los residentes en el extranjero.

**Sujetos:** Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. Es decir, la fuente de riqueza es el factor de vinculación impositiva para obligar a los extranjeros al pago del impuesto en México.



## Obligaciones Fiscales

Podemos distinguirlas por su objeto.

- ▶ En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos, el objeto es siempre y exclusivamente un **dar** (cantidad de dinero que se entrega al Estado).



- ▶ En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser **un hacer** (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etc. .)

## Obligaciones Fiscales

### ❖ NO HACER

(no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc. etc.), o un

### ❖ TOLERAR

(admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).



## Obligaciones Fiscales



A la obligación fiscal cuyo objeto es un "Dar" la denominamos:



OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA

A la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un "Hacer", un "No Hacer" o un "Tolerar" la llamamos.



OBLIGACIÓN FISCAL FORMAL

## Obligaciones Formales

Cuando una PM efectúa un pago al extranjero de los comprendidos en el Título V de LISR, además de la obligación de efectuar la retención y el pago del impuesto correspondiente, se encuentra sujeta a una serie de obligaciones, que a continuación mencionamos:

► **Obligados a la retención y entero**

- Quien haga el pago
- La fiduciaria
- Representantes



## Obligaciones Formales

### ❖ El Artículo 76 de LISR establece las obligaciones de las PM.

Las dos obligaciones principales que había que atender, están señaladas en las fracciones III, a saber:

- ✓ **Expedir los comprobantes fiscales** en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingreso de fuentes de riqueza en el país o de pagos efectivos a residentes en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del art 48, en su caso, el impuesto retenido al residentes en el extranjero a las citadas instituciones de crédito. **CFDI de egresos.**
- ✓ Por otra parte, mediante artículo transitorio de 2014, la última declaración de pagos al extranjero fue la de 2014.



Constancias de  
retención



MI ASESOR  
CONTABLE

## OBLIGACIONES MATERIALES

Así pues, la siguiente es una lista de los diferentes tipos de ingreso y las condiciones que se requieren para que se considere que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio mexicano; sin embargo, esto es sólo de manera general.



## **“FUENTE DE RIQUEZA”**

En ese sentido, el criterio de **“fuente de riqueza”** particularmente se emplea por la LISR, para establecer, a cargo de los residentes en el extranjero, la obligación de contribuir respecto de los ingresos que provengan de fuente de riqueza situada en territorio nacional. **Para fijar la fuente de riqueza el ordenamiento legal en cita, en su Título V, establece casuísticamente los criterios de fuente de riqueza en función de la clase de ingresos respecto de los cuales se puede someter a los residentes en el extranjero a imposición.**

### ❖ **Artículo 1º, fracción III, de la Ley del ISR**

*Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

**III.** *Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.*

❖ **Artículo 175.** Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por:

**I. Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado:**

Los señalados en el artículo 94 de esta Ley, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

**II. Ingresos por actividades empresariales y profesional:** Los indicados en el artículo 100 de esta Ley.

**III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles:** Los referidos en el artículo 114 de esta Ley.

**IV. Enajenación de bienes:**

Los derivados de los actos mencionados en el art. 14 del CFF, inclusive en el caso de expropiación.

**V. Premios:** Que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, los mencionados en el artículo 137 de esta Ley.

**VI. Actividades empresariales:** Los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF. No se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 153 al 173 de esta Ley.

**VII. Intereses:** Los previstos en los artículos 163 y 166 de esta Ley, los cuales se consideran rendimientos de crédito de cualquier naturaleza.

**Lo dispuesto en las fracciones II, III y V de este artículo, también es aplicable para las personas morales.**



En este tenor, enunciativamente, La LISR considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, tratándose de ingresos de residentes en el extranjero provenientes de:

❖ **Los contratos de Salarios y honorarios**

Que no gozan de exención conforme a la ley, *cuando el servicio se preste en el país;*

❖ **Los contratos de Uso o goce temporal de inmuebles,**

Contratos de servicios de tiempo compartido y enajenación de bienes inmuebles, **cuando los bienes inmuebles estén ubicados en el país;**

❖ **Los contratos Uso o goce temporal de bienes muebles,**

*Cuando dichos bienes se utilicen en el país;* al respecto existe la regla de la RMF 2020 3.18.5. **Opción de no retención del ISR por concepto de uso o goce temporal de bienes inmuebles a residentes en los Estados Unidos de América**





### ❖ **Los contratos de Enajenación de acciones**

O títulos valor que representen la propiedad de bienes, entre otros casos, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido;

### ❖ **Dividendos,**

Enviados al extranjero por establecimientos permanentes, cuando la persona que los distribuya resida en el país;



### ❖ **Contratos de Financiamiento: Intereses,**

Cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país;

❖ **Los contratos de: Regalías, asistencia técnica o publicidad,**

Cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechan 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;



❖ **Los contratos de Servicios de construcción de obra,**

Instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, cuando el servicio se realice en el país;

❖ **Etc.**

## CONTRATO DE USO Y GOCE DE BIENES

(bienes inmuebles y muebles)



## Fundamento Jurídico

### ❖ Artículo 158.

En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza **se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados dichos bienes.**

También se considerarán ingresos, las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.



**Ejemplo:** Los contratos conocidos como “traspasos de negociaciones”.

Los contribuyentes que obtengan ingresos, tendrán la obligación de **expedir comprobante fiscal** por las contraprestaciones recibidas. Cuando dichos ingresos sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, **será la institución fiduciaria quien expida el comprobante fiscal y efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior.**



COFiUE

## BIENES MUEBLES

En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando **los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país.** Se presume, salvo prueba en contrario, que los bienes muebles se destinan a estas actividades y se utilizan en el país, cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. En el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, **cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles**

### Excepción Arrendamiento financiero

- ▶ No es aplicable a los bienes muebles a que se refieren el artículo 166 de la Ley.



### ❖ Ejemplo :

Suponga que una persona residente en territorio nacional denominada **Equipo Medico**. se dedica a la venta, reparación y mantenimiento de aparatos médicos, en el caso de reparaciones, Equipo Médico se ve en la necesidad de rentar un equipo especial de medición y que únicamente lo puede conseguir en Alemania. El cual es materialmente entregado en México debiendo realizar el pago al residente en el extranjero en Alemania.

Este equipo se **usará en territorio nacional**, por lo que el **residente en el extranjero estará otorgando el uso o goce temporal del bien con fuente de riqueza en territorio nacional**. Equipo Medico el día 7 de mayo de 2020, paga al residente en el extranjero por 6 días de uso del equipo de medición 60,000 dólares.

Determinación del ISR, que corresponde pagar el residente en el extranjero vía retención de la persona que hace el pago.



www.shutterstock.com · 631164599

❖ **Desarrollo.**



|                   |                |
|-------------------|----------------|
| Pago por el uso   | 60,000 dólares |
| Tasa de retención | 25%            |
| ISR =             | 15,000 dólares |

De esta manera, Equipo Medico efectuará una retención por 15,000 dólares.  
Tipo de cambio del día 7 de mayo 17.691287 = 265,369.305 pesos.

- ▶ En el caso de que Equipo Médico no hiciere la retención al residente en el extranjero, **el retenedor estará en la obligación a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido**, en este caso Equipo Medico pagará los 15,000 dólares y estos 15,000 dólares a su vez se considera ingreso para el residente en el extranjero.



## Contratos de servicios Turístico de tiempo compartido.

### ❖ Artículo 159.

Tratándose de ingresos que correspondan a residentes en el extranjero que se deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido, se considerará que la **f fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados uno o varios de los bienes inmuebles** que se destinen total o parcialmente a dicho servicio.

Para los efectos de este artículo, se consideran como contratos de servicio turístico de tiempo compartido, aquéllos que se encuentren al menos en alguno de los siguientes supuestos:

Otorgar el uso o goce o el derecho a ocupar o disfrutar en forma temporal o en forma definitiva, uno o varios bienes inmuebles o parte de los mismos que se destinen a fines turísticos, vacacionales, recreativos, deportivos o cualquier otro, incluyendo en su caso, otros derechos accesorios.

cofiue

## CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS



## Contratos por ingresos por servicios independientes

### ❖ Artículo 156.

Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que **la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional** cuando el **servicio se preste en el país**. Se presume que el servicio se presta totalmente en **México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional**, salvo que el contribuyente demuestre la parte del **servicio que prestó en el extranjero**, en cuyo caso, el **impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México**.



**Se presume, salvo prueba en contrario,** que el servicio se presta en territorio nacional cuando los pagos por dicho servicio se hagan por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país a un residente en el extranjero que sea su parte relacionada en los términos del artículo **179 de LISR**.



Los contribuyentes que perciban ingresos tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal (CFDIs).

Se exceptúan del pago del impuesto por los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, **pagados por residentes en el extranjero**, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional **sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.**





## CONTRATO DE FINANCIAMIENTO

**Artículo 166.** Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la **f fuente de riqueza** se encuentra en **territorio nacional** cuando en el país se coloque o se invierta el **capital**, o cuando los intereses se paguen por un **residente en el país** o un **residente en el extranjero** con establecimiento permanente en el país.



Cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, los premios pagados en el préstamo de valores, descuentos por la colocación de títulos valor, bonos, u obligaciones, de las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, de la ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el **artículo 8 de esta Ley**, así como la ganancia en la enajenación de acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión y de los fondos de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 80 de esta Ley, de los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión. Se considera interés la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

| Tasa del impuesto | Tipos de intereses                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10%               | Intereses pagados a entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, bancos extranjeros y entidades que coloquen o inviertan en México capital que provenga de títulos de crédito que emitan y coloquen en el extranjero, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses y cuenten con registro en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión en el Extranjero. |
| 10%               | Intereses pagados provenientes de títulos de crédito colocados a través de bancos o de casas de bolsa, en un país con el que México no tenga celebrado tratado para evitar la doble tributación, siempre que dichos documentos se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.*                                                                                                                                                      |

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>10%</b>  | Por la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>4.9%</b> | Intereses provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista, ganancias provenientes de su enajenación, los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos, a cargo de instituciones bancarias, sociedades financieras de objeto limitado, o de organizaciones auxiliares de crédito, siempre que estos documentos se encuentren registrados en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y cumplan con los requisitos de la regla I.3.22.8 de la RMF; de lo contrario, se aplicará la tasa de 10%.* |
| <b>4.9%</b> | Intereses pagados a entidades de financiamiento del extranjero, en las que el gobierno federal participe en su capital social, siempre que sean beneficiarias efectivas de los mismos y se encuentren inscritas en el registro mencionado.*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>15%</b> | Intereses pagados a reaseguradoras.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>21%</b> | <p>Intereses:</p> <p>Pagados por instituciones de crédito, a residentes en el extranjero, distintos de los señalados anteriormente.</p> <p>Pagados a proveedores del extranjero por venta de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.</p> <p>Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de maquinaria y equipo, y en general para la habilitación, avío o comercialización, siempre que se haga constar en el contrato y se trate de sociedades registradas en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero.</p> |
| <b>30%</b> | Otros intereses distintos de los anteriores.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

### ❖ Retención del impuesto

- Están obligadas a efectuar la retención que corresponda:
- Las personas que deban hacer pagos
- Los depositarios de valores o intermediarios (instituciones de crédito y casas de bolsa), tratándose de títulos de créditos colocados en bolsa.

En los intereses por **arrendamiento financiero** se considerará que la **f fuente de riqueza** se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes **se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen al extranjero** se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente en el país, aun cuando el pago se efectúe a través de cualquier establecimiento en el extranjero. **Salvo prueba en contrario, se presume que los bienes se utilizan en el país, cuando quien use o goce el bien sea residente en el mismo o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.** También se considera que existe fuente de riqueza en el país, cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a la cantidad que se hubiere pactado como interés en el contrato respectivo, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

- ▶ Dada la complejidad jurídica y fiscal que ofrecen este tipo de operaciones, es recomendable que el contribuyente o agente retenedor efectúe un análisis detallado en cada caso en lo particular. Es muy importante identificar el tipo de ingreso que se obtiene y el lugar donde se encuentra la fuente de riqueza, para determinar si la persona que lo recibe está obligada o no a pagar el impuesto en México, así como, en su caso, la tasa, la forma y fecha del pago.
- ▶ Es relevante analizar a **detalle los contratos en los que se pacten intereses a favor de residentes en el extranjero**, con objeto de definir los momentos de exigibilidad y pago de los mismos. Lo anterior en el entendido de que, de conformidad con las disposiciones fiscales mexicanas, cuando el impuesto deba pagarse mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero

- ▶ En términos generales, los **tratados internacionales** celebrados por el gobierno mexicano establecen beneficios en cuanto a tasas preferenciales de retención aplicables a pagos por concepto de intereses, mismas que pueden variar según el país de residencia del beneficiario efectivo. Estas tasas de retención se encuentran en un rango de entre 4.9 y 15% sobre el importe bruto de los intereses, mismo que **dependerá del beneficiario efectivo de los intereses**. Es recomendable que de presentarse una situación en donde sean aplicables las disposiciones del tratado, se ejerzan los beneficios contenidos en él para optimizar la carga tributaria y financiera de las partes que intervienen.
- ▶ A través del **tiempo se ha tratado de limitar la deducción por concepto de intereses**, por lo cual es importante atender a las reglas de capitalización delgada, de créditos respaldados, de pagos hechos a REFIPRES y los precios de transferencia para cumplir con las múltiples y cada vez más crecientes obligaciones fiscales para que proceda su deducción.

## CONSULTA: INTERESES

### COMPAÑÍA: Publicidad México S.A de C.V.

Las implicaciones fiscales derivadas de un pago al extranjero efectuado a una empresa relacionada, a continuación presentamos nuestros comentarios, basados en las características de la operación y la legislación aplicable:

#### ❖ ANTECEDENTES



Publicidad de México, S.A. de C.V. (en adelante: **Publicidad México**) es una compañía residente en México que **desarrolla sus actividades dentro de la industria automotriz**. **Publicidad México**, mantiene una operación de financiamiento con una empresa residente en el Estado de Israel (en adelante: **Publicidad Israel**) desde inicios de 2020.

La compañía ha recibido efectivo proveniente de su parte relacionada residente en el extranjero, **Publicidad Israel** y, por ello, va a efectuar el pago de intereses derivados de dicho financiamiento, según nos fue comentado de manera verbal.

## CONSULTA: INTERESES

**COMPAÑÍA:** Publicidad México S.A de C.V.

### ❖ ANTECEDENTES

Se nos pregunta sobre las implicaciones fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta, específicamente del tratamiento fiscal de los pagos efectuados por Publicidad México para efectos del Título V de dicha Ley, correspondiente a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional:

### ❖ DISPOSICIONES LEGALES

De acuerdo con la legislación mexicana, **los pagos que realice** Publicidad México **a residentes en el extranjero**, se encuentran regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR), dentro del Título V correspondiente a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

## DISPOSICIONES LEGALES

En primera instancia, para conocer el alcance de lo que se debe considerar como interés para efectos del Título V, es necesario remitirnos al artículo 175 de LISR, el cual en su fracción séptima, a la letra dispone:

**“Artículo 175.- Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por:**

.....  
**VII. Intereses, los previstos en los artículos 163 y 166 de esta Ley, los cuales se consideran rendimientos de crédito de cualquier naturaleza (Énfasis añadido).”**

Considerando que el pago a efectuar por Publicidad México representará los rendimientos que percibirá su parte relacionada por el crédito otorgado, entonces se trata de un pago al extranjero por concepto de intereses.

## DISPOSICIONES LEGALES

### I. Pagos al extranjero

El Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (en adelante, LISR) **obliga al pago de dicho impuesto a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional**, como es el caso de los residentes en el extranjero, percibiendo ingresos pagados por **Publicidad de México**.

- ▶ De manera particular, **el artículo 166 de LISR establece la forma de cálculo del impuesto correspondiente a ciertos ingresos por intereses percibidos por residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional**. El primer párrafo de dicho artículo regula la fuente de riqueza a la letra, como sigue:

“Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país”.

## DISPOSICIONES LEGALES

### I. Pagos al extranjero

El **artículo 166** contempla que el impuesto se pague mediante retención que efectuará quien realice los pagos de intereses y el cálculo del impuesto consistirá en aplicar una tasa al total de los intereses, **dicha tasa variará dependiendo del tipo de interés pagado al extranjero**. Sin embargo, para el caso que nos ocupa, corresponde la fracción quinta, la cual citamos a continuación:

- ❖ **“Artículo 166:** El impuesto se pagara mediante retención que se efectuara por la persona que realice los pagos y se calculara aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona a continuación:
- V. A los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores, se les aplicara la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta ley.”

## DISPOSICIONES LEGALES

### ❖ Pagos al extranjero

Con base en lo anteriormente señalado, **Publicidad México** al efectuar un pago por intereses al extranjero, deberá de efectuar la retención del impuesto **a una tasa vigente del 35%** sobre el interés bruto, convirtiéndose en un retenedor obligado a enterar una cantidad equivalente a la que **debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento en que se efectuó el pago**, lo que suceda primero; sin olvidar que para efectos de Título V, cualquier acto jurídico mediante el cual el deudor extingue la obligación de que se trate, será considerado como pago. Tales actos jurídicos son regulados por el Código Civil Federal y como ejemplo tenemos la compensación.

El impuesto que corresponda pagar se considera además como **definitivo** y debe enterarse mediante declaración en las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que se efectuó la retención.

## TRATADOS INTERNACIONALES

México ha celebrado diversos convenios con otros países para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta. La finalidad de los convenios, como su nombre lo indica, es evitar la doble imposición en materia tributaria, persiguiendo como objetivo principal que una persona no tribute de tal manera que obtenga un perjuicio en sus rentas. Lo anterior se intenta ya sea mediante una exención o una disminución de impuesto en el país de la fuente, dependiendo del tipo específico de renta percibida.

En virtud de que México celebró un convenio para evitar la doble imposición en materia tributaria con el Estado de Israel, el cual se encuentra vigente desde el 1 de enero de 2000, es necesario tomar en cuenta el artículo 11 de dicho convenio referente a intereses.

El segundo párrafo del artículo señala que los **intereses también pueden someterse a imposición en el estado del que proceden y, de acuerdo con la legislación de este Estado**, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder de 10% del importe bruto de los intereses.



Cabe mencionar que **para ser acreedor a los beneficios de un Tratado en materia fiscal se debe cumplir con tres requisitos:**

1. Acreditar ser residente del país de que se trate,
2. Cumplir con las demás disposiciones del propio tratado, y
3. Cumplir con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en LISR.

La acreditación de la residencia se efectúa a través de una constancia que expida la autoridad extranjera correspondiente, en este caso, el Estado de Israel, y que deberá solicitarse a **Publicidad Israel** en el ejercicio fiscal correspondiente para poder aplicar las tasas de retención preferenciales contenidas en el tratado.



## Requisitos para ser beneficiario de la tasa de retención preferencial

Resumiendo lo expuesto en este apartado, el pago de intereses está gravado a una tasa del 35% por la LISR. Sin embargo, el Convenio México Israel ofrece una tasa de retención preferencial del 10% al pago de intereses que efectúe **Publicidad México**, siempre que:

1. **Publicidad Israel** proporcione en original la constancia de residencia para efectos fiscales en Israel.
2. **Publicidad México** deberá cumplir con las disposiciones de procedimiento establecidas en LISR, tales como presentar declaraciones informativas, expedir CFDI, pagar el impuesto retenido, etc.

En caso contrario, **Publicidad México** perdería la posibilidad de hacer deducibles los pagos que efectúe a **Publicidad Israel** por concepto de intereses.

## Requisitos de deducibilidad

### A. Dedución autorizada

Siendo **Publicidad México** una persona moral que efectúa un pago por concepto de intereses, este es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta en el momento en que se hayan devengado, conforme a la fracción VII del artículo 25 de la misma LISR. Por lo anterior, **Publicidad México** podrá deducir el total de los intereses ordinarios devengados en cada ejercicio, durante ese mismo ejercicio fiscal.

Sin embargo, existe un tratamiento específico para los intereses moratorios, los tres primeros meses de mora serán deducibles en el momento que se devenguen, mientras que los intereses moratorios a partir del cuarto mes, solo serán deducibles hasta que se paguen.



## Requisitos de deducibilidad

### A. Deducción autorizada

Por otra parte, de manera particular el artículo 27 de LISR contiene varios requisitos para deducir los intereses, como sigue:

1. La característica primordial de una deducción la constituye el ser estrictamente indispensable para los fines de la empresa, por lo que se debe soportar la razón de negocios necesaria para el financiamiento recibido por **Publicidad México**.
2. Además de obedecer los requisitos formales correspondientes, es necesario considerar que el valor de los intereses se encuentre pactado a valores de mercado para efectos de precios de transferencia y para efectos de beneficios derivados de tratados internacionales.



## Requisitos de deducibilidad

### A. Dedución autorizada

También será necesario tener debidamente documentados los términos del préstamo en el contrato de financiamiento, donde se especifiquen los plazos, montos y tasa de interés, así como las características generales de la operación, haciendo un énfasis especial en la fecha de exigibilidad de los intereses.

En caso contrario, **Publicidad México** perdería la posibilidad de hacer deducibles los pagos que efectúe por este concepto.



## Requisitos de la deducción

El artículo 27 de LISR señala los requisitos que deberán reunir las deducciones autorizadas, donde para el caso particular de intereses, los requisitos se encuentran en las fracciones V, VII, XIII y XVIII referentes a:

- 1) Cumplir con las obligaciones establecidas en LISR en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros y siempre que se haya proporcionado la información a que se esté obligado en los términos del artículo 76 de la misma Ley, los cuales son abordados en el apartado referente a obligaciones formales.
- 2) En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos solo serán deducibles si los capitales se invierten en los fines del negocio.
- 3) Los intereses que deriven de créditos recibidos, deben corresponder a los de mercado.
- 4) Las retenciones deben realizarse en los plazos establecidos por las disposiciones fiscales

## No deducible

Por otra parte, el artículo 28 de LISR señala los conceptos que no son deducibles para las personas morales, donde para el caso particular de intereses, la partida no deducible se encuentra señalada en la fracción XXVII, la cual hace referencia al concepto de subcapitalización, según se cita a continuación:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:.....

XXVII. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que **excedan el triple de su capital contable** que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 179 de la Ley.”

A este respecto, **Publicidad México**, durante el tiempo que mantenga el financiamiento, deberá revisar sus niveles de capitalización con respecto de la deuda contraída para no exceder la relación 3 a 1 que limitaría la deducibilidad de sus intereses devengados a cargo.

## Dividendos fictos

El artículo 11 de LISR, referente a intereses por créditos entre partes relacionadas, en su fracción II considera, para el caso de intereses provenientes de créditos otorgados por una parte relacionada, que tales intereses deberán tratarse como dividendos cuando los intereses no sean deducibles conforme a la **fracción XIII del artículo 27 de LISR**, es decir, cuando los intereses excedan el precio de mercado, el excedente tendrá el tratamiento fiscal de dividendos. El artículo 10 establece el tratamiento de los dividendos, los cuales pagan impuesto de forma piramidada, es decir, primeramente deberán multiplicarse por el factor 1.4286 para posteriormente aplicar la tasa del 30%.



## Obligaciones formales: Información a presentar por parte de Publicidad México

Cuando una persona moral efectúa un pago al extranjero de los comprendidos en el Título V de LISR, además de la obligación de efectuar la retención y el pago del impuesto correspondiente, se encuentra sujeta a una serie de obligaciones formales que a continuación mencionamos:

El Artículo 76 de LISR establece las obligaciones de las personas morales. Sin embargo, en este caso en específico, las dos obligaciones que hay que atender están señaladas en las fracciones III, VI, VII y IX, referentes a:

- 1) Expedir CFDI donde se asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, de acuerdo al Título V, y, el impuesto retenido al residente en el extranjero.
- 2) Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año una declaración informativa de los financiamientos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero, a través de medios electrónicos.

**Publicidad México**, además de efectuar la retención correspondiente y enterar el impuesto, tendría la obligación de expedir CFDI por los pagos efectuados y presentar la declaración informativa antes mencionada a través del Anexo 4 de la forma fiscal 30 o programa electrónico DIM (Declaración Informativa Múltiple), o la que la sustituya.



## **Acción 4 BEPS en la LISR**

Limite a la deducción de intereses de las empresas (Acción 4 BEPS). LISR 28-XXXII, 46 (Resultado fiscal ajustado por 30%)

COFiUE

## Obligaciones para empresas vinculadas: Precios de Transferencia

En el caso de que los pagos al extranjero se realicen a una empresa relacionada, además se es sujeto de las obligaciones contenidas en las fracciones IX y X, de acuerdo a lo siguiente:

- 1) **Obtener y conservar la documentación comprobatoria**, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que se demuestre que el monto de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o los montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Estudio de precios de transferencia
- 2) Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la **declaración informativa de las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero** a través del Anexo 9 de la forma fiscal 30 o programa electrónico DIM (Declaración Informativa Múltiple).

- En resumen, se deberá contar con un estudio de precios de transferencia y presentar la declaración informativa que refleje los resultados presentados en dicho estudio, respecto de los intereses devengados a cargo.

## Regalías y Asistencia Técnica

### ❖ **Artículo 15B CFF.**

Constituyen erogaciones por el uso o goce de las creaciones o derechos patrimoniales protegidos por la propiedad intelectual.

Asistencia técnica, Prestación de servicios personales independientes por lo que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

**Características:** Revestirse bajo una forma legal manifiesta en su contrato el cual, debido a su carácter civil, debe contener los siguientes requisitos:

- ❖ La prestataria sea profesionista y u o realice un servicio personal independiente.
- ❖ El Servicio se preste por sus propios medios y se determine expresamente
- ❖ Prestatario este en la libertad de realizarlo (temporalidad y profesional, pero sin caer en permanencia)

❖ **Artículo 167.**

**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.



**Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes** en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados 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.

### Requisito de la Asistencia técnica, Regalías:

#### Art 27 fracción X

- ❖ Comprobar que cuenta con los conocimientos técnicos
- ❖ Preste de forma directa y no a través de terceros; excepto pagos residentes en México.



❖ **Regalías 15B CFF**

Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el **uso o goce 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.**

❖ (.....)





DOF: 01/07/2020

**DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal del Derecho de Autor.**

**Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.**

**ANDRÉS MANUEL LÓPEZ OBRADOR**, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

**DECRETO**

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

**SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DEL DERECHO DE AUTOR.**

**Artículo Único.-** Se reforman el artículo 10; la fracción III del artículo 16; el artículo 17; el inciso c) de la fracción II del artículo 27; el párrafo primero y las fracciones I, II y III del artículo 118; el artículo 130; la fracción III del artículo 131; el párrafo primero del artículo 132; las fracciones I, II y III del artículo 145; la fracción VIII del artículo 148; se modifica la denominación del Capítulo I del Título XI para quedar como "Del Procedimiento ante Autoridades Jurisdiccionales"; el primer párrafo del artículo 213; el artículo 214; el primer párrafo del artículo 215; la fracción III del artículo 218; la fracción I y II y el párrafo segundo del artículo 230; las fracciones I y III del artículo 231; el artículo 236; se adicionan un inciso d) al artículo 27; una fracción V al artículo 106; un Capítulo V denominado "De las Medidas Tecnológicas de Protección, la Información sobre la Gestión de Derechos y los Proveedores de Servicios de Internet", al Título IV, que comprende los artículos 114 Bis, 114 Ter, 114 Quáter, 114 Quinquies, 114 Sexies, 114 Septies y 114 Octies; las fracciones IV, V y VI al artículo 118; las fracciones VI y VII al artículo 131; una fracción IV al artículo 145; un párrafo segundo a la fracción VIII del artículo 148; una fracción VI al artículo 209; un párrafo tercero al artículo 230 y los artículos 232 Bis, 232 Ter, 232 Quáter; 232 Quinquies y 232 Sexies, de la Ley Federal del Derecho de Autor, para quedar como sigue:

## CRITERIOS DEL SAT

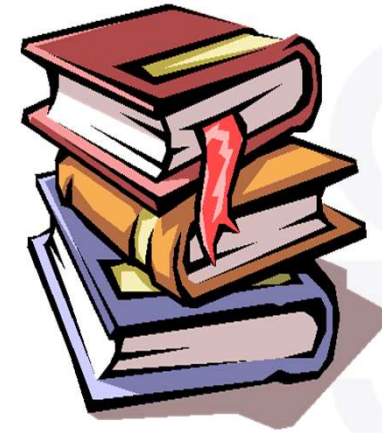
**Regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. Los pagos que se realicen en virtud de cualquier acto jurídico que tenga por objeto la distribución de una obra tienen dicho carácter. 5/2013/CFF.**

El artículo 5, segundo párrafo del CFF permite aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, en ese sentido, los conceptos a que se refiere el párrafo anterior pueden ser interpretados de conformidad con la Ley Federal del Derecho de **Autor. Del artículo 27 de la ley citada**, se desprenden los supuestos a través de los cuales, los titulares de los derechos de autor pueden explotar sus derechos patrimoniales sobre una obra, dentro de los cuales queda comprendida la facultad de conceder a un tercero el uso o goce temporal de los derechos en comento. La fracción IV del último artículo referido establece, como una de las modalidades a través de las cuales se puede conceder el uso o goce temporal de los derechos de autor a un tercero, a la distribución de la obra, incluyendo la venta u otras formas de transmisión de la propiedad de los soportes materiales que la contengan, así como cualquier forma de transmisión de uso o explotación. Asimismo, la fracción señalada dispone que cuando la distribución se lleve a cabo mediante venta, ese derecho de oposición se entenderá agotado efectuada la primera venta, salvo en el caso expresamente contemplado en el artículo 104 de la ley citada. **En ese sentido, los pagos que se realicen en virtud de cualquier acto jurídico que tenga por objeto la distribución de una obra a que se refiere el artículo 27, fracción IV de la Ley Federal del Derecho de Autor, tienen el carácter de regalías de conformidad con el artículo 15-B, primer párrafo del CFF.**

## REGALÍAS

### ❖ **Art 8 Ley Federal de Derechos de Autor**

Se entiende por regalías la remuneración económica generada por el uso o explotación de las obras, interpretaciones o ejecuciones, fonogramas, ideogramas, libros o emisiones en cualquier forma o medio.



De lo antes expuesto podemos extraer, enunciativamente, los siguientes criterios de carácter general que siguió el legislador fiscal para fijar la fuente de riqueza en México, a saber:



- ❖ La realización en territorio nacional de la prestación de diversos servicios;
- ❖ La utilización de bienes muebles y la ubicación de inmuebles en el país;
- ❖ La residencia en territorio nacional de las personas que realizan pagos al extranjero.

## A manera de conclusión

Mediante la simple lectura del Título V de la LISR en vigor, puede observarse que no existe precepto alguno que fije una tasa con el carácter de “*tasa general*” de retención del impuesto a residentes en el extranjero. Si a caso, debido a su reiteración en algunas disposiciones del referido Título, **puede observarse que el legislador estableció una tasa del 25% sobre diversos ingresos de los residentes en el extranjero**, provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, sin que por ello pueda afirmarse válidamente que dicha tasa tiene la característica de *tasa general*.



**Así, se observa que la tasa del 25%, antes referida, es aplicable para ingresos provenientes de:**

- ❖ Honorarios, que se regulan en el artículo 156;
- ❖ Remuneraciones a consejeros, administradores, comisarios y gerentes generales, como se establece en el diverso 157;
- ❖ Uso o goce temporal de bienes inmuebles y el servicio turístico de tiempo compartido y el uso o goce de muebles, respectivamente conforme los dispositivos 158 y 159;
- ❖ Ingresos derivados de contratos de fletamento, como se prevé en el artículo 158;



**Así, se observa que la tasa del 25%, antes referida, es aplicable para ingresos provenientes de:**

- ❖ Operaciones de intercambio de deuda pública por capital, contemplada en el artículo 162;
- ❖ Ciertas regalías y por asistencia técnica, en términos del artículo 167, fracción II.
- ❖ Servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, conforme al artículo 168;
- ❖ Actividades artísticas o deportivas, o de realización o presentación de espectáculos, como se dispone en el artículo 170.

### **EJEMPLO:**

La empresa “A”, residente en territorio nacional, va a pagar a una Compañía B, residente en los Estados Unidos de América, un cargo por la renovación de licencias de software.

# Ejemplos tasas de retención

| Tipo de pago                  | Tasa Retención | Fuente de riqueza                                             |
|-------------------------------|----------------|---------------------------------------------------------------|
| Honorarios                    | 25%            | Servicios prestados en México                                 |
| Honorarios                    | Sin retención  | Servicios prestados en el extranjero                          |
| Regalías                      | 25%            | Se aprovechan en México o se pagan por un residente en México |
| Regalías por nombre comercial | 35%            | Se aprovechan en México o se pagan por un residente en México |
| Publicidad                    | 35%            | Se aprovechan en México o se pagan por un residente en México |
| REFIPREs                      | 40%            |                                                               |

## EJEMPLO:

La empresa “A”, residente en territorio nacional, va a pagar a una Compañía B, residente en los Estados Unidos de América, un cargo por la renovación de licencias de software.

## DESARROLLO.

- ▶ El producto adquirido consiste en una licencia de software que permite el uso del mismo a 25 usuarios de la Empresa “A” a cambio de un solo pago.
- ▶ El artículo 15-B del CFF a la letra Dispone; “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”



Aunque conforme a la legislación doméstica, el software podría considerarse como pago de regalías por estar protegido por derechos de autor, la explicación técnica al **Modelo Convenio de los Estados Unidos de América** dispone que **el ingreso por el derecho de uso de software puede ser considerado como regalías o como beneficios empresariales**, lo cual dependerá de las circunstancias de la transacción que origina el pago



La misma explicación considera que si lo que se **transmite es el derecho a una copia del programa**, entonces **no se trata de una regalía**. Con base en lo antes descrito, bajo la **perspectiva de la explicación técnica emitida por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América**, el pago efectuado por la Empresa “A” ampararía un **beneficio empresarial** para la Compañía “B” y **no una regalía**.



## Obligaciones formales

El Artículo 76 de LISR establece las obligaciones de las personas morales. Sin embargo, en este caso en específico, las dos obligaciones que hay que atender están señaladas en las fracciones III y XIII.

De tal manera que la Empresa “A” tendría la obligación de expedir comprobante fiscal por el pago efectuado la Compañía “B” y presentar la declaración informativa antes mencionada a través del Anexo 4 de la forma fiscal 30 o programa electrónico DIM (Declaración Informativa Múltiple).

► **Conclusión:**

Los pagos efectuados por la empresa “A” a una empresa residente en el extranjero, Compañía “B” consistentes en la renovación de licencias de software, **no son objeto de Título V de LISR** y por tanto, **no son pagos sujetos a retención alguna**. Sin embargo, **al tratarse de un pago al extranjero, habrá que solicitar que el comprobante expedido cumpla con ciertos requisitos para amparar la deducción autorizada** correspondiente en territorio nacional, y, la Empresa “A” deberá cumplir con las obligaciones formales establecidas en la LISR en materia de precios de pagos al extranjero y presentación de declaraciones informativas.

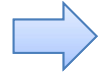
## ❖ Ejemplo 2

La empresa “A”, residente en territorio nacional, va efectuar el pago de un estimado que ampara el derecho de uso del Cast, para su transmisión por TV e Internet por un año, según se desprende de la copia simple del estimado expedido a la empresa “A”, por una empresa relacionada residente en el Emirato Árabe de empresa “B”.



**El artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación a la letra dispone:**

“**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...



**El artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación a la letra dispone:**

...

**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.”

**De tal manera que el cargo por los derechos de transmisión, constituirá un pago al extranjero por concepto de regalías.**

- ▶ El Título V de la LISR) obliga al pago de dicho impuesto a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.
- ▶ De manera particular, el artículo 167 de LISR establece la forma de cálculo del impuesto correspondiente a los ingresos por regalías percibidos por residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional.
- ▶ El cálculo del impuesto consiste en aplicar al ingreso, sin deducción alguna, la tasa del 25% al monto pagado por concepto de regalías.

- ❖ **El Artículo 171 de LISR** se encuentra contenido en el Título V, sin embargo **hace referencia a los denominados Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES), que a la letra dice:**

Tratándose de ingresos gravados por este Título, percibidos por personas, entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, **cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, estarán sujetos a una retención a la tasa del 40% sobre dichos ingresos**, sin deducción alguna, en lugar de lo previsto en las demás disposiciones del presente Título. El impuesto a que se refiere este párrafo se pagará mediante retención cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.



Por otra parte, el artículo 176, tercer párrafo de LISR correspondiente al **Título VI Capítulo I DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS SUJETAS a los regímenes fiscales preferentes**, señala como ingresos sujetos a REFIPRES los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de LISR, según corresponda.

► **Conclusión:**

Respecto de efectuar un pago a una parte relacionada residente en el Emirato Árabe de Dubái, por concepto de regalías, concluimos que se trata de pagos al extranjero gravados a una tasa del 25% y cuyo impuesto debe ser retenido por la Empresa “A”.



### ❖ Ejemplo 3

Empresa “A”, una empresa residente en territorio nacional va a efectuar el pago de una factura que ampara el valor por nacionalización de un comercial, la cual incluye: control de radio, estudio de audio y locución; además de la comisión de agencia y timbre de prensa, según se desprende de la copia simple del estimado de producción expedido a Empresa “A” por una empresa relacionada residente en Costa Rica, Empresa “B”.

### ❖ Desarrollo.

- ▶ Respecto de las implicaciones derivadas para efectos de Título V del pago por control de radio, estudio de audio y locución; además de la comisión de agencia y timbre de prensa, según se desprende de la copia simple del estimado de producción.
- ▶ Dentro del mismo estimado se cubren dos conceptos: regalías por locución y servicios prestados desde el extranjero por los estudio de audio, comisión de agencia y timbre de prensa.

- El artículo 15-B del CFF a la letra Dispone; “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”





- **El Título V de la, LISR** obliga al pago de dicho impuesto a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

De manera particular, **el artículo 167 de LISR** establece la forma de cálculo del impuesto correspondiente a los **ingresos por regalías percibidos por residentes en el extranjero** con fuente de riqueza en territorio nacional.



- ❖ El Artículo 171 de LISR se encuentra contenido en el Título V, sin embargo hace referencia a los denominados Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES), que a la letra dice:

Tratándose de ingresos gravados por este Título, percibidos por personas, entidades que se consideren **personas morales** para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra **figura jurídica creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, estarán sujetos a una retención a la tasa del 40% sobre dichos ingresos, sin deducción alguna**, en lugar de lo previsto en las demás disposiciones del presente Título. El impuesto a que se refiere este párrafo se pagará mediante retención cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país

**El cálculo del impuesto consiste** en aplicar al ingreso, sin deducción alguna, la tasa del **25% al monto pagado por concepto de regalías**, estando la empresa “A” obligado a efectuar la retención del impuesto correspondiente sobre el ingreso bruto, convirtiéndose en un retenedor obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento en que se efectuó el pago, lo que suceda primero; sin olvidar que para efectos de Título V, cualquier acto jurídico mediante el cual el deudor extingue la obligación de que se trate, será considerado como pago. Tales actos jurídicos son regulados por el Código Civil Federal y como ejemplo tenemos la compensación.

- ▶ El impuesto que corresponda pagar se considera además como definitivo y debe enterarse mediante declaración en las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que se efectuó la retención.



La **resolución miscelánea** fiscal establece que si las personas **no son partes relacionadas o aunque lo sean, pero exista un acuerdo amplio de intercambio de información firmado** por México con el país o territorio correspondiente disminuirá la retención .



- ▶ En este sentido, la retención disminuiría al 25% en virtud del Acuerdo de Intercambio de Información firmado entre México y Costa Rica, vigente desde el 26 de junio de 2012.

#### ❖ **Conclusión:**

Concluimos que se trata de pagos al extranjero, gravados a una tasa del 25% por beneficios adicionales de una regla miscelánea vigente

### ❖ Ejemplo 4

Una empresa “A” residente en territorio nacional efectúa pagos a una empresa relacionada residente en los Estados Unidos de América, por **concepto de asistencia técnica**, según nos fue comentado en las oficinas de la empresa.

### ❖ Desarrollo

La empresa “A” se dedica a la venta de maquinaria, presta servicios de asistencia y mantenimiento a los clientes que adquieren su maquinaria y, para tales efectos, se apoya en una empresa relacionada residente en los Estados Unidos de América: empresa “B” la cual le proporciona personal especializado para la prestación de esos servicios técnicos en México.

- ▶ En primera instancia, para conocer el alcance de lo que se debe considerar como asistencia técnica para efectos fiscales, es necesario remitirnos a otro ordenamiento fiscal, el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), con la finalidad de lograr una interpretación armónica de la normatividad fiscal mexicana.
- ▶ Para tales efectos, el **artículo 15-B del CFF, a la letra dispone:**

“Los pagos por concepto de **asistencia técnica** no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.”



**La fuente de riqueza** se presenta cuando el servicio **se preste en el país**. Por otra parte, además se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se prueba que parte del mismo se presta en territorio nacional.



Los servicios son prestados en territorio nacional, tales pagos son objeto de Título V, donde el cálculo del impuesto consiste en aplicar al ingreso, sin deducción alguna, la tasa del 25%. De esta manera, **la empresa “A”** al efectuar pagos por servicios a **la empresa “B”**, debe efectuar la retención del impuesto correspondiente, convirtiéndose en un retenedor obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento en que se efectuó el pago, lo que suceda primero; sin olvidar que para efectos de Título V, cualquier acto jurídico mediante el cual el deudor extingue la obligación de que se trate, será considerado como pago.

**México al ejercer su Soberanía como Estado, ha celebrado diversos Tratados con otros países, los cuales se vuelven parte de la ley de la Federación, tal como lo establece el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

De entre los distintos tipos de tratados, **México celebró un convenio para evitar la doble imposición en materia tributaria con los Estados Unidos de América**, el cual se encuentra vigente desde el 28 de diciembre de 1993, por lo que es necesario considerar los artículos 7 y 14 de dicho convenio.



El artículo 14 del convenio para evitar la doble imposición en materia tributaria que celebró México con los Estados Unidos de América, contempla la prestación de servicios personales independientes prestados por una persona física y el párrafo 14 del protocolo al Convenio, extiende su aplicación a los servicios prestados por una sociedad residente en los Estados Unidos por medio de una base fija en México. Sin embargo, si los servicios no son prestados a través de una base fija en México, entonces aplica el artículo 7, referente a beneficios empresariales.

### ❖ Conclusión

Con base en lo antes expuesto, el ingreso obtenido por **la empresa “B”** por concepto de prestación de servicios solo podría ser gravado en su país de residencia, es decir: Estados Unidos de América. Para que ese ingreso sea gravado en México, el residente en el extranjero debería constituir una base fija o un establecimiento permanente en el país.

**En cualquiera de ambos casos, el ingreso no sería objeto de retención si se es beneficiario de las disposiciones del tratado.**

Para ser acreedor a los beneficios de los convenios se debe cumplir con tres requisitos: acreditar ser residente del país de que se trate, cumplir con las demás disposiciones del propio tratado y cumplir con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en LISR. La acreditación de la residencia se efectúa a través de la constancia de residencia expedida por la autoridad extranjera correspondiente, ya que en caso de no contar con la constancia, se pagaría un impuesto conforme a la legislación doméstica, consistente en un 25% de retención sobre el total de los pagos.

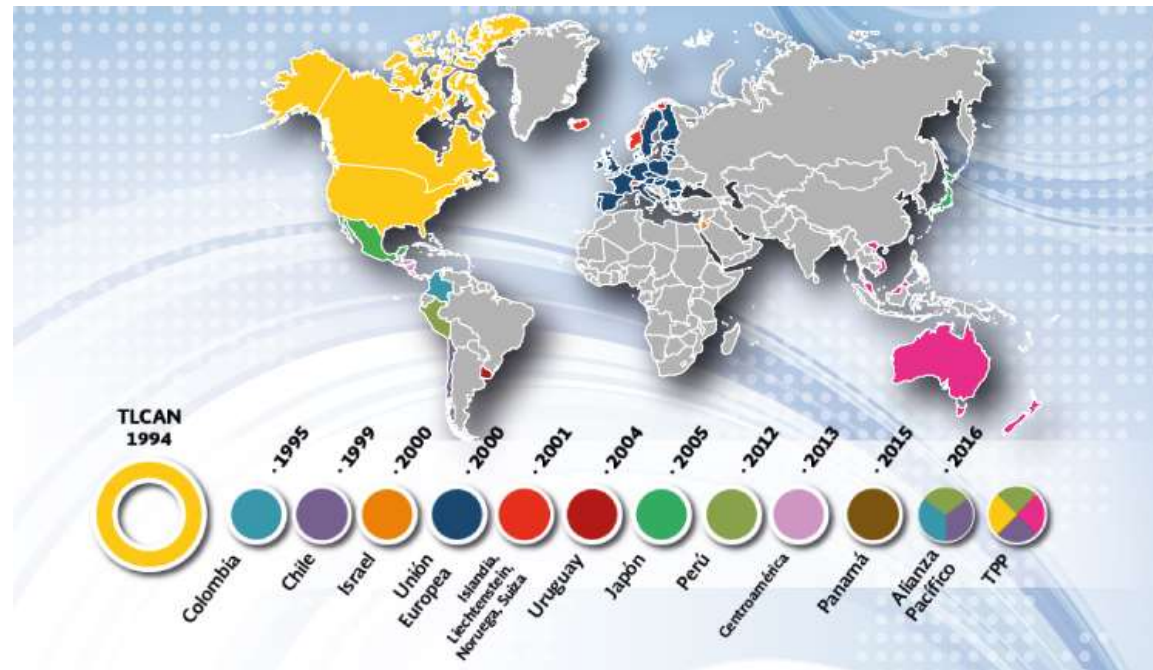
### ❖ Ejemplo 5

Es una compañía residente en México dedicada a la comercialización de productos de hardware. La compañía planea recibir financiamiento proveniente de partes relacionadas residentes en el extranjero y, por ello, va a efectuar el pago de intereses derivados del financiamiento recibido.

### Desarrollo

- ▶ De acuerdo con la legislación mexicana, los pagos que realice la compañía a residentes en el extranjero, se encuentran regulados en la LISR, dentro del Título V correspondiente a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.
- ▶ En primera instancia, para conocer el alcance de lo que se debe considerar como interés para efectos del Título V, es necesario remitirnos al artículo 166 de LISR.

En virtud de que México mantiene varios convenios vigentes, será conveniente revisar si existe alguno con el país del cual provenga el financiamiento, ya que los convenios contemplan ciertas retenciones a tasa preferencial en el caso de intereses.



## **COMPAÑÍA: Laboratory México S.A.P.I. de C.V**

En atención a su solicitud, referente a las implicaciones fiscales derivadas de pagar a una compañía **residente en la República de Corea el aprovechamiento del know-how** proporcionado, a continuación le presentamos nuestros comentarios, basados en las características de la operación y la legislación aplicable:

## Antecedentes

Laboratory México S.A. (en adelante **Laboratory México**) es una compañía residente en territorio nacional creada por dos accionistas personas morales, una residente en México, otra residente en Corea (en adelante **Laboratory Corea**), ambas con coparticipación de 50%.

Con la finalidad de beneficiarse de las experiencias comerciales y de desarrollo de su socio extranjero, **Laboratory México** ha contratado los derechos de una patente desarrollada por la compañía coreana, para su explotación de manera local, tales derechos se relacionan con una licencia única, no transferible, revocable, no sublicenciable, libre de regalías, pero sujeta a un honorario por transferencia y licencia. La licenciada incluye tres patentes que amparan tres tecnologías: DPO, TOCE y MuDT. Esta licencia ampara la producción de manera local y sujeta a regalías por la venta de los productos, según se detalla en la copia simple del contrato que nos fue proporcionado.

Se nos pregunta sobre las implicaciones fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta (LISR) específicamente del tratamiento fiscal de los pagos efectuados por **Laboratory México** para efectos del Título V de LISR correspondiente a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. A continuación nuestros comentarios:

## Disposiciones aplicables

De acuerdo con la legislación mexicana, los pagos que realizaría **Laboratory México** a la compañía relacionada **residente en Corea**, se encuentran regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR), dentro del Título V correspondiente a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, bajo el concepto de regalías derivadas de patente, según se explica a continuación:

## I. Naturaleza del pago

En primera instancia, para conocer el alcance de lo que se debe considerar como know-how, es necesario remitirnos a otro ordenamiento fiscal, el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF), con la finalidad de lograr una interpretación armónica de la normatividad fiscal mexicana. Para tales efectos, el artículo 15-B del CFF, a la letra dispone:

En primera instancia, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación a la letra dispone:

“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 (**Énfasis añadido**).”

De tal manera que el derecho de patente, representa un pago al extranjero por concepto de regalías efectuado a un residente en Corea.

## Pagos al extranjero

El Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (en adelante, LISR) obliga al pago de dicho impuesto a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

De manera particular, el artículo 167 de LISR establece la forma de cálculo del impuesto correspondiente a los ingresos por regalías percibidos por residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional, la cual se regula a la letra, como sigue:

“La fuente de riqueza se presenta cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías, se aprovechan en México o **cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional** o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país”.

El cálculo del impuesto consiste en aplicar al ingreso, sin deducción alguna, la tasa del 35% al monto pagado por concepto de regalías, de acuerdo al tercer párrafo del mismo artículo:

“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 152 de esta Ley.”

Con base en lo anteriormente señalado, **Laboratory México** al efectuar un pago por regalías a un residente en el extranjero **deberá de efectuar la retención del impuesto de un 35% sobre el ingreso bruto**, convirtiéndose en un retenedor obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento en que se efectuó el pago, lo que suceda primero; sin olvidar que para efectos de Título V, cualquier acto jurídico mediante el cual el deudor extingue la obligación de que se trate, será considerado como pago. Tales actos jurídicos son regulados por el Código Civil Federal y como ejemplo tenemos la compensación.

El impuesto que corresponda pagar se considera además como definitivo y debe enterarse mediante declaración en las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que se efectuó la retención.

## Tratados internacionales

México al ejercer su Soberanía como Estado, ha celebrado diversos Tratados con otros países, los cuales se vuelven parte de la ley de la Federación, tal como lo establece el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante: la Constitución), que a la letra dispone:

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

Prosiguiendo, la Constitución considera como ley suprema además a las leyes que emanen de ella y los Tratados. Sin embargo, existe una jerarquía de ordenamientos a saber, la última interpretación de la Suprema Corte de Justicia de nuestro país, **respecto a la jerarquía y aplicación de los Tratados considera que éstos se encuentran jerárquicamente por debajo de nuestra Ley Fundamental y por arriba de nuestras Leyes Federales.** En este sentido, los Tratados obedecen a un Derecho Internacional que se encuentra jerárquicamente por arriba de un Derecho interno, por tanto, ningún país puede invocar este último para no cumplir con normas internacionales; en el caso particular de México, ninguna autoridad podría invocar a La Ley del Impuesto Sobre la Renta si esta última contradice lo acordado en un Tratado Internacional.

**Tesis P.LXXVII/99. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su gaceta Tomo X, Noviembre de 1999.**

De entre los distintos tipos de tratados, México ha celebrado convenios para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta. La finalidad de los convenios, como su nombre lo indica, es evitar la doble imposición en materia tributaria, persiguiendo como objetivo principal que una persona no tribute de tal manera que obtenga un perjuicio en sus rentas. Lo anterior se intenta ya sea mediante una exención o una disminución de impuesto en el país de la fuente, o mediante la deducción o acreditamiento, todo depende del tipo específico de renta percibida.

A este respecto, México celebró un convenio para evitar la doble imposición en materia tributaria con la República de Corea, el cual se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1996, por lo que es necesario tomar en cuenta el artículo 12 de dicho convenio referente a regalías, según se explica en los siguientes párrafos.

El tercer párrafo del artículo 12 señala que el término “regalías” significa las **cantidades de cualquier clase pagadas** en relación con el uso de, o concesión de uso, de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a la radio, **de una patente**, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como el uso o concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término regalías también incluye las ganancias que se deriven de la enajenación de cualquiera de dichos bienes o derechos cuando estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos (**Énfasis añadido**)”.

Como se puede observar, de manera acorde a la ley doméstica, los pagos efectuados por **Laboratory México** como consecuencia de las licencias recibidas son considerados como regalías para efectos del Convenio México – Corea.

Prosiguiendo, el segundo párrafo del mismo artículo señala que las regalías también pueden someterse a imposición en el estado del que proceden y, de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías **es el beneficiario efectivo** (registro de las patentes), el impuesto así exigido no puede exceder de 10% del importe bruto de las regalías.

Sin embargo, para ser acreedor a los beneficios de un Tratado en materia fiscal para efectos de Impuesto Sobre la Renta, se debe cumplir con tres requisitos: **acreditar ser residente del país de que se trate, cumplir con las demás disposiciones del propio tratado y cumplir con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en LISR.** La acreditación de la residencia se efectúa a través de una constancia que expida la autoridad extranjera correspondiente, en este caso, la autoridad tributaria en la República de Corea, y que deberá solicitarse al residente en el extranjero en el ejercicio fiscal correspondiente para poder aplicar la tasa preferencial contenida en el Convenio.

## Requisitos para ser beneficiario de la tasa de retención preferencial

Resumiendo lo expuesto en este apartado, el pago de regalías por patente está gravado a una tasa del **35%** por la LISR. Sin embargo, el Convenio México Corea ofrece una tasa de retención preferencial del 10% al pago de regalías que efectúe **Laboratory México**, siempre que:

1. **Laboratory Corea** le proporcione en original la constancia de residencia para efectos fiscales en la República de Corea.
2. **Laboratory México** deberá cumplir con las disposiciones de procedimiento establecidas en LISR, tales como presentar declaraciones informativas, expedir constancias de retención, pagar el impuesto retenido, etc.

En caso contrario, **Laboratory México** perdería la posibilidad de hacer deducibles, para efectos de Impuesto Sobre la Renta, los pagos al extranjero que efectúe por concepto de regalías, así como la tasa de retención preferencial ofrecida por el Convenio.

## Requisitos de deducibilidad

Siendo **Laboratory México** una persona moral que efectúa un pago por concepto de regalías, este es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta a través de uno de los siguientes conceptos: costo de lo vendido inversión.

Las regalías pagadas por la empresa representan un gasto diferido que constituye una inversión deducible a través de un por ciento máximo autorizado del 15%. El Costo de lo Vendido se determina mediante el sistema de costeo absorbente o costeo directo y se deduce bajo los lineamientos establecidos en la Sección III del Capítulo II del Título de las Personas Morales de LISR, referente propiamente a la deducción del costo de lo vendido. Sin embargo, dentro de los elementos que se consideran integrantes del costo tenemos las inversiones directamente relacionadas con la producción, por lo que si las regalías pagadas no tienen una relación directa con la producción, entonces serán deducibles como inversión no integrante del costo.

- Artículo 25 fracciones II y IV de LISR.
- Artículo 33 fracción III de LISR.

Sin perjuicio de lo anterior, si el beneficio de las regalías se concreta en el ejercicio en el que se efectuó el pago, se permite la deducción total en dicho ejercicio.

De manera particular el artículo 27 fracción X de LISR que contiene los requisitos de las deducciones establece para los casos de asistencia técnica, transferencia de tecnología o de regalías lo siguiente:

Deberá comprobarse ante la autoridad fiscal que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello.

Que se preste en forma directa y no a través de terceros.

Que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

Por otra parte, respecto del comprobante que ampare el pago que se pretenda deducir, existen requisitos específicos para comprobantes expedidos por residentes en el extranjero, la resolución miscelánea fiscal para 2020 en su regla 2.7.1.16 establece los requisitos mínimos, como sigue:

- ✓ Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.
- ✓ Lugar y fecha de expedición.
- ✓ Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
- ✓ La cantidad y clase de los bienes otorgados en uso o goce.
- ✓ Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.

No obstante lo anterior, cuando los pagos sean pactados sobre una base neta, es conveniente que el comprobante refleje como total el monto al que ha de aplicarse la retención del impuesto para que, una vez efectuada dicha retención se pague el neto pactado.

Cuando una persona moral efectúa un pago al extranjero de los comprendidos en el Título V de LISR, además de la obligación de efectuar la retención y el pago del impuesto correspondiente, se encuentra sujeta a una serie de obligaciones formales que a continuación mencionamos:

El Artículo 76 de LISR establece las obligaciones de las personas morales. Sin embargo, en este caso en específico, las dos obligaciones que hay que atender están señaladas en la fracción III referentes a:

- 1) Expedir los comprobantes fiscales donde se asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, de acuerdo al Título V, y, el impuesto retenido al residente en el extranjero.

**Por otra parte, mediante artículo transitorio X de 2014 la última declaración de pagos al extranjero fue la de 2014, tenemos la siguiente obligación:**

- 2) Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año una declaración informativa de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en Título V.

**Labortatory México** además de efectuar la retención correspondiente a la empresa residente en Corea y enterar el impuesto, tendría la obligación de expedir las constancias por los pagos efectuados y presentar la declaración informativa antes mencionada a través del Anexo 4 de la forma fiscal 30 o programa electrónico DIM (Declaración Informativa Múltiple).

## Precios de transferencia

En el caso de que los pagos al extranjero se realicen a una empresa relacionada, además se es sujeto de las obligaciones contenidas en las fracciones IX y X, de acuerdo a lo siguiente:

- 1) Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que se demuestre que el monto de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o los montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.
- 2) Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la declaración informativa de las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero a través del Anexo 9 de la forma fiscal 30 o programa electrónico DIM (Declaración Informativa Múltiple).

En resumen, se deberá contar con un estudio de precios de transferencia y presentar la declaración informativa que refleje los resultados presentados en dicho estudio.

## CONCLUSIÓN

Los pagos efectuados por **Laboratory México** a una empresa relacionada residente en la República de Corea: **Laboratory Corea**, consistentes en el pago de regalías derivadas de patente, concluimos lo siguiente:

Para efectos del ISR, se trata de un pago gravado a una tasa del 35%. Sin embargo, existe una tasa preferencial del 10% en virtud del artículo 12 del Convenio celebrado por México con la República de Corea y se podrá aplicar, siempre que se obtenga en original la constancia de residencia para efectos fiscales de cada ejercicio de **Laboratory Corea** como empresa residente en la República de Corea; y, además se cumpla con las obligaciones formales establecidas en la LISR

El ISR del 10% puede ser acreditado por **Laboratory Corea** bajo la legislación de su país, como impuesto pagado en el extranjero.

## Obligaciones formales

- ❖ Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año una declaración informativa de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en Título V.
- ❖ Plazo de 60 días a requerimiento de la autoridad. (Art. 27 XVIII último párrafo)



## Acuerdo amplio de intercambio de información

**RM 2020 2.1.2.** Para los efectos de los artículos 9, fracción I, tercer párrafo del CFF y 5, quinto y décimo séptimo párrafos; 26, segundo ...

- I. Cuando el país o jurisdicción de que se trate tenga en vigor un acuerdo de intercambio de información con México; dicho acuerdo contenga disposiciones idénticas o sustancialmente similares o análogas al "Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria", elaborado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información", y dicho país o jurisdicción efectivamente intercambie información con México.

**Se entenderá que actualizan el supuesto previsto en esta fracción, los países y jurisdicciones siguientes:**

- a) A partir del 18 de enero de 1990, Estados Unidos de América.
- b) A partir del 1 de enero de 1993 y hasta el 31 de diciembre de 2007, Canadá.
- c) A partir del 1 de enero de 2011, Bermudas y Mancomunidad de las Bahamas.
- d) A partir del 4 de febrero de 2011, Antillas Holandesas.
- e) A partir del 3 de marzo de 2012, Islas Cook.
- f) A partir del 4 de marzo de 2012, Isla del Hombre (Isla de Man).
- g) A partir del 9 de marzo de 2012, Islas Caimán.
- h) A partir del 22 de marzo de 2012, Jersey.
- i) A partir del 24 de marzo de 2012, Estados de Guernsey.
- j) A partir del 18 de julio de 2012, Estado Independiente de Samoa.
- k) A partir del 9 de agosto de 2012, Belice.
- l) A partir del 1 de enero de 2013, República de Costa Rica.
- m) A partir del 24 de julio de 2014, Principado de Liechtenstein.
- n) A partir del 27 de agosto de 2014, Gibraltar.
- o) A partir del 1 de septiembre de 2014, Aruba.



- II. Cuando el país o jurisdicción de que se trate tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación con México; dicho tratado contenga un artículo idéntico o sustancialmente similar o análogo al artículo 26 del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que se refiere la actualización adoptada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2005, y dicho país o jurisdicción efectivamente intercambie información con México.

En el caso de que el país o jurisdicción de que se trate tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y efectivamente intercambie información con México, pero dicho tratado no contenga un artículo idéntico o sustancialmente similar o análogo al artículo citado en el párrafo anterior, se entenderá que dicho país o jurisdicción tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México, siempre que las autoridades fiscales del mismo país o jurisdicción hayan manifestado públicamente que adoptaron la actualización mencionada en el párrafo anterior en la aplicación del artículo sobre intercambio de información del tratado referido.

**Se entenderá que actualizan el supuesto previsto en esta fracción, los países y jurisdicciones siguientes:**

- a) A partir del 1 de enero de 1992 y hasta el 31 de diciembre de 2007, Canadá respecto del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, publicado en el DOF el 17 de julio de 1992

- B)** A partir del 1 de enero de 1993, Reino de Suecia y República Francesa.
- C)** A partir del 1 de enero de 1994, Estados Unidos de América.
- D)** A partir del 1 de abril de 1994, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.
- E)** A partir del 1 de enero de 1995, Reino de España y Reino de los Países Bajos.
- F)** A partir del 1 de enero de 1996, República de Corea, República de Singapur y República Italiana.
- G)** A partir del 1 de enero de 1997, Japón y Reino de Noruega.
- H)** A partir del 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2010, Reino de Bélgica.
- I)** A partir del 1 de enero de 1999, República de Finlandia.
- J)** A partir del 1 de enero de 2000, República de Chile y Estado de Israel, este último hasta el 31 de diciembre de 2010.
- K)** A partir del 1 de enero de 2001, República de Ecuador.
- L)** A partir del 1 de enero de 2002, República Portuguesa y Rumania.
- M)** A partir del 1 de enero de 2003, República Checa.
- N)** A partir del 1 de enero de 2007, República Federativa del Brasil y República Popular China.



- O) A partir del 1 de agosto de 2007, Nueva Zelandia.
- P) A partir del 1 de enero de 2008, Canadá respecto del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, publicado en el DOF el 20 de junio de 2007, y República Eslovaca.
- Q) A partir del 10 de abril de 2008, Australia.
- R) A partir del 1 de enero de 2009, Federación de Rusia y República de Islandia.
- S) A partir del 1 de enero de 2010, Barbados y República Federal de Alemania.
- T) A partir del 1 de enero de 2011, Consejo Federal Suizo, Reino de Dinamarca, República de Austria, República de la India, República de Panamá, República de Polonia, República de Sudáfrica, República Helénica y República Oriental del Uruguay.
- U) A partir del 31 de diciembre de 2011, República de Hungría.
- V) A partir del 1 de enero de 2012, Gran Ducado de Luxemburgo.
- W) A partir del 1 de enero de 2013, Reino de Bahréin, República de Lituania y Ucrania.
- X) A partir del 1 de enero de 2014, República de Colombia, República de Estonia, Hong Kong, Estado de Kuwait, República de Letonia y Estado de Qatar.
- Y) A partir del 1 de enero de 2015, Emiratos Árabes Unidos y República de Malta.

- III. Cuando en el país o jurisdicción de que se trate haya surtido sus efectos la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo, publicados en el DOF el 27 de agosto de 2012, y dicho país o jurisdicción efectivamente intercambie información con México.

**Se entenderá que actualizan el supuesto previsto en esta fracción, los países y jurisdicciones siguientes:**

- a) A partir del 1 de enero de 2013, Mancomunidad de Australia, República de Corea, Reino de Dinamarca, República de Eslovenia, República de Finlandia, República Francesa, República de Georgia, Groenlandia República de la India, República de Islandia, Islas Feroe, República Italiana, República de Moldavia, Reino de Noruega, República de Polonia, Reino de Suecia y Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte.
- b) A partir del 1 de enero de 2014, República de Albania, República Argentina, Aruba, Belice, República de Costa Rica, Curazao, República de Ghana, República Helénica, República de Irlanda, Isla de San Martín, Islas Turcas y Caicos, Japón, República de Malta, Montserrat, Reino de los Países Bajos, Reino de España y Ucrania.

- c) A partir del 1 de enero de 2015, Anguila, Bermudas, Canadá, Gibraltar, Guernsey, Gran Ducado de Luxemburgo, Islas Caimán, Isla del Hombre, Islas Virgenes Británicas, Jersey, Nueva Zelandia, República de Austria, República de Colombia, República de Croacia, República Checa, República de Estonia, República de Letonia, República de Lituania, República Eslovaca, República de Sudáfrica, República de Túnez y Rumania.

Para los efectos del Artículo 13, párrafo 7 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, publicados en el DOF el 24 de octubre de 1994, actualizados por el Protocolo que los modifica, publicado en el DOF el 22 de diciembre de 2010, y del Artículo XIV, párrafo 1, inciso A del Protocolo del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1994, actualizado por el Protocolo que los modifica, publicado en el DOF el 29 de diciembre de 2009, la referencia al Anexo 10 de la RMF deberá entenderse hecha a esta regla.

# **LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**



Bóveda antigua, en donde se resguardaban los Tratados Internacionales, ubicada en la plaza de las tres culturas, Tlatelolco en CDMX en la SRE.

## I. Antecedentes de los Tratados

- **Art 133** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- **Art 89 Fracción X.** Interpretación de tratados
- **Art 76 fracción I.** Facultades del senado para aprobar interpretación del ejecutivo
- **Convención de Viena** para la interpretación de tratados internacionales
- **Modelos Convenio de Tratados: OCDE y ONU;** EEUU tiene su propio modelo
- **Reservas a los tratados**
- Comentarios a los modelos convenio de tratado
- Notas técnicas de Departamento del Tesoro de los EEUU.

## I. Antecedentes de los Tratados

Los antecedentes de los Tratados fiscales los encontramos en la Sociedad de las Naciones, y prosiguieron con la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) -hoy en día la OCDE-. así como en foros regionales (El Pacto Andino) y en la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

- 1921: La Sociedad de las Naciones prepara estudio sobre los aspectos económicos de la doble tributación internacional.
- 1929: Proyecto de Convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los países involucrados en la tributación (ONU).
- 1940: se realizó una Conferencia Tributaria Regional en la Ciudad de México.
- 1955: OCEE adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación.
- 1963: Comité Fiscal de la OCDE presenta un Proyecto de Convenio.
- 1977: Nuevo Convenio OCDE y Comentarios al mismo.
- 1991: OCDE crea el concepto de un Convenio Modelo "dinámico" el cual permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales.
- 1992: Se realiza la publicación del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables.

# I. Objetivos de los Tratados

- Las soluciones que se dan en la teoría y en la práctica a esta problemática de prevenir, reducir o evitar la doble imposición internacional se pueden dividir en dos:  
1. Unilaterales, por medio de el Crédito, Exención o Deducción 2. Por medio de esta fórmula dos países se ponen de acuerdo sobre normas expresas que regulan la jurisdicción tributaria de cada uno de ellas; es decir a través de los tratados aseguran la libre circulación de capitales y desarrollo de operaciones entre otras.
- Objetivos secundarios:
  - ✓ Transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico.
  - ✓ Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.
  - ✓ Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.
  - ✓ Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.
  - ✓ Evitar la Erosión de la base Gravable y Traslado de Beneficios (BEPS)
  - ✓ Promover la inversión privada en los países en desarrollo.

# I. Modelo general de TDT (OCDE)

|                                                          |                                                |                                                                    |
|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| <b>MODELO DE CONVENIO</b>                                |                                                |                                                                    |
| <b>ÍNDICE DEL CONVENIO</b>                               |                                                |                                                                    |
| <i>Título y Preámbulo</i>                                |                                                |                                                                    |
| <i>Capítulo I</i>                                        |                                                |                                                                    |
| ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO                        |                                                |                                                                    |
| Art. 1 Personas comprendidas                             | Art. 10 Dividendos                             |                                                                    |
|                                                          | Art. 11 Intereses                              |                                                                    |
|                                                          | Art. 12 Regalías                               |                                                                    |
|                                                          | Art. 13 Ganancias de capital                   |                                                                    |
|                                                          | Art. 14 (Suprimido)                            |                                                                    |
|                                                          | Art. 15 Renta del trabajo dependiente          |                                                                    |
|                                                          | Art. 16 Remuneraciones en calidad de consejero |                                                                    |
| Art. 2 Impuestos comprendidos                            | Art. 17 Artistas y deportistas                 | <i>Capítulo VI</i>                                                 |
|                                                          | Art. 18 Pensiones                              | DISPOSICIONES ESPECIALES                                           |
|                                                          | Art. 19 Funciones públicas                     | Art. 24 No discriminación                                          |
| <i>Capítulo II</i>                                       | Art. 20 Estudiantes                            | Art. 25 Procedimiento amistoso                                     |
| DEFINICIONES                                             | Art. 21 Otras rentas                           | Art. 26 Intercambio de información                                 |
| Art. 3 Definiciones generales                            |                                                | Art. 27 Asistencia en la recaudación de impuestos                  |
| Art. 4 Residente                                         |                                                | Art. 28 Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares |
|                                                          | <i>Capítulo IV</i>                             | Art. 29 Extensión territorial                                      |
| Art. 5 Establecimiento permanente                        | IMPOSICIONES DEL PATRIMONIO                    |                                                                    |
|                                                          | Art. 22 Patrimonio                             |                                                                    |
| <i>Capítulo III</i>                                      | <i>Capítulo V</i>                              | <i>Capítulo VII</i>                                                |
| IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS                                 | MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN      | DISPOSICIONES FINALES                                              |
| Art. 6 Rentas inmobiliarias                              | Art. 23 A) Método de esención                  | Art. 30 Entrada en Vigor                                           |
| Art. 7 Beneficios empresariales                          | Art. 23 B) Método de imputación o de crédito   | Art. 31 Denuncia                                                   |
| Art. 8 Navegación marítima por aguas interiores y aéreas |                                                |                                                                    |
| Art. 9 Empresas asociadas                                |                                                |                                                                    |

## I. Aspectos relevantes de los Tratados:

- Definen las personas e impuestos comprendidos.
- Señala las definiciones de residentes y establecimientos permanentes, entre otros.
- Señala el régimen aplicable para gravar las rentas y el patrimonio en el Estado de la fuente, conforme a la siguiente clasificación:
  1. Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse en el Estado de la fuente. Ejemplos: las rentas inmobiliarias en el artículo 6 y ganancias de capital derivadas de las mismas rentas en el artículo 13.
  2. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente. Ejemplos: los dividendos en el artículo 10, intereses regulados por el artículo 11 y regalías en el artículo 12.
  3. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente.  
Ejemplos: los beneficios empresariales de conformidad con el artículo 7, ganancias derivadas de la venta de ciertos bienes o, en ciertos casos, las ganancias de capital por enajenación de acciones (ambos casos bajo el artículo 13).

## I. Aspectos relevantes de los Tratados:

- Señalan los métodos para evitar la doble tributación a través de los Tratados, siendo básicamente los siguientes:
  - ✓ Método de exención. Se exenta el ingreso en uno de los Estados.
  - ✓ Método de imputación o de crédito. Es decir, no obstante que se grava en un país el ingreso obtenido en otro país, se permite acreditar el impuesto pagado en el otro país.
  - ✓ Deducción. Permite mediante este método deducir en el país de la residencia el impuesto pagado al país de la fuente. En el caso de México es método no lo aplica.
- Señala el derecho a la no discriminación.
- La Convención de Viena sobre la hermenéutica
- Establecen un proceso amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación.
- Intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes.
- Establece la asistencia para la recaudación de impuestos.
- Tratamiento fiscal de los miembros de las representaciones diplomáticas y oficinas consulares.
- Extensión territorial del Convenio (establece cuáles son las regiones del país donde será válido el tratado, como por ejemplo regiones o territorios separados en los cuales tenga jurisdicción conforme a derecho).
- Entrada en vigor, idiomas obligatorios y supuestos de denuncia.

## **Requisitos para ser beneficiario de las disposiciones preferenciales**

Para la aplicación de cualquier Convenio celebrado por México, :

- Recibir en original la constancia de residencia para efectos fiscales en el país del proveedor.
- Cumplir con las disposiciones de procedimiento establecidas en LISR, tales como presentar declaraciones informativas, expedir CFDI con retención, pagar el impuesto retenido, etc.

# Convenio México- USA

## ARTICULO 12 REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.
3. El término "regalías " empleado en el presente Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.

# Convenio México-España

## ARTÍCULO 12 CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estos cánones o regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.
3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los cánones o regalías pagados en virtud de derecho de autor y de otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a discos o cintas magnetofónicas) procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.
4. El término "cánones o regalías" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término "cánones" o "regalías" también incluye las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes y derechos a que se refiere este párrafo, en la medida en que el monto obtenido por dicha enajenación se determine en función de la productividad o del uso de tales bienes o derechos.

## **Tasas de retención para dividendos, intereses y regalías conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor**

Tasas de retención para dividendos, intereses y regalías conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor (%)

| País                       | Participación sustancial             | Dividendos |                   |     |                                        | Intereses                             |                                            |                                       |         | Regalías           |                                       |
|----------------------------|--------------------------------------|------------|-------------------|-----|----------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------|---------------------------------------|---------|--------------------|---------------------------------------|
|                            |                                      | NMF        | General           | NMF | Sistema financiero                     | NMF                                   | General                                    | NMF                                   | General | NMF                | General                               |
| 1. Alemania                | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 5 <sup>(2)</sup>                       | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 2. Australia               | 0 <sup>(3)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10 <sup>(4)</sup>                      | —                                     | 10 <sup>(5)</sup> /15                      | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 3. Austria                 | 5 <sup>(6)</sup>                     | —          | 10                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 4. Bahrein                 | — <sup>(7)</sup>                     | —          | — <sup>(7)</sup>  | —   | 4,9 <sup>(2)</sup>                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 5. Barbados                | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 10                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 6. Bélgica                 | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10 <sup>(6)</sup>                      | —                                     | 15                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 7. Brasil                  | 10 <sup>(1)</sup>                    | —          | 15                | —   | 15                                     | —                                     | 15                                         | —                                     | 15      | —                  | 10 <sup>(8)</sup> /15 <sup>(10)</sup> |
| 8. Canadá                  | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 9. Chile                   | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 10                | —   | 15                                     | 5 <sup>(11)</sup>                     | 15                                         | 10 <sup>(12)</sup>                    | 15      | 10 <sup>(13)</sup> | —                                     |
| 10. China                  | 5                                    | —          | 5                 | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 11. Colombia               | — <sup>(14)</sup>                    | —          | — <sup>(14)</sup> | —   | 5 <sup>(2)</sup>                       | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 12. Corea                  | 0 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 5 <sup>(2)</sup>                       | —                                     | 15                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 13. Dinamarca              | 0 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 5 <sup>(2)</sup>                       | —                                     | 15                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 14. Ecuador                | 5                                    | —          | 5                 | —   | 10 <sup>(2)</sup>                      | —                                     | 15                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 15. Emiratos Árabes Unidos | — <sup>(15)</sup>                    | —          | — <sup>(15)</sup> | —   | 4,9 <sup>(2)</sup>                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 16. España                 | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10 <sup>(2)</sup>                      | 5 <sup>(16)</sup> /10 <sup>(17)</sup> | 15                                         | 5 <sup>(18)</sup> /10 <sup>(19)</sup> | 10      | —                  | —                                     |
| 17. Estados Unidos         | — <sup>(8)</sup> /5 <sup>(1)</sup>   | —          | 10                | —   | 4,9 <sup>(2)</sup> /10 <sup>(20)</sup> | —                                     | 4,9 <sup>(2)</sup> /10 <sup>(24)</sup> /15 | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 18. Estonia                | — <sup>(15)</sup>                    | —          | — <sup>(15)</sup> | —   | 4,9 <sup>(2)</sup>                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 19. Finlandia              | — <sup>(15)</sup>                    | —          | — <sup>(15)</sup> | —   | 10 <sup>(20)</sup>                     | —                                     | 10 <sup>(25)</sup> /15                     | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 20. Francia                | 5 <sup>(1)</sup> /15 <sup>(26)</sup> | —          | — <sup>(26)</sup> | —   | 15                                     | 5 <sup>(27)</sup>                     | 15                                         | 5 <sup>(28)</sup> /10                 | 15      | 10 <sup>(29)</sup> | —                                     |
| 21. Grecia                 | 10                                   | —          | 10                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 22. Hong Kong              | — <sup>(15)</sup>                    | —          | — <sup>(15)</sup> | —   | 4,9 <sup>(18)</sup>                    | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 23. Hungría                | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 24. India                  | 10                                   | —          | 10                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 25. Indonesia              | 10                                   | —          | 10                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 26. Irlanda                | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 10                | —   | 5 <sup>(1)</sup>                       | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 27. Islandia               | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 28. Israel                 | 5 <sup>(1)</sup> /10 <sup>(30)</sup> | —          | 10                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 29. Italia                 | 15                                   | —          | 15                | —   | 15                                     | 10 <sup>(31)</sup>                    | 15                                         | 10 <sup>(32)</sup>                    | 15      | —                  | —                                     |
| 30. Japón                  | — <sup>(32)</sup> /5 <sup>(1)</sup>  | —          | 15                | —   | 10 <sup>(4)</sup>                      | —                                     | 10 <sup>(3)</sup> /15                      | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 31. Kuwait                 | — <sup>(15)</sup>                    | —          | — <sup>(15)</sup> | —   | 4,9 <sup>(2)</sup>                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 32. Letonia                | 5 <sup>(1)</sup>                     | —          | 10                | —   | 5 <sup>(2)</sup>                       | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 33. Lituania               | 0 <sup>(1)</sup>                     | —          | 15                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 34. Luxemburgo             | 5 <sup>(14)</sup> /8 <sup>(15)</sup> | —          | 15                | —   | 10                                     | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |
| 35. Malta                  | — <sup>(15)</sup>                    | —          | — <sup>(15)</sup> | —   | 5 <sup>(2)</sup>                       | —                                     | 10                                         | —                                     | 10      | —                  | —                                     |

|                             |                                      |                                      |                                     |                                        |    |
|-----------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------------|----|
| 36. Noruega                 | 15 <sup>(20)</sup>                   | 15                                   | 10 <sup>(2)</sup>                   | 15                                     | 10 |
| 37. Nueva Zelandia          | 15                                   | 15 <sup>(36)/5<sup>(37)</sup></sup>  | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 38. Países Bajos            | 5 <sup>(38)</sup>                    | 15                                   | 5 <sup>(39)</sup>                   | 5 <sup>(40)/10</sup>                   | 10 |
| 39. Panamá                  | 5 <sup>(41)</sup>                    | 7.5 <sup>(42)</sup>                  | 5 <sup>(43)</sup>                   | 10                                     | 10 |
| 40. Perú                    | 10 <sup>(1)</sup>                    | 15                                   | 15                                  | 15                                     | 15 |
| 41. Polonia                 | 5 <sup>(1)</sup>                     | 15                                   | 10 <sup>(39)</sup>                  | 10 <sup>(40)/15</sup>                  | 10 |
| 42. Portugal                | 10                                   | 10                                   | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 43. Qatar                   | 10 <sup>(15)</sup>                   | 10 <sup>(15)</sup>                   | 5 <sup>(30)</sup>                   | 10                                     | 10 |
| 44. Reino Unido             | 10 <sup>(44)/15<sup>(45)</sup></sup> | 10 <sup>(44)/15<sup>(45)</sup></sup> | 5 <sup>(21)/10<sup>(22)</sup></sup> | 5 <sup>(23)/10<sup>(34)</sup>/15</sup> | 10 |
| 45. República Checa         | 10                                   | 10                                   | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 46. República Eslovaca      | 10 <sup>(15)</sup>                   | 10 <sup>(19)</sup>                   | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 47. Rumania                 | 10                                   | 10                                   | 15                                  | 15                                     | 15 |
| 48. Rusia                   | 10                                   | 10                                   | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 49. Singapur                | 10 <sup>(15)</sup>                   | 10 <sup>(19)</sup>                   | 5 <sup>(2)</sup>                    | 15                                     | 10 |
| 50. Sudáfrica               | 5 <sup>(3)</sup>                     | 10                                   | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 51. Suecia                  | 10 <sup>(15)/5<sup>(1)</sup></sup>   | 15                                   | 10 <sup>(2)</sup>                   | 15                                     | 10 |
| 52. Suiza                   | 10 <sup>(44)</sup>                   | 15                                   | 5 <sup>(39)</sup>                   | 5 <sup>(40)/10</sup>                   | 10 |
| 53. Turquía <sup>(46)</sup> | 5 <sup>(1)</sup>                     | 15                                   | 10                                  | 15                                     | 10 |
| 54. Ucrania                 | 5 <sup>(1)</sup>                     | 15                                   | 10                                  | 10                                     | 10 |
| 55. Uruguay                 | 5                                    | 5                                    | 10                                  | 10                                     | 10 |

NMF: Nación más favorecida.

<sup>1</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso a) del Convenio correspondiente.

<sup>2</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a) del Convenio correspondiente.

<sup>3</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso (a) del Convenio correspondiente.

<sup>4</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a), subincisos (i) y (iii) del Convenio correspondiente.

<sup>5</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a), subincisos (ii) y (iv) del Convenio correspondiente.

<sup>6</sup> Ver artículo 10, apartado 2, inciso a).

<sup>7</sup> Posibilidad de imposición en residencia.

<sup>8</sup> Ver artículo 11, párrafo 3.

<sup>9</sup> Ver párrafo 5 del Protocolo del Convenio entre México y Brasil, en relación con el artículo 12, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de enero de 2007, por virtud de *Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África*

Este documento tiene fines meramente informativos. Su publicación no supone endorsement por COFIDE.

do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda (Por regalías distintas a las provenientes de marcas de industria y comercio, inclusive con relación a cualquier rendimiento de asistencia técnica y de servicios técnicos).

<sup>10</sup> *Ibidem*. (Por regalías provenientes del uso de marcas de industria o de comercio).

<sup>11</sup> Ver párrafo 3 del Protocolo del Convenio entre México y Chile, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de enero de 2004, por virtud del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Por intereses derivados de préstamos otorgados por bancos o compañías de seguros).

<sup>12</sup> *Ibidem*. (Por intereses derivados de bonos y valores regular y sustancialmente negociados en una bolsa de valores reconocida y los intereses provenientes de ventas a crédito otorgados al comprador por el vendedor de maquinaria y equipo).

<sup>13</sup> Ver párrafo 4 del Protocolo del Convenio entre México y Chile, en relación con el artículo 12, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de enero de 2004, por virtud del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

<sup>14</sup> Ver artículo 10, párrafo 1, en relación con el párrafo 2 del Protocolo.

<sup>15</sup> Imposición exclusiva en residencia.

<sup>16</sup> Ver párrafo 4 del Protocolo del Convenio entre México y España, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, sucesivamente, a partir del 13 de octubre de 1994, por virtud del Convenio entre México y los Países Bajos; del 15 de diciembre de 1994 y del 15 de diciembre de 1997, por virtud del Convenio entre México y Reino Unido, y del 22 de diciembre de 1997, por virtud del Convenio entre México y Dinamarca (Cuando el beneficiario efectivo sea un banco o una institución de seguros).

<sup>17</sup> *Ibidem*. (Tratándose de intereses pagados sobre préstamos de cualquier clase otorgados por un banco u otra institución financiera, incluidos los bancos de inversión y de ahorro e instituciones de seguros. La tasa del 10% también será aplicable si los intereses son pagados por bancos).

<sup>18</sup> *Ibidem*. (Cuando se trate de intereses obtenidos de bonos y títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido).

<sup>19</sup> *Ibidem*. (Si los intereses son pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo enajenante de la maquinaria y equipo en relación con una venta a crédito).

<sup>20</sup> Ver artículo 10, párrafo 3 del Convenio correspondiente.

<sup>21</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso (i) del Convenio correspondiente.

<sup>22</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso b), subinciso (i) del Convenio correspondiente.

<sup>23</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso (ii) del Convenio correspondiente.

<sup>24</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso b), subinciso (ii) del Convenio correspondiente.

<sup>25</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subincisos (i) y (ii).

<sup>26</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso b).

<sup>27</sup> Ver párrafo 6 del Protocolo del Convenio entre México y Francia, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, sucesivamente, a partir del 21 de septiembre de 1992, por virtud del Convenio entre México y Suecia; del 2 de junio de 1994, por virtud del Convenio entre México y Reino Unido y del 22 de octubre de 1998, por virtud del Convenio entre México e Irlanda (Si el beneficiario efectivo es un banco o una institución de seguros).

<sup>28</sup> *Ibidem*. (Intereses que deriven de bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido).

<sup>29</sup> Ver párrafo 6 del Protocolo del Convenio entre México y Francia, en relación con el artículo 12, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 21 de septiembre de 1992, por virtud del Convenio entre México y Suecia.

<sup>30</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso (a) del Convenio correspondiente.

<sup>31</sup> Ver párrafo 6 del Protocolo del Convenio entre México e Italia, en relación con el artículo 11, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 27 de diciembre de 2001, por virtud del Convenio entre México y Luxemburgo.

<sup>32</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso (c).

<sup>33</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso (b).

<sup>34</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso a), subinciso i).

<sup>35</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso b), subinciso i).

<sup>36</sup> Ver párrafo 9 del Protocolo del Acuerdo entre México y Nueva Zelandia, en relación con el artículo 10, que cobró aplicación respecto del párrafo citado, a partir del 1 de mayo de 2010, por virtud de *Convention between Australia and New Zealand for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and fringe benefits and the prevention of fiscal evasion* (Sin gravamen si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos 80% de las acciones con derecho a voto de la sociedad pagadora en un período de 12 meses cuando la clase principal de acciones del beneficiario efectivo coticen en una bolsa de valores reconocida u otorguen el derecho a recibir beneficios equivalentes respecto a dichos dividendos).

<sup>37</sup> *Ibidem*. (Si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos 10% de acciones con derecho a voto de la sociedad pagadora).

<sup>38</sup> Ver artículo 10, párrafo 2, inciso a), en relación con el párrafo X del Protocolo.

<sup>39</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso i) del Convenio correspondiente.

<sup>40</sup> Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso ii) del Convenio correspondiente.

<sup>41</sup> Ver artículo 10, apartado 2, inciso a), en relación con el párrafo 10, inciso H) del Protocolo.

<sup>42</sup> Ver artículo 10, apartado 2, inciso b), en relación con el párrafo 10, inciso H) del Protocolo.

<sup>43</sup> Ver artículo 11, apartado 2, inciso a).

<sup>44</sup> Exención en fuente.

<sup>45</sup> Ver artículo 10, párrafos 1 y 2, inciso b).

<sup>46</sup> Aplicable a partir del 1 de enero de 2016.

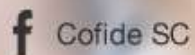
## **Bibliografía**

El contenido del apartado de Tratados, fue obtenido principalmente de la presentación de funcionarios del SAT. En el “Taller para Maestros de Derecho Internacional Público”, celebrado el 24 de junio de 2016 en la SRE. Así como información de la SE y OCDE

Cualquier error o impresión en el entendimiento del trabajo es imputable en forma exclusiva al autor de este curso.



CORPORATIVO FISCAL DÉCADA  
CAPACITACIÓN EMPRESARIAL



Cofide SC



@cofideorg



cofideorg



Cofide SC

**GRACIAS POR SU  
ASISTENCIA**

01(55) 4630.4646  
[www.cofide.org](http://www.cofide.org)