

UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

FACULTAD DE DERECHO

POSGRADO EN DERECHO

**RÉGIMEN FISCAL DE LAS REGALÍAS CAUSADAS POR RESIDENTES EN EL  
EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS EN  
MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

**MAESTRO EN DERECHO FISCAL**

PRESENTA:

**ALAN CRUZ PICHARDO**

DIRECTOR DE TESIS:

DR. JOSÉ DE JESÚS GÓMEZ COTERO

**CIUDAD DE MÉXICO, 2016**

## ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	4
INTRODUCCIÓN.....	1
1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS REGALÍAS EN MÉXICO.....	2
1.1.1. PANORAMA NACIONAL.....	2
1.1.2. DELIMITACIÓN DEL TEMA .....	6
1.1.3. RÉGIMEN DE LAS REGALÍAS EN MATERIA DE PROPIEDAD INTELECTUAL .	9
1.2. RÉGIMEN NACIONAL DE LAS REGALÍAS EN MATERIA FISCAL .....	13
1.2.1. CONCEPTO .....	13
1.2.1.1. ALCANCE DEL CONCEPTO DE REGALÍAS RESPECTO DE LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL POR LOS QUE SE PAGA LA CONTRAPRESTACIÓN.....	13
1.2.1.2. PROGRAMAS DE SOFTWARE .....	15
1.2.1.3. TRANSMISIÓN DE CONTENIDOS .....	16
1.2.1.4. ASISTENCIA TÉCNICA.....	17
1.2.2. GRAVAMEN .....	19
1.2.2.1. PROBLEMÁTICA PARA PARTES RELACIONADAS.....	19
1.2.2.2. ENAJENACIÓN LISA Y LLANA: NO ES SUJETA A REGALÍAS.....	22
1.2.3. PAGO .....	24
1.2.4. REPORTE DE ACTIVIDADES.....	26
1.3. RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LAS REGALÍAS EN MATERIA FISCAL.....	27
1.3.1. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA .....	27
1.3.2. BREVE HISTORIA DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	29
1.3.3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS REGALÍAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	33
1.3.3.1. OBSERVACIONES A LOS COMENTARIOS REALIZADAS POR MÉXICO .....	37
1.3.3.2. OBSERVACIONES A LAS RESERVAS A LOS COMENTARIOS REALIZADAS POR MÉXICO .....	38
1.3.4. CASOS ESPECÍFICOS DE LOS TRATADOS VIGENTES CELEBRADOS POR MÉXICO .....	40
1.3.5. REGULACIÓN MEXICANA RELATIVA AL MODELO DE TRATADO DE LA OCDE Y SUS COMENTARIOS .....	42

1.3.6. APLICACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MÉXICO .....	44
<b>2. PROBLEMAS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVIDAD FISCAL EN MATERIA DE REGALÍAS .....</b>	<b>47</b>
<b>2.1. ENAJENACIÓN CONDICIONADA .....</b>	<b>47</b>
2.1.1. EJEMPLOS DE APLICACIÓN .....	49
<b>2.2. PAGOS A PARTES RELACIONADAS .....</b>	<b>57</b>
<b>2.3. CONTRATOS MIXTOS .....</b>	<b>59</b>
<b>2.4. PRESTACIÓN DE SERVICIOS A TRAVÉS DE INTERFACES DE SOFTWARE .</b>	<b>61</b>
<b>3. RETOS Y POSIBLES SOLUCIONES .....</b>	<b>62</b>
3.1. RETOS A NIVEL INTERNACIONAL.....	62
3.2. POSIBLES SOLUCIONES .....	66
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>68</b>
<b>FUENTES.....</b>	<b>75</b>

## **ABREVIATURAS**

**CFF:** Código Fiscal de la Federación.

**LISR:** Ley del Impuesto sobre la Renta.

**LFDA:** Ley Federal del Derecho de Autor.

**LPI:** Ley de la Propiedad Industrial.

**OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

**OMPI:** Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

**RMF:** Resolución Miscelánea Fiscal.

**SAT:** Servicio de Administración Tributaria.

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo contiene comentarios prácticos respecto de la aplicación del régimen fiscal de regalías causadas por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en materia de impuesto sobre la renta.

Uno de los principales nichos para la elusión de impuestos es la transmisión fuera de un país de la propiedad intelectual de los contribuyentes, y en México las cifras expuestas relevan un tema que debería ser analizado con mayor detalle por las autoridades hacendarias.

Para un estudio completo del tema, parte de un análisis de los conceptos de propiedad intelectual de donde surgen las regalías en el derecho y posteriormente estudia la calificación de las mismas en el derecho fiscal mexicano, basado en la reclasificación que realizó el legislador, como usualmente lo hace en conceptos tributarios.

La tesis explora la legislación nacional e internacional en su conjunto, a fin de proveer de un catálogo de referencias para un mejor entendimiento del régimen y de la ratio legislativa de las disposiciones.

Asimismo, se presentan comentarios que pretenden solucionar los principales problemas en la aplicación de los artículos aplicables y los criterios emitidos por las autoridades fiscales.

Por último, se analiza el futuro del régimen y las posibles implicaciones para los contribuyentes y las autoridades en la aplicación del mismo.

# 1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS REGALÍAS EN MÉXICO

## 1.1.1. PANORAMA NACIONAL

La cuestión de escribir una tesis, en el mejor rigor científico, es comprobar una hipótesis. Empecé escribiendo este trabajo en base a mi experiencia personal en materia fiscal sobre regalías, con la idea de que México no es un gran productor de tecnología a nivel mundial y mucho menos punta de lanza en cuanto a propiedad intelectual se refiere, pero intrigado por el volumen de pagos que sobre este concepto se realizan por mexicanos hacia el extranjero.

Los datos apoyaron en cierta forma mi hipótesis. De un análisis de 122 países realizado en 2011, México ocupa el lugar número 13 de los países con mayores exportaciones de alta tecnología en dólares de los Estados Unidos de América, lo cual comprende productos con una alta intensidad de investigación y desarrollo, tales como productos aeroespaciales, computadoras, farmacéutica, instrumentos científicos y maquinaria eléctrica.<sup>1</sup>

Este dato por sí solo podía significar dos cosas: que México es un gran país maquilador o que realmente innovamos y creamos productos de valor en materia de propiedad intelectual. La respuesta fue la primera. De un análisis de 79 países en 2012,<sup>2</sup> México está en el lugar número 53 en porcentaje del producto interno bruto destinado a investigación y desarrollo de nuevas tecnologías.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup>Banco Mundial, “*High-technology exports (current US\$)*”.  
En <http://data.worldbank.org/indicator/TX.VAL.TECH.CD>  
Consulta el 2 de febrero de 2015.

<sup>2</sup> Si bien el Banco Mundial cuenta con estadísticas más recientes, el número de países analizados en años más recientes a los citados en este trabajo disminuye, por lo cual se eligieron los años más recientes con mayores países analizados.

<sup>3</sup> Este concepto comprende los gastos actuales y de capital (públicos y privados) para crear un trabajo sistemático para incrementar el conocimiento, incluyendo conocimiento sobre la humanidad, cultura y sociedad, así como el uso del conocimiento para nuevas aplicaciones. Incluye la investigación, el desarrollo aplicado y el desarrollo experimental.  
Banco Mundial, “*Research and development expenditure (% of GDP)*”  
En <http://data.worldbank.org/indicator/GB.XPD.RSDV.GD.ZS>  
Consulta el 2 de febrero de 2015.

Entonces, si no innovamos, manufacturamos. Así pues, los *pagos* que realiza México a empresas extranjeras por el uso de propiedad intelectual,<sup>4</sup> de un análisis de 139 países en 2012, México ocupa el lugar número 32, con un total de pagos al extranjero por \$1,120,228,140.00 USD. En primer lugar, sucede algo curioso, el país que más pagos realiza por este concepto es Irlanda, debido a que su política fiscal es muy beneficiosa para localizar derechos de propiedad intelectual en empresas de ese país.<sup>5</sup> Así, Irlanda ocupa el lugar número uno, con un total de \$42,103,106,276.00 USD, lo cual representa no empresas irlandesas en su totalidad, sino una diversa enorme de empresas de todo el mundo, seguido de los Estados Unidos de América, con un total de \$39,501,000,000.00 USD. En comparación, México realiza pagos al extranjero por un total de 2.6% comparado con Irlanda y 2.83% comparado con los Estados Unidos de América.<sup>6</sup>

Respecto de los *cobros* que México realiza al extranjero por el uso de propiedad intelectual registrada a nombre de empresas mexicanas,<sup>7</sup> medido en dólares de los Estados Unidos de América, de un análisis de 111 países en 2012, México ocupa el lugar número 37, con un cobro total de \$95,626,260.00 USD.<sup>8</sup> El número uno de estos países es Estados Unidos de América, con un total de

---

<sup>4</sup> Comprende el uso autorizado de patentes, marcas, derechos de autor, procesos industriales y diseños industriales, incluyendo secretos industriales y franquicias, para el uso a través de licencias, o para la producción de originales y prototipos (tales como derechos de autor sobre libros y manuscritos, software de computadoras, trabajos cinematográficos y grabaciones de sonido), así como derechos conexos (tales como la transmisión de representaciones en vivo por televisión, cable o satélite).

Banco Mundial, "*Charges for the use of intellectual property, receipts (BoP, current US\$)*"

En <http://data.worldbank.org/indicator/BX.GSR.ROYL.CD/countries/all?display=default>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

<sup>5</sup> William Fry, "*Ireland as a Jurisdiction of Choice for Intellectual Property Rights*"

En [http://www.williamfry.com/newsandinsights/news-article/2011/05/12/ireland\\_as\\_a\\_jurisdiction\\_of\\_choice\\_for\\_intellectual\\_property\\_rights](http://www.williamfry.com/newsandinsights/news-article/2011/05/12/ireland_as_a_jurisdiction_of_choice_for_intellectual_property_rights)

Consultada el 2 de febrero de 2015.

<sup>6</sup> Banco Mundial, "*Charges for the use of intellectual property, payments (BoP, current US\$)*"

En <http://data.worldbank.org/indicator/BM.GSR.ROYL.CD/countries/all?display=default>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

<sup>7</sup> Este concepto comprende el uso autorizado de patentes, marcas, derechos de autor, procesos industriales y diseños industriales, incluyendo secretos industriales y franquicias, para el uso a través de licencias, o para la producción de originales y prototipos (tales como derechos de autor sobre libros y manuscritos, software de computadoras, trabajos cinematográficos y grabaciones de sonido), así como derechos conexos (tales como la transmisión de representaciones en vivo por televisión, cable o satélite).

Banco Mundial, *op. cit.*, cita al pie 4.

<sup>8</sup> *Idem.*

\$125,492,000,000.00 USD. Es decir, México recibe aproximadamente 0.07% por ciento del total de la recepción de pagos por regalías que Estados Unidos de América.

De los datos anteriores se concluye una curiosa e importante relación: México realiza pagos al extranjero en concepto de regalías en una proporción aproximada de 11.5 a 1, respecto de los cobros que realiza a empresas extranjeras por el mismo concepto.<sup>9</sup> Es decir, por cada dólar que México recibe, paga 11.5 al extranjero.

Las estadísticas anteriores hacen evidente la necesidad de un estudio adecuado respecto de la forma en que México fiscaliza tales pagos, considerando que la LISR establece un gravamen, en general, de un 25% de los ingresos que obtenga el residente en el extranjero, sin deducción alguna,<sup>10</sup> lo cual, según los datos del Banco Mundial, debería representar, para el ejercicio fiscal de 2012, \$280,057,035.00 USD (cifra que al tipo de cambio vigente al 31 de diciembre de 2012, representa aproximadamente 0.15% del producto interno bruto del país) mientras que los datos del SAT, a pesar de sus obligaciones de transparencia, no revelan la información detallada de a cuánto correspondió esa cifra en los ejercicios anteriores.<sup>11</sup>

Por otro lado, la importancia del estudio deviene también del potencial de crecimiento de este sector. De 1980 a 2000 la tasa promedio de crecimiento de los empleos en el área de ciencia y tecnología en Estados Unidos de América fue de 4.9%, es decir, cuatro veces mayor que el incremento total de la tasa anual de crecimiento en el empleo de ese país. De igual manera, en 1999, en Estados Unidos de América, los ingresos anuales relacionados con la propiedad intelectual fueron

---

<sup>9</sup> Utilizando el método de descomposición por factores primos, considerando un máximo común divisor de 5. Cifras exactas: 22.94227231 a 1.958425805, considerando las más aproximadas a la unidad.

<sup>10</sup> Cfr. LISR, art. 167, frac. II.

<sup>11</sup> Se entiende que por diversas cuestiones la tarifa puede ser menor y que existen tratados para evitar la doble imposición, que permiten la no retención de impuestos en México, por lo cual la cifra se utiliza únicamente como comparativo y no debe ser tomada como estándar de la eficacia y eficiencia de las leyes o autoridades tributarias. Para poder analizar las reglas específicas que rigen este tipo de relaciones tributarias, es necesario un análisis mucho más a fondo, que es el objeto de esta tesis.

46.5 billones de dólares, las ventas por equipo de cómputo y electrónico de 190 billones y la explotación de la industria del entretenimiento representó 89 billones.<sup>12</sup>

Por su parte, en relación a las industrias que dependen de la protección a la propiedad intelectual para subsistir, representan cerca del 40% del crecimiento que dicho país experimenta, al ser equivalentes a cerca del 20% del Producto Interno Bruto y que, en materia de exportaciones, representan cerca del 40%.<sup>13</sup>

La importancia del estudio de regalías radica precisamente en que las empresas mexicanas, ya sea al 100% o bien que sean subsidiarias de empresas extranjeras, necesitan contar con derechos de propiedad intelectual en relación a la tecnología para funcionar, y tales pagos los realizan en muchas ocasiones al extranjero, conforme a los montos que indicamos previamente, lo cual representa un gran nicho de tributación para el Estado mexicano que se debe de analizar a profundidad.

En resumen, tenemos un país en donde se produce gran cantidad de tecnología de origen extranjero, y consecuentemente se pagan grandes cantidades de dinero hacia fuera del país, por lo cual es necesario un estudio detallado del régimen tributario de dicho concepto, el cual se analizará en el presente trabajo.

---

<sup>12</sup> Becerra Ramírez, Manuel, *La propiedad intelectual en transformación*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2004, p. 41

<sup>13</sup> S.E. Siwek, *Engines of Growth: Economic Contributions of the US Intellectual Property Industry*, Economist Incorporated, Washington, 2005, pp. 6 y 7.

### 1.1.2. DELIMITACIÓN DEL TEMA

Antes que nada, debemos entender el concepto de regalías. La Real Academia Española define “regalías” en dos acepciones relevantes para el presente estudio:

5. f. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

[...]

7. f. Méx. Participación de un autor en los ingresos del editor por la venta de su obra.<sup>14</sup>

Como se puede apreciar, al menos gramaticalmente las regalías implican dos cuestiones: primero, un derecho de propiedad intelectual protegido por las leyes y, segundo, recepción de una contraprestación por el uso o la adquisición de tales derechos.

Y es aquí donde inician los problemas. Como ha sido materia de amplio análisis, por citar uno de extrema relevancia, el practicado por PÉREZ ROBLES,<sup>15</sup> el derecho fiscal cambia la naturaleza jurídica de figuras de otros ámbitos, mercantil, civil, etc., y, en el caso que nos ocupa, de la propiedad intelectual, y a pesar de que les llame de la misma manera, se trata de otros conceptos distintos. Así, a pesar de que estemos hablando de regalías, no nos referimos en este trabajo al sentido tradicional en materia de propiedad intelectual, sino al concepto fiscal de las mismas, que analizaremos más adelante.

Se dice también que para poder determinar el efecto fiscal de un acto, es necesario analizar dicho acto conforme al derecho que lo regula para ver de qué se trata y, posteriormente, analizar conforme a las leyes fiscales si encuadra en las figuras gravadas. Por ejemplo, en el caso de una compraventa, es necesario analizar el contrato de compraventa y ver si cumple con todos los elementos y no

---

<sup>14</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23° edición, 2014.

<sup>15</sup> Pérez Robles, Arturo, “La personalidad jurídica en materia fiscal. El caso de la asociación en participación”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, no. 22, mayo 2007, p. 11.

es, sólo de nombre, una compraventa, cuando en realidad se trata de una donación, en cuyo caso los efectos fiscales serían distintos. Pero respecto de las regalías no es así. El CFF señala un concepto que, por coincidencia, se llama regalías pero que se aparta tanto de las regalías en materia de propiedad intelectual que bien le podrían haber puesto otro nombre. La cuestión, es que el legislador, aprobando las leyes que le pasa para firma la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>16</sup> asigna efectos fiscales a figuras que nada tienen que ver con la intención del legislador en materia de propiedad intelectual. Si bien este fenómeno entra dentro del ámbito de la autonomía calificadora del derecho fiscal, el resultado es la inseguridad jurídica, puesto que se termina con dos o más figuras con el mismo nombre y diferentes efectos.

Sin embargo, el legislador sí dejó una salida para una interpretación coherente del derecho: en muchos casos hace uso de conceptos en materia de propiedad intelectual para referirse a qué cuestiones estarán gravadas, por lo tanto es necesario el estudio de qué se entiende por regalías en dicha materia.

Otra precisión que es necesario realizar antes de iniciar el estudio del tema es el concepto de establecimiento permanente, mismo que se excluye del tema de la tesis, ya que tributan, con sus particularidades, conforme al régimen de personas físicas y morales, al ser residentes en el país. En general, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define establecimiento permanente como “cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes”, y posteriormente contiene diversos ejemplos que se considerarán, en todos los casos, como establecimientos permanentes.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, al momento de trata de aplicar tratados para evitar la doble imposición, el concepto de establecimiento permanente puede variar en cada uno de ellos, por lo cual tendrá que analizarse cada caso en

---

<sup>16</sup> Además de invocar como prueba para ello el hecho notorio, basta con apreciar que salvo temas muy controvertidos y que probablemente fueron diseñados como moneda de cambio, la reforma fiscal que culminó en la aprobación de la LISR vigente, pasó sin mayores cambios desde el proyecto del Ejecutivo Federal (entiéndase, Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

particular a efecto de determinar si el tratado es más o menos restrictivo que la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### 1.1.3. RÉGIMEN DE LAS REGALÍAS EN MATERIA DE PROPIEDAD INTELLECTUAL

En este ámbito, las regalías representan la contraprestación obtenida por el titular de un derecho de propiedad intelectual por otorgar el uso o goce temporal de tales derechos a un tercero. Las figuras protegidas por este concepto son, además de los contratos atípicos que pudieran surgir al respecto, las contenidas en las ramas y leyes de propiedad industrial y los derechos de autor.<sup>17</sup>

La propiedad intelectual, como un concepto general, hace referencia a todas las figuras que protegen activos intangibles derivados del intelecto humano, y se basa en la noción de que el inventor de un desarrollo científico o tecnológico, así como el autor de una obra artística o literaria reciban un derecho, privilegio o propiedad por un tiempo determinado.<sup>18</sup>

Se divide en dos grandes ramas: la propiedad industrial y los derechos de autor.<sup>19</sup>

La protección de la propiedad industrial versa principalmente respecto de la protección de los inventos, vistos desde una perspectiva de utilidad económica. En el caso de México, por *invento* se considera “toda creación humana que permita transformar la materia o energía que existe en la naturaleza, para su aprovechamiento por el hombre y satisfacer sus necesidades concretas”.<sup>20</sup> Ejemplos de ello son las patentes, los modelos de utilidad y los modelos industriales, en donde claramente se advierte una intención de obtener ganancias al ser el único productor autorizado de determinados bienes.

Por su parte, los derechos de autor atienden al reconocimiento y la protección de las ideas, sin que se requiera una utilidad o provecho económico, sino simplemente por la expresión de las mismas.<sup>21</sup> Como ejemplos de ello, podemos mencionar obras artísticas, literarias e inclusive programas de computación y bases

---

<sup>17</sup> Solorio Pérez, Óscar Javier, *Derecho de la propiedad intelectual*, Oxford University Press, México, 2010, p. 20.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 20.

<sup>20</sup> Cfr. LPI, art. 15.

<sup>21</sup> Solorio Pérez, *op. cit.*, p. 23.

de datos, con los cuales es posible lucrar, pero respecto de los que también es posible su protección únicamente para obtener el reconocimiento autoral.

En esencia, la importancia de la protección a las ideas, en específico a las ideas nuevas, podemos verla claramente en el antecedente directo de nuestro marco constitucional vigente del derecho de propiedad intelectual: la Constitución de los Estados Unidos de América. La importancia que los padres fundadores de esa Nación otorgaron a este sistema jurídico recaía en que consideraron que el derecho de excluir a otros de las recompensas por realizar un invento sería un incentivo para desarrollar más inventos y promovería los negocios de en la nueva nación, lo cual resultó un éxito comercial.<sup>22</sup>

Inclusive, bajo la teoría utilitarista de la propiedad industrial, se justifica el uso del poder monopólico para incentivar la innovación. Adam Smith justificaba la necesidad de “monopolios limitados” para promover la innovación y actividades comerciales que requerían fuertes cantidades de inversión y entrañaban grandes riesgos.<sup>23</sup>

Tan importante es, que según el sitio oficial de la OMPI, 188 países son miembros de la Conferencia de la OMPI,<sup>24</sup> lo que significa que han promulgado una ley o implementado algunas disposiciones relativas a la protección de estas áreas de la propiedad intelectual.

En el caso de México, la Constitución vigente continúa con la tradición y estructura de sus antecesoras, y al hacerlo, con el régimen importado directa y literalmente de la Constitución de los Estados Unidos de América,<sup>25</sup> en materia de propiedad intelectual, normando el tema en dos artículos específicos: el artículo 28, con la regulación expresa de la propiedad intelectual, y el artículo 73, fracción X, a

---

<sup>22</sup> *Idem*.

<sup>23</sup> Smith, Adam, *La riqueza de las naciones*, Oxford, Clarendon, 1776, pp. 277 y 278.

<sup>24</sup> OMPI. En <http://www.wipo.int/members/en/>  
Consultado el 2 de febrero de 2015.

<sup>25</sup> El antecedente directo de la protección a la propiedad intelectual en nuestro país es la llamada *patents and copyright clause*, contenida en el artículo 1, sección 8, cláusula 8, de la Constitución de los Estados Unidos de América:

“The Congress shall have Power To [...];

[...]

To promote the Progress of Science and useful Arts, by securing for limited Times to Authors and Inventors the exclusive Right to their respective Writings and Discoveries.”

través del cual el Congreso tiene facultades para regular en materia de comercio y, con ello, emitió las leyes en materia de propiedad intelectual. De esta manera, por otra parte, quedan impedidos los Estados para regular cuestiones en materia de propiedad intelectual.

Existen diversas leyes que regulan la propiedad intelectual en México. Algunas de ellas regulan los aspectos sustantivos y otros los aspectos adjetivos, mientras que un tercer grupo regula aspectos relacionados de manera indirecto pero sumamente relevantes para el ejercicio de los derechos.

De entre ellas, las más relevantes son la LPI y la LFDA, pero existen diversos ordenamientos que contienen disposiciones aplicables a la propiedad intelectual.<sup>26</sup>

Por otro lado, de conformidad con información de la Secretaría de Relaciones Exteriores, disponible en su portal de internet oficial, México tiene celebrados 30 tratados internacionales en materia de propiedad intelectual.<sup>27</sup> Todos estos tratados han influido en la legislación nacional y, en algunos casos, han sido adoptados dentro de la legislación nacional.

A manera de esquema, presentamos el siguiente cuadro sinóptico que ayudará a entender de mejor manera el universo de protección que brinda el derecho mexicano en materia de propiedad intelectual:<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> La lista de la legislación aplicable es la siguiente:

Normas de carácter sustantivo:

- LPI
- LFDA
- Ley Federal de Variedades Vegetales
- Ley Federal del Trabajo
- Ley sobre Producción, Certificación y Comercio de Semillas
- Ley de Bioseguridad de Organismos Genéticamente Modificados
- Ley de Fomento para la Lectura y el Libro
- LISR
- Ley Federal sobre Metrología y Normalización

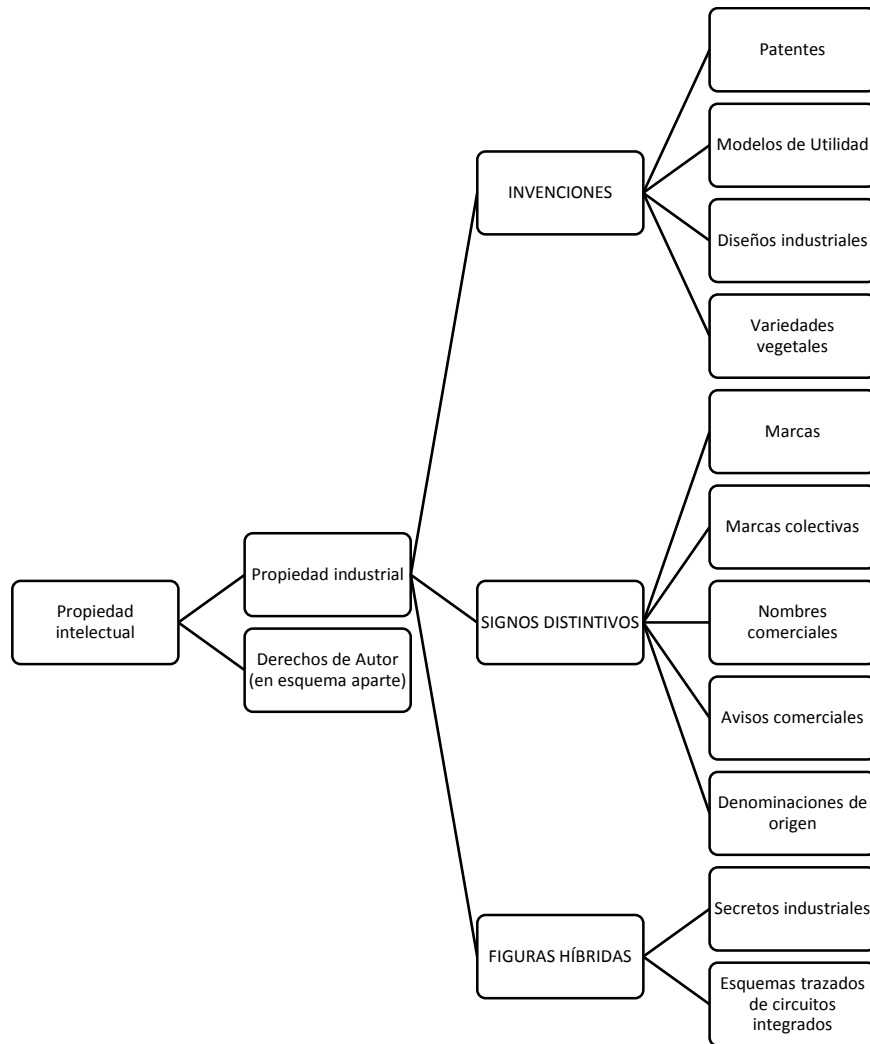
Normas de carácter adjetivo

- Ley Federal del Procedimiento Administrativo
- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo
- Código Federal de Procedimientos Civiles
- Ley Aduanera
- Código de Comercio

Adicionalmente, son aplicables los Reglamentos correspondientes expedidos por el Ejecutivo Federal.

<sup>27</sup> Secretaría de Relaciones Exteriores. En <http://www.sre.gob.mx/tratados/index.php>  
Consultado el 2 febrero de 2015.

<sup>28</sup> Solorio Pérez, *op. cit.*, p. 160.



## 1.2. RÉGIMEN NACIONAL DE LAS REGALÍAS EN MATERIA FISCAL

### 1.2.1. CONCEPTO

#### 1.2.1.1. ALCANCE DEL CONCEPTO DE REGALÍAS RESPECTO DE LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL POR LOS QUE SE PAGA LA CONTRAPRESTACIÓN

El CFF, en su artículo 15-B, incluye una definición de cuáles son las cuestiones comprendidas dentro del concepto de regalías *para efectos fiscales*. Inicia señalando que 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.

Debemos puntualizar que el CFF define como regalías únicamente el *uso o goce temporal* de derechos protegidos en materia de propiedad intelectual, en las diversas formas protegidas por el derecho de propiedad intelectual, *pero* que el listado es enunciativo mas no limitativo, ya que termina el primer párrafo con la oración “u otro derecho o propiedad similar”, dejando abierta la puerta a futuras innovaciones tecnológicas o artísticas. Es importante resaltar que la característica de temporalidad sobre el uso o goce la reitera en el segundo párrafo del artículo respecto de derechos de autor en relación a programas de computadoras.

En consecuencia, el término de *regalías* en el CFF se refiere únicamente a contratos de licencia, edición, representación escénica (dejando a un lado los gravámenes de artistas, tratados en otro artículo de la LISR), etc., es decir, aquellos contratos que no impliquen la transmisión absoluta de los derechos protegidos, sin

incluir en la definición a los contratos de transmisión de derechos y de cesión de derechos.

La anterior es la opinión del autor de esta tesis, sin embargo, el SAT expresamente establece que no importa cuál sea el acto jurídico, si implica la distribución de una obra a que se refiere el artículo 27, fracción IV de la LFDA,<sup>29</sup> tienen el carácter de regalías de conformidad con el artículo 15-B, primer párrafo del CFF.<sup>30</sup>

Este criterio, que si bien puede tener lógica pensando en que la venta por primera vez de ejemplares o “soportes materiales” que contengan obras protegidas constituye un ingreso por regalías, es distinto del expresado por la OCDE y el autor del presente trabajo en el sentido de que tales ejemplares no se deben considerar como tal, sino como una actividad empresarial que no está sujeta al pago de regalías.<sup>31</sup> Inclusive, es contrario a la reglamentación de la propia LPI, que en el artículo 22, fracción II, establece de manera expresa que una vez que un producto sea introducido al mercado, la patente (y el correspondiente derecho de cobro de regalías) no producirá efecto contra cualquier otra persona que subsecuentemente lo comercialice, adquiera o use.<sup>32</sup>

De hecho, este criterio, llevado al absurdo, conduce a conclusiones correspondientemente absurdas y peligrosas. Si la venta de un “soporte material” de una obra protegida por derechos de autor es una regalía, entonces la venta de cualquier bien protegido por cualquier derecho de propiedad intelectual también lo es (incluyendo aquellos protegidos por patentes: un automóvil, una computadora, una licuadora, etc.), puesto que el artículo 15-B del CFF no hace distinción alguna al respecto, ni contempla el supuesto de que la enajenación ni cualquier otro tipo de

---

<sup>29</sup> Cfr. LFDA, art. 27.

<sup>30</sup> Cfr. RMF 2015, anexo 7, 5/CFF/N

“[...]”

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 LFDA, tienen el carácter de regalías de conformidad con el artículo 15-B, primer párrafo del CFF.”

<sup>31</sup> OCDE (2014) *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: Versión abreviada 2014*, Publicaciones OCDE (Comentarios al artículo 12, § 14.2, 14.4 y 17.3).

En [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en)

Consultado el 2 de febrero de 2015.

<sup>32</sup> Cfr. LFPI, art. 22.

transmisión que no sea “uso o goce temporal” es regalía. Es hasta el artículo 167 de la LISR donde se incorpora el concepto, pero el criterio normativo en el cual el SAT explica su conclusión no hace mención del artículo 167, por lo cual, en opinión del autor, el criterio es erróneo y, en su caso, podría ser evitado conforme a los convenios para evitar la doble imposición, como veremos más adelante, o, podría ser impugnado por ir en contra del CFF, al modificar el objeto del impuesto, a través del hecho imponible, y agregar cargas fiscales a supuestos no previstos en ley. Esto desde la cuestión formal.

Desde la cuestión de política tributaria, el criterio antes referido es recaudatorio, pero erróneo, puesto que la transmisión de derechos patrimoniales se realiza una sola vez, desde el creador de los mismos hasta quien vaya a reproducir los ejemplares, que es donde se podría dar, en su caso, el supuesto de la enajenación y la “regalía”, así como de aquellos ingresos que perciba el autor. Sin embargo, la venta de ejemplares no supone una actividad creativa, sino empresarial, que el propio legislador decidió que quedara fuera del título V de la LISR, al no haberla previsto y, por lo tanto, el único supuesto en que es posible gravar conforme a lo propone el SAT, es si el propio autor es el empresario que realiza la enajenación de los ejemplares. La jurisprudencia ya ha expresado que el artículo 15-B debe ser interpretado de forma restrictiva y literal, con lo cual el autor está de acuerdo porque de otra manera se estarían afectando elementos esenciales de la contribución a través de criterios del SAT.<sup>33</sup>

#### **1.2.1.2. PROGRAMAS DE SOFTWARE**

El artículo 15-B del CFF señala que se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre

---

<sup>33</sup> Cfr. Registro IUS 175010: “REGALÍAS. EL ARTÍCULO 15-B DEL CFF, QUE ESTABLECE UN CATÁLOGO DE ÉSTAS, ES DE APLICACIÓN ESTRICTA CUANDO SE INVOCA EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 42 Y 43 DE LA LISR. [...] no es factible realizar una interpretación extensiva del referido numeral 15-B para incluir artificialmente entre sus hipótesis, supuestos que conforme a su interpretación literal no se encuentran previstos en dicha norma, como sería el pago de regalías por el uso de una marca comercial (diversa a la marca de fábrica que sí se enlista en el precepto aludido).”

obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

Sobre ello, la RMF para 2015, en la regla 2.1.33, abunda sobre este artículo. La regla se refiere a la interpretación de tratados para evitar la doble imposición que ha celebrado México, analizados conforme a los Comentarios al artículo 12 del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio” de la OCDE, conforme a los cuales, cuando una aplicación es “estandarizada”, la licencia de ésta se deberá considerar como beneficio empresarial y el ingreso del residente en el extranjero no deberá estar sujeto al pago del impuesto sobre la renta.<sup>34</sup> La miscelánea es muy específica en definir los supuestos de “aplicaciones estandarizadas”, al punto que ninguna persona sin conocimientos avanzados de informática puede determinar si una aplicación cae dentro de esa definición o no, para lo cual se requiere un dictamen de perito para estar seguros de esta cuestión.

### **1.2.1.3. TRANSMISIÓN DE CONTENIDOS**

Por otra parte, la definición de regalías también incluye transmisión de contenidos, puesto que el multicitado artículo 15-B establece que 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.

En complemento con dicho artículo, el 167 de la LISR, establece que para efectos de ese numeral, implica el uso o concesión de uso de un derecho de autor, de una obra artística, científica o literaria, entre otros conceptos, la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía

---

<sup>34</sup> OCDE (2014), *op. cit.* Comentarios al artículo 12, § 28.

satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares y que el contenido que se retransmite se encuentre protegido por el derecho de autor.

Estos preceptos se refieren a los contratos de radiodifusión,<sup>35</sup> los cuales usualmente están también referidos en un marco muy específico de temporalidad. Respecto al artículo 167 de la LISR citado, debe recordarse que esa ley únicamente grava el ingreso, así que sólo estará gravado si hay una contraprestación por el *broadcasting*.

#### **1.2.1.4. ASISTENCIA TÉCNICA**

Finalmente, el artículo 15-B del CFF define este concepto como: “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”. Este agregado también se cobra por parte de la empresa y está íntimamente relacionado con los ingresos que obtendrá por la cesión o derecho de uso que ceda como material protegido, por lo cual tiene sentido que se grave al igual que las regalías, pero considerándolo como una parte distinta de las mismas.

El citado artículo 15-B del CFF es enfático en que la transmisión de secretos industriales no forma parte de la asistencia técnica, sino únicamente la asistencia para el aprovechamiento óptimo de la tecnología materia de la transacción, ya que los secretos industriales están protegidos también por derechos de propiedad intelectual y, por lo tanto, deben ser tratados como regalías. Sin embargo, en la práctica, dicha distinción es meramente teórica, puesto que para fines del impuesto sobre la renta tanto la asistencia técnica como las regalías se gravan igual.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Para efectos de la legislación mexicana, se considera organismo de radiodifusión, la entidad concesionada o permitida capaz de emitir señales sonoras, visuales o ambas, susceptibles de percepción, por parte de una pluralidad de sujetos receptores (LFDA, art. 139). El objeto de este contrato es que el titular de una obra, susceptible de transmitirse, autorice dicha transmisión a un organismo de radiodifusión. En este caso, utilizando la acepción de *transmisión* como radiodifusión y no como cesión (LFDA, arts. 66 y 67).

<sup>36</sup> Cfr. LISR, art. 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...*

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

- I. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril. .... 5%
- II. *Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica*  
..... 25%”

## 1.2.2. GRAVAMEN

El artículo 167 de la LISR establece un gravamen específico que, además de regalías, comprende asistencia técnica y publicidad, los cuales grava por igual.

Esta clasificación tiene sentido, puesto que como se analizó en el capítulo aplicable a la propiedad intelectual, son cuestiones efectivamente protegidas por ese tipo de derechos y los pagos por las mismas van unidos a la transmisión (total o parcial, indefinida o temporal) de derechos protegidos.

Para estos supuestos, la LISR considera 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.<sup>37</sup>

### 1.2.2.1. PROBLEMÁTICA PARA PARTES RELACIONADAS

En el artículo 167 de la LISR se puede apreciar la mezcla de dos criterios de potestad tributaria: por una parte, el artículo utiliza el criterio de territorialidad, al señalar que si son aprovechados en México, se deben gravar y, por otro, el criterio del pagador, íntimamente relacionado al otro, al establecer una presunción de que si el ingreso del residente proviene de México, la fuente de riqueza está en el país.

En cuanto al criterio del pagador no existe ningún problema práctico, ya que está obligando a residentes en México, a quienes les puede exigir coactivamente el pago, a retener y enterar el impuesto correspondiente.

Sin embargo, el artículo prevé dos supuestos no complementarios: "...se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando..."

- a) "...los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o..."

---

<sup>37</sup> Cfr. LISR, art. 167.

- b) "...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..."

En este sentido, la ley establece que, en el caso de que se aprovechen en México los bienes o derechos protegidos por la propiedad intelectual, *pero el pago sea realizado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país*, también se causará el impuesto. En este caso, existen dos problemas: uno legal y otro práctico.

Supongamos que una multinacional, cuya matriz se encuentra en el extranjero, hace pagos por concepto de regalías a una subsidiaria que contiene únicamente los derechos de propiedad intelectual, a fin de que éstos puedan ser aprovechados por otra subsidiaria productora localizada en México.

El problema legal implica la aplicación extraterritorial del impuesto sobre la renta, ya que pretendería gravar actos realizados fuera de territorio nacional, es decir, el pago que un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México realice a otro residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, por el aprovechamiento que, en territorio nacional, se realice de un bien o derecho. Esto sería inconstitucional, puesto que la Constitución y las leyes que deriven de ella sólo se pueden aplicar en territorio nacional, definido en la forma expuesta en este trabajo, por lo cual no sería posible aplicarse a los actos fuera de México.

En segundo lugar, el problema práctico se presentaría en el sentido de que la ley sólo contempla dos supuestos para el pago: aquellos en que el pago se realice por un residente en México, que deberá retener y enterar el impuesto y que, al ser el pagador, automáticamente actualizaría el segundo supuesto; y el caso de establecimiento permanente, en cuyo caso obliga a los establecimientos permanentes al pago.

Pero en caso de que el SAT pretendiera aplicar el precepto citado para partes relacionadas (matriz y subsidiaria holding de la propiedad intelectual), se encontraría con que, a pesar de que la LISR contempla en el artículo 1, fracción III,

a los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país como sujetos del impuesto, y de que el artículo 167 considera que existe fuente de riqueza en México cuando el pago se aproveche en México, realmente no existiría fuente de riqueza en el país si el pago no se realizó por un residente, a pesar de que dicho residente haya aprovechado el bien o derecho protegido por la propiedad intelectual, puesto que no hubo demostración de riqueza mexicana ni ingreso derivado de fuente de riqueza mexicana para el extranjero.

En caso de que quisiera realizar el cobro de tal impuesto a través de las autoridades extranjeras, pudiera ser que éstas se negaran, argumentando extraterritorialidad de la norma, puesto que pretende aplicar un gravamen a un acto sucedido fuera de territorio nacional por ingresos gravados por administraciones tributarias con intereses propios, respecto de sujetos que sí están bajo su jurisdicción y protección.

### 1.2.2.2. ENAJENACIÓN LISA Y LLANA: NO ES SUJETA A REGALÍAS

La cuestión de determinar si el bien o servicio actualiza los supuestos del artículo 163, proviene del hecho que la LISR, en sus artículos 1, fracción III, y 179, establece que están obligados al pago de este impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos procedentes 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.

No obstante, en el título V de la Ley del impuesto que nos ocupa, denominado *De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuentes de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional*, no se contempla hipótesis alguna que grave los ingresos obtenidos por la enajenación *no condicionada*<sup>38</sup> de bienes o derechos en los que el enajenante sea residente fiscal en el extranjero; es decir, no existe artículo específico que determine los elementos esenciales del impuesto.

En tal virtud, al no estar tipificado ese hecho imponible en la Ley, los ingresos percibidos por una persona con residencia fiscal en el extranjero, derivados de la enajenación *no condicionada* de bienes o derechos, no se encuentran sujetos al pago del citado impuesto, ni existe obligación de retención alguna respecto del pago que efectúe como contraprestación.

Es más, el propio artículo 175 de la LISR, en su fracción II, establece expresamente que las actividades empresariales son aquellas que define el artículo 16 del CFF, dentro de las cuales no estará incluida ninguna de las previstas en los artículos 153 a 173 de la propia Ley.<sup>39</sup> En conclusión e, interpretando a *contrario sensu*, si la actividad llevada a cabo está comprendida dentro de alguna de las previstas en el artículo 16 del CFF, no estará gravada para efectos del título V de la LISR.

---

<sup>38</sup> Este supuesto se analiza en apartado 2.1 del presente estudio.

<sup>39</sup> Cfr. LISR, art. 175.

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

[...]

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.”

Dejando fuera el hecho que el artículo define actividades empresariales como ingresos, lo cual obviamente es distinto, ya que los ingresos serían las contraprestaciones obtenidas por la realización de actividades empresariales, dicho precepto representa la adopción por México de uno de los criterios de la OCDE, consistente en que los “beneficios empresariales” no deben ser gravados por el país de la fuente, sino por el país de residencia, contenido en el artículo 7 del modelo de convenio de dicha organización.

Por su parte, el artículo 16 del CFF establece la definición de actividades empresariales, de las cuales resulta de especial importancia la primera fracción,<sup>40</sup> que abre las posibilidades para incluir diversos tipos de actividades comerciales. La principal interpretación en este sentido, es que se refiere al listado contenido en el artículo 75 del Código de Comercio,<sup>41</sup> así como lo previsto en el artículo 4 de dicho ordenamiento,<sup>42</sup> pero esto no excluye que, además comprenda todas aquellas que el Congreso de la Unión establezca como *comerciales* en otras leyes federales, relacionadas o no al listado referido.

---

<sup>40</sup> Cfr. CFF, art. 16.

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

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

<sup>41</sup> Cfr. Código de Comercio, art. 75.

<sup>42</sup> Cfr. Código de Comercio, art. 4.

### 1.2.3. PAGO

En el caso de las regalías, el artículo 167 de la LISR establece las personas que deban hacer pagos están obligadas a efectuar la retención que corresponda y, al respecto, el artículo 153 del mismo ordenamiento dispone que el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero.

En consecuencia, siguiendo lo previsto en el artículo 6 del CFF, y a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente. Se trata además de un pago definitivo.<sup>43</sup>

Sin embargo, puede darse el caso de que llegue la fecha de exigibilidad del pago y no se realice éste, lo cual no exime al retenedor de la retención y entero correspondiente.<sup>44</sup>

Toda vez que se trata de operaciones con residentes en el extranjero, es muy común que estas operaciones se realicen en moneda extranjera. Cuando esto suceda, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague.<sup>45</sup>

Sobre el particular, el artículo 20 del CFF establece un procedimiento para la determinación del tipo de cambio, conforme al cual se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

---

<sup>43</sup> Cfr. LISR, art. 153.

<sup>44</sup> Cfr. CFF, art. 6 "En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido."

<sup>45</sup> Cfr. LISR, art. 153.

El realizar esta retención por parte del residente en México es de suma importancia, puesto que, además del cobro del crédito fiscal que pudiera resultar, el pago que hubiera realizado al residente en el extranjero no será deducible si no llevó a cabo la retención y el entero correspondiente y completo, a criterio de la autoridad.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Cfr. LISR, art. 27.

#### 1.2.4. REPORTE DE ACTIVIDADES

El artículo 76, fracción III, de la LISR, establece la obligación de que las personas morales (y físicas con actividades profesionales o empresariales, para quienes se establece la misma obligación en el artículo 110, fracción VIII), de expedir los comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V del ordenamiento o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 48 del mismo y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

Esto es una mejora de la LISR anterior, que establecía la obligación de entregar un reporte especial por estas retenciones y operaciones, pero la ley vigente sólo obliga a expedir comprobantes fiscales, lo que simplifica la operación de los contribuyentes.

De nuevo, el no cumplir con esta obligación, además de las posibles infracciones, es causa de que el egreso para el residente en México no sea deducible.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Cfr. LISR, art. 27, fracc. V.

Por su parte, el artículo 105 del mismo ordenamiento remite al artículo 27, respecto de las deducciones de las personas físicas con actividades profesionales y empresariales.

### 1.3. RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LAS REGALÍAS EN MATERIA FISCAL

Para poder entender el marco jurídico internacional, es necesario un poco de historia y teoría del tema.

#### 1.3.1. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA

En general, el poder tributario de un Estado está restringido a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. Esta relación económica con el territorio fue definida y concretada a nivel internacional por el Informe de la Liga de Naciones realizados por Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp. En él, establecieron tres posibles nexos económicos que los sujetos activos y los sujetos pasivos extranjeros: la residencia en el Estado (cuya definición cambia entre los países), el hecho de que una persona extranjera lleve a cabo una actividad económica dentro del territorio del Estado y la posesión de una propiedad inmobiliaria en el Estado. Adicionalmente, los estados han considerado también los criterios de nacionalidad y de fuente de riqueza, que fueron expuestos previamente.

La aplicación de los sistemas tributarios basados en alguno o en varios de los criterios arriba expuestos da lugar inevitablemente a que las potestades tributarias se solapen, dando lugar a lo que es generalmente conocido como la doble imposición internacional. La OCDE ha definido este concepto como “la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos periodos impositivos”.

En la práctica, esta situación se puede ver reflejada de las maneras siguientes:

1. Dos Estados pueden someter a tributación a una misma persona por su renta mundial o patrimonio debido a su relación personal con los Estados (domicilio, residencia, nacionalidad, lugar de constitución, sede de dirección efectiva): es la llamada sujeción ilimitada de tributación o *dual residence*.

2. Un Estado somete a tributación a una persona por su renta mundial o patrimonio, ya que es residente en ese país (sujeción ilimitada de la tributación). Por su parte, otro Estado grava a la misma persona sobre la renta que obtiene en este país o el patrimonio situado en el mismo (sujeción limitada de tributación). Este es el caso de conflicto entre los principios de residencia y fuente.
3. Una persona es gravada por sujeción limitada de tributación en dos Estados (por ejemplo, una sociedad residente en A tiene establecimiento permanente en B). Esto es conocido como *dual source*.

Las consecuencias de la doble imposición internacional son siempre lesivas, no sólo en lo que concierne al contribuyente, sino también a la relación con la circulación del capital, de la tecnología y de las personas. Puede inclusive determinar si las personas de un país invertirán en el extranjero, puesto que podría representar una carga fiscal desigual y desventajosa frente a sus connacionales que no realicen tales inversiones. Por otro lado, la falta de coordinación tributaria puede en ocasiones llevar al caso de que se obtengan beneficios fiscales no esperados o buscados deliberadamente, como es el caso de la doble exención.

En cualquier caso, la doble imposición internacional no está prohibida *per se* en ninguna norma internacional: la celebración de tratados trata de evitar este fenómeno en casos específicos, pero es precisamente porque está permitido que se celebren los mismos. Lo único que sí se encuentra prohibido es el gravamen de un acto por un Estado en el territorio de otro.<sup>48</sup>

Reconociendo los males de la doble imposición, los Estados han tomado dos tipos de medidas en contra de ello: modificar su legislación interna o celebrar tratados con otros países.

En tales ordenamientos, se incluyen principalmente dos tipos de métodos que los países han adoptado para evitar la doble imposición: el método de exención y el de imputación.

---

<sup>48</sup> Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, tercera edición, Lkuwe Law International, Londres-La Haya-Boston, 1997, § 8.

Según el método de exención, el Estado de residencia del inversor exime de tributación a determinados tipos de fuente extranjera, principalmente de establecimientos permanentes, rentas obtenidas por expatriados y rentas inmobiliarias. Esto lo puede hacer con una exención total, en la que renuncia completamente a su derecho de gravar, o una exención con progresividad, en la cual el Estado se toma el derecho de tomar la renta exenta para determinar el tipo de gravamen y, una vez calculado, se aplicará sólo sobre la renta que no esté exenta.

Por otra parte, el método de imputación, que es el más utilizado por los países angloamericanos, consiste en que el país de residencia del inversor trata al impuesto pagado en el extranjero como si fuera un impuesto pagado al mismo. Sólo el exceso de ese impuesto en relación con el pagado en su fuente es recaudado por el impuesto del país de residencia del inversor. Por otro lado, si el impuesto de la fuente es más alto que el de residencia, este último país no obtiene ningún ingreso. Para poder aplicar este método, los Estados han llevado a cabo dos prácticas: pueden permitir la deducción completa del impuesto pagado en el extranjero (full credit) o bien, pueden determinar que el crédito corresponda sólo a lo que se debería pagar por dichas rentas de ser obtenidas en el Estado de residencia (ordinary credit). Cabe señalar que este método perjudica a los estados en desarrollo, puesto que los beneficios fiscales que implementen para atraer inversiones no benefician a los inversionistas, sino a las Administraciones tributarias de los países de residencia.

### **1.3.2. BREVE HISTORIA DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

La necesidad de conseguir un grado aceptable de justicia en la tributación de las operaciones transfronterizas condujo a los Estados a convenir o negociar la necesidad de alcanzar una cierta coordinación internacional que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia nivel mundial. Este fue el

acuerdo. El desacuerdo vino cuando se pusieron sobre la mesa lo que a cada país convenía conforme a sus políticas económicas internacionales.

Desde finales del siglo XIX, los Estados han estado firmado convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. El primer CDI que afronta en forma global el fenómeno de la doble imposición internacional fue firmado el 21 de junio de 1899 entre Austria y Prusia.

El desarrollo de la red de CDIs después de la Primera Guerra Mundial fue importante principalmente para el desarrollo de Europa, debido al crecimiento industrial que convirtió al fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo entre las relaciones comerciales entre países. Para ello, en 1921, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones nombró a cuatro expertos (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp) para que presentasen un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional, que fue entregado en 1923. La conclusión fue que se debía llevar a cabo un reparto del poder tributario a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de residencia y el de la fuente.

En 1928, la Sociedad de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta y, en 1929, se nombró un Comité Permanente sobre Tributación que presentó dos borradores del modelo en 1930 y 1935, que nunca fueron adoptados. La misma suerte corrieron los modelos de convenio de 1943 (Modelo de México), en el cual, al ser elaborado por países latinoamericanos en plena Segunda Guerra Mundial, se favorecía al criterio de la fuente y, consecuentemente, fue rechazado por los países desarrollados; y el de 1946 de Londres, en el cual, ya con la participación de estos últimos países, se introdujeron normas del reparto del poder tributario dependiendo de la renta, lo que constituyó el primero modelo con estructura similar al actual.

Fue hasta 1956 cuando la Organización Europea para la Cooperación Económica (antecesor director de la OCDE), creó el Comité de Asuntos Fiscales y le encargó la tarea de trabajar en un modelo de convenio bilateral para eliminar la doble imposición. En 1963 el Comité presentó un modelo de convenio, al cual se le anexaron una serie de comentarios para su interpretación. También se previó que cuando un Estado no estuviera de acuerdo con dicha interpretación, introduciría una

reserva al comentario. Las premisas del modelo son las siguientes: el país de residencia elimina la doble imposición a través del método de imputación (Credit Method) o el de exención (Exemption Method); el país de fuente, en consecuencia, reduce considerablemente el objeto de su poder tributario en la fuente y los tipos de gravamen que aplicaría como retención.

En los años siguientes, el modelo ha sido revisado por el Comité de Asuntos Fiscales, que la fecha se encuentran plasmadas en el modelo de convenio de 2014 y sus comentarios, el cual, además de la doble imposición, tiene por objeto la cooperación internacional entre las agencias fiscales, el intercambio de información tributaria y cláusulas dirigidas a luchar contra la evasión fiscal y, en particular, contra el *Treaty Shopping*.

Es, sin duda, el modelo de convenio más exitoso y más ampliamente adoptado a nivel mundial, como se puede ver en el apéndice correspondiente de la versión completa del modelo, conforme a cuyos datos México ha celebrado 31 tratados de este tipo basados en el modelo de la OCDE, lo cual representa un gran porcentaje comparado con los 40 que el SAT informa que están en vigor.<sup>49</sup>

No sería justo terminar este apartado sin hacer mención de los demás modelos de tratados que para evitar la doble imposición están disponibles para los países interesados.

El modelo de la Organización de las Naciones Unidas fue desarrollado en 1980 y promueve el equilibrio entre las relaciones de los países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo, para lo cual le da protagonismo al criterio de la fuente.

El modelo de los Estados Unidos de América, si bien está basado casi en su mayoría en el de la OCDE, incorpora muchas cláusulas relativas a la persecución del uso abusivo de los tratados.

El modelo de la comunidad andina fue diseñado como un convenio multilateral 1971, en el cual se imponía como criterio principal el de la fuente, sin embargo, los países desarrollados se han negado a trabajar con ese modelo como

---

<sup>49</sup> SAT. En [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx) Consultado el 2 de febrero de 2015.

punto de partida y los convenios que tales países han celebrado se han hecho conforme al modelo de la OCDE, además que los propios países andinos, en su mayoría, han cambiado su legislación para adoptar el criterio de residencia y fuente, tal como en México.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Serrano Antón, Fernando, et. al., *Fiscalidad Internacional*, segunda edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pp. 226-234.

### 1.3.3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS REGALÍAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

La distribución de la potestad tributaria respecto a las regalías ha sido establecida en el modelo de convenio a través de su artículo 12.

En él, se expone, en pocas palabras, que las regalías se gravarán en el Estado donde sea residente el beneficiario efectivo de las mismas.<sup>51</sup>

De igual manera, se conceptualiza el término de regalías en una forma muy similar al concepto contenido en el CFF, sin embargo, es importante tener en cuenta que si un concepto se encontrara en la legislación nacional pero no en un tratado que se busque aplicar, se deberá hacer un análisis a fondo para determinar si se trata de regalías o bien de beneficios empresariales y darles el tratamiento del artículo 7 del tratado correspondiente, es decir, que se graven en el Estado del contribuyente inversor.

Finalmente, incluyen una cláusula –no vigente en todos los tratados–, en la cual se establece que si las partes exceden el monto de “valor de mercado” en sus transacciones, el tratado sólo será aplicable por dicho monto y al resto se le dará el tratamiento aplicable en la legislación nacional correspondiente. Es decir, una cláusula anti-abuso para precios de transferencia.

Conforme a los comentarios del modelo de convenio para 2014, el artículo se debe entender, a grandes rasgos, de la manera siguiente:

1. Las regalías constituyen, en principio, un arrendamiento de derechos.<sup>52</sup>
2. Sólo el Estado de residencia debe tener potestad tributaria para gravar los ingresos por regalías obtenidos por el beneficiario efectivo de los mismos.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> “Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.”

<sup>52</sup> OCDE (2014), *op. cit.* Comentarios al artículo 12, § 1.

<sup>53</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 3.

3. El estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre ingresos por regalías por el mero hecho de que los ingresos pasaron inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio, a fin de evitar la evasión y elusión fiscales.<sup>54</sup>
4. La definición de regalías se refiere únicamente al uso o concesión de uso bienes o derechos de propiedad intelectual, tanto si han sido inscritos o no en los registros correspondientes o si no son susceptibles de inscripción.<sup>55</sup>
5. Cuando se realizan un pago en contraprestación por la transmisión plena de la propiedad de un derecho definido como regalías por el artículo 12, el pago no se realiza por el “uso o la concesión del uso” del derecho y, por lo tanto, no puede constituir regalías, sino beneficios empresariales conforme al artículo 7, o ganancias de capital, conforme al artículo 13.<sup>56</sup>
6. El término “pago” constituye un concepto amplio, es decir, el cumplimiento de una obligación y la satisfacción del acreedor.<sup>57</sup>
7. “Mientras la definición del término “regalías”, en el Proyecto del Convenio de 1963 y en el Modelo de Convenio de 1977, comprendía los pagos “por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico”, la mención a dichos pagos en esta definición ha sido suprimida. Habida cuenta de la naturaleza de las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluyendo las rentas procedentes del arrendamiento de contenedores, el Comité de Asuntos Fiscales ha decidido excluir estas rentas de la definición de regalías y, en consecuencia, del campo de aplicación del artículo 12, a fin de asegurar que dichas rentas estén comprendidas dentro de las disposiciones referentes a la imposición de los beneficios de las empresas y de las actividades profesionales comprendidas en los artículos 5 y 7.”<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 4.

<sup>55</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 8.

<sup>56</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 8.2. Conforme al artículo 7, en el caso de beneficios empresariales, sólo el Estado de residencia tiene derecho a gravar los ingresos por este concepto, salvo que exista establecimiento permanente, en cuyo caso el Estado de fuente podrá gravar los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

<sup>57</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 8.3.

<sup>58</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 9. Se incluye textual por su relevancia en el caso de México.

8. En general, los pagos realizados por arrendamiento de instalaciones de telecomunicación constituyen servicios, al no darse una entrega de bienes físicos, sino el derecho de transmitir datos a través de ellos, por lo cual deben ser considerados beneficios empresariales.<sup>59</sup>
9. Un pago no puede considerarse efectuado “por el uso o la concesión de uso” de un diseño, modelo o plano cuando se consigne al desarrollo de un diseño, modelo o plano inexistente en ese momento. En tal caso, el pago se efectúa como contraprestación por los servicios conducentes al desarrollo de tal diseño, modelo o plano y, por tanto, estaría comprendido en el artículo 7.<sup>60</sup>
10. El comentario establece diversos parámetros para diferenciar entre contratos de transmisión de *know-how* y de servicios, que se pueden resumir de la manera siguiente:<sup>61</sup>
  - a. Si incluyen disposiciones de confidencialidad, son *know-how*.
  - b. Si el proveedor presta los servicios pero no transfiere el conocimiento de cómo realizarlos, es servicios.
  - c. Si el proveedor hace muy poco (o gasta muy poco) y transmite el conocimiento de cómo realizar el servicio, es *know-how*.
11. También establece una lista de pagos que deben ser considerados como servicios, entre los que resaltan, para efectos del presente trabajo, la asistencia técnica, en sentido estricto, la realización de dictámenes por profesionistas y la remuneración de la asesoría prestada por vía electrónica.<sup>62</sup>
12. El comentario incorpora una regla utilísima para el gravamen de contratos mixtos, es decir, que mezclan diversos tipos de rentas. “En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones

---

<sup>59</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 9.1 a 9.3.

<sup>60</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 10.2.

<sup>61</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 11.3.

<sup>62</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 11.4.

convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración.”<sup>63</sup> De igual manera, establece que esta regla se debe seguir en el caso de contratos que involucren una mezcla entre venta de equipo con aplicaciones incorporadas, cesiones de derechos para el uso de tales aplicaciones y prestación de servicios.<sup>64</sup>

**13.** Los comentarios definen el concepto de software, pero aclaran que los pagos por el mismo dependen de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa. Esta aclaración es debido a que los derechos del beneficiario de la transferencia, en la mayoría de los casos, comprenden total o parcialmente derechos de autor correspondientes, pero no en todos los casos deben tratarse como regalías.<sup>65</sup>

**14.** Como regla general, “los pagos efectuados para adquirir parcialmente derechos de autor (sin que el autor cedente enajene íntegramente sus derechos de propiedad intelectual, constituyen una regalía cuando el pago se efectúa a cambio del derecho de utilización del programa que constituiría, en ausencia de esta licencia, una violación a la legislación relativa a los derechos de autor”.<sup>66</sup> Como excepciones a esta regla, el comentario admite las siguientes, en cuyo caso deben considerarse como beneficios empresariales:

- a. Los derechos referentes a la copia (para distribución en un mercado).<sup>67</sup>
- b. Licencias de empresas o licencias de red para la utilización de un programa por la propia empresa.<sup>68</sup>
- c. Los contratos entre los tenedores de derechos sobre la propiedad intelectual referidos a aplicaciones informáticas y un intermediario

---

<sup>63</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 11.6.

<sup>64</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 17.

<sup>65</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 12.1 a 13.

<sup>66</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 13.1.

<sup>67</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 14.

<sup>68</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 14.2.

distribuidor, por el cual se le otorga el derecho de distribución de copias sin el derecho de reproducción del programa.<sup>69</sup>

- d. Transferencia de la propiedad plena de los derechos de autor, inclusive si el pago se vincula a determinada contingencia.<sup>70</sup>

Los comentarios señalan que no es relevante el método utilizado para transmitir el software, si es a través de un disco físico a través de internet u otra red.<sup>71</sup>

- 15. La adquisición de material protegido por derecho de autor debe ser tratada como beneficio empresarial, salvo que se cedan derechos (para la edición, reproducción, distribución, etc.) y no sea únicamente una adquisición de contenido digital.<sup>72</sup>
- 16. El beneficio propio del pago de las regalías sobre la venta o audición de discos, pagados a artistas o intérpretes, será considerado como regalía, no así los pagos que reciban por dicha interpretación.<sup>73</sup>
- 17. El concepto de beneficiario efectivo pretende limitar el abuso de convenios para que, a través de presunciones ficciones legales, que pueden ser, por ejemplo, la creación de establecimientos permanentes en un país a los cuales se les transfieran derechos de propiedad intelectual con el propósito exclusivo de disminuir la tributación, no obliguen al Estado de la fuente a limitar su potestad tributaria.<sup>74</sup>

### **1.3.3.1. OBSERVACIONES A LOS COMENTARIOS REALIZADAS POR MÉXICO<sup>75</sup>**

- 1. Al igual que España y Portugal, los países que negocien con México deben tener en claro que estos países consideran que los pagos relativos a software se consideran regalías, excepto en el caso de copias de aplicaciones informáticas

---

<sup>69</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 14.4.

<sup>70</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 15 y 16.

<sup>71</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 14.1.

<sup>72</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 17.3 y 17.4.

<sup>73</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 18.

<sup>74</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12, § 20 y 21.

<sup>75</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12.

estandarizadas. En este sentido, la práctica usual ha sido que la empresas de software extranjeras o sus compradores mexicanos (en este último caso, si los contratos establecen que los impuestos los absorberá el comprador mexicano) presenten ante el SAT una consulta en términos del artículo 34 del CFF, con las pruebas de que se trata de un software estandarizado y, por lo tanto, no se debe aplicar retención alguna como regalías, sino más bien debe quedar libre de impuestos al tratarse de un beneficio empresarial en términos del artículo 7 del modelo del convenio (y el artículo correspondiente del tratado que se aplique).

2. México no se adhiere a la interpretación dada en el párrafo 8.2 y adopta el criterio de que los pagos realizados en contraprestación por la transmisión de los derechos, cuando adopta la forma de enajenación (por ej. con limitación geográfica o temporal) están comprendidos en el ámbito de este artículo, dado que lo que se transmite no son los derechos íntegros inherentes a los elementos de propiedad comprendidos en la definición. Es decir, en los casos de enajenación condicionada, lo cual ya adoptó en la legislación nacional dentro del propio artículo 167 de la LISR.

### **1.3.3.2. OBSERVACIONES A LAS RESERVAS A LOS COMENTARIOS REALIZADAS POR MÉXICO<sup>76</sup>**

1. Australia, Chile, Corea, Eslovenia, México, Nueva Zelandia, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Turquía se reservan el derecho a gravar las regalías en la fuente. En este trabajo conservé la lista completa de países que hacen esta reserva para evidenciarlos como países cuyas autoridades tributarias consideran que es más factible que empresas extranjeras inviertan en ellas como manufactureras y, por lo tanto, se paguen regalías al exterior, que el hecho de que sus empresas nacionales desarrollen propiedad intelectual que puedan explotar en el extranjero.
2. México se reserva el derecho a continuar incluyendo las rentas obtenidas por el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de

---

<sup>76</sup> *Ibidem*, comentarios al artículo 12.

contenedores en la definición de “regalías” ofrecida en el apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio de 1977. Esta definición ofrece su propia y especial problemática que se analizará más adelante.

3. Estados Unidos y México se reservan el derecho a considerar como regalía el beneficio obtenido de la enajenación de un activo considerado como regalía cuando este beneficio depende de la productividad, de la utilización o de la disposición del activo. De nuevo, el caso de la enajenación condicionada, que se analizará más adelante.
4. México se reserva el derecho a proponer una disposición por medio de la cual se considere que las regalías se originan en un Estado contratante siempre que tales regalías se refieran al uso o a la concesión de uso, en ese Estado contratante, de cualquier propiedad o derecho considerado como regalía. Esto quedó expresamente plasmado en los artículos 15-B del CFF y en el artículo 167 de la LISR.

#### **1.3.4. CASOS ESPECÍFICOS DE LOS TRATADOS VIGENTES CELEBRADOS POR MÉXICO**

Una cosa es el modelo de tratado, sobre el cual los países se sientan a negociar, y otra el resultado final, obligatorio, de tales negociaciones. Para ello, los países formulan las observaciones y reservas a los comentarios, en los cuales dan a conocer a los demás países aquellos puntos intransigibles conforme a su política económica nacional.

En este sentido, los convenios firmados difieren muchas veces del modelo de convenio de la OCDE, considerando además que el modelo ha cambiado conforme a las diversas revisiones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y, por lo tanto, no es la misma versión que cuando se firmaron algunos de los convenios.

Las principales diferencias del modelo de convenio de la OCDE con la realidad mexicana, implican que México, considerándose un país importador de tecnología, como no lo es, derivado de las estadísticas que ya establecimos en la introducción, podrá exigir hasta el 10% del importe bruto de los ingresos por regalías. En realidad esta figura, más que recaudatoria, es de control, ya que la empresa podrá acreditarlo en Estados Unidos de América contra un impuesto mucho mayor que el 10%, y la carga fiscal de esa empresa no se ve afectada.

Otra diferencia, en la definición de regalías, implica considerar dentro de éstas el pago por el uso o concesión de uso de equipo industrial comercial o científico, así como la enajenación de bienes o derechos considerados como regalías por el artículo 12, cuando la enajenación esté condicionada a la productividad, uso o disposición de los mismos.

Por último, el artículo incorpora disposiciones para cuando los Estados son quienes otorgan el uso, goce o enajenación de las regalías, en cuyo caso también los considera contribuyentes.

Adicionalmente a las disposiciones mencionadas para el caso de los Estados Unidos, el convenio con Países Bajos incorpora una cláusula anti elusión,<sup>77</sup> consistente en que el artículo no será aplicable cuando se realicen operaciones con el propósito exclusivo de tomar ventajas del tratado.

En otros tratados, como en el caso del tratado celebrado con Brasil, va más allá, al incorporar dentro de las regalías no sólo la asistencia técnica, sino también los servicios técnicos. En dicho tratado, al igual que en todos los demás, pero en particular en el caso del tratado con Brasil, es necesario leer el artículo 12 en conjunto con las reservas que al efecto formuló México en el protocolo del tratado y que incluyen las figuras antes señaladas, puesto que, conforme al mismo, en caso de que Brasil acuerde con cualquier otro país con posterioridad a la firma del citado Convenio, tasas inferiores (incluidas exenciones) a las establecidas los artículos del mismo, dichas tasas serán aplicables para efectos del Convenio, en los mismos términos, en el momento en que las mismas entren en vigor, sin embargo, en el caso de intereses y regalías, dichas tasas en ningún caso podrán ser inferiores del 4.9% o 10%, respectivamente.

De igual manera, en caso de que el Brasil acuerde con cualquier otro país, con posterioridad a la fecha de firma del Convenio, una disposición mediante la cual las rentas derivadas de la prestación de servicios técnicos que no impliquen un derecho a los que se refiere el párrafo de referencia se consideren como rentas a las que se les apliquen otros regímenes distintos a las regalías, dicha disposición se aplicará automáticamente, al momento de la entrada en vigor del Convenio que la contenga.”

Así pues, es necesaria la revisión constante del marco jurídico brasileño (y de los demás países con los cuales México haya pactado esta cláusula) para determinar la tasa y los conceptos incluidos en el tratado.

---

<sup>77</sup> Estas cláusulas “tratan de evitar que actos o negocios con trascendencia internacional obtengan un tratamiento o unas ventajas fiscales impropias, dada la verdadera naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o el carácter abusivo de aquéllos.” Delgado Pacheco, Abelardo, “Las medidas antielusion en la fiscalidad internacional”, *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, No. 825, Septiembre-Octubre 2005, pp. 97 a 118.

### 1.3.5. REGULACIÓN MEXICANA RELATIVA AL MODELO DE TRATADO DE LA OCDE Y SUS COMENTARIOS

Una vez agotado el derecho nacional, se procede a realizar el análisis del marco jurídico a través de la óptica de los tratados internacionales, puesto que sólo en aquellos supuestos en los que no exista convenio con el Estado de residencia del contribuyente inversor, se aplicará plenamente la territorialidad como criterio de sujeción al Estado de la fuente de las rentas obtenidas.<sup>78</sup> A *contrario sensu*, si no existe obligación de tributar conforme a la legislación nacional, no es necesario acudir al tratado.

Así, definido el régimen fiscal nacional, es necesario acudir al convenio con el país cuya relación se esté analizando. Al respecto, el derecho mexicano ha incorporado diversas reglas al realizar este análisis:

La regla 2.1.31 de la RMF para 2015 otorga el derecho a los contribuyentes un derecho muy específico: si existe posibilidad de interpretación, la autoridad está obligada a interpretar conforme a lo dispuesto en el comentario, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate, es decir, las cuestiones más novedosas, tales como la tributación únicamente en residencia y el no gravamen de equipos industriales, comerciales o científicos, así como el no gravamen de la enajenación condicionada, por el Estado de fuente, no pueden ser empleados porque los tratados celebrados por México no lo prevén de esa manera.

Por otro lado, las cuestiones relativas a contratos mixtos, software, telecomunicaciones y adquisición de contenido digital sí son aplicables.

En otro orden de ideas, a través de la regla 2.1.32 de la RMF para 2015, el SAT equipara los beneficios empresariales con las actividades empresariales contenidas en el artículo 16 del CFF, por lo cual sólo podrán ser gravadas en el Estado de residencia del inversor.

Respecto del concepto de aplicación estandarizada, en la regla 2.1.33 se contiene una definición sumamente técnica, que requiere de una opinión de un

---

<sup>78</sup> Serrano Antón, *op. cit.*, p. 23.

perito para determinar si la aplicación en cuestión cumple con tales requisitos, pero este dictamen es la diferencia entre la retención y que el ingreso quede libre para el residente en el extranjero, por lo cual no debe tomarse a la ligera y no debe hacerse por un abogado o contador.<sup>79</sup>

Por su parte, la jurisprudencia mexicana ha señalado que la interpretación de los tratados, a la luz de las reservas, es válida con apoyo en el artículo 21 de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, conforme al cual es efectiva respecto a la otra parte que celebró el tratado mientras ésta no formule objeción.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Cfr. RMF 2015, regla 2.1.33.

**“Aplicación estandarizada o estándar para los efectos de los tratados para evitar la doble tributación**

**2.1.33.** Para los efectos del Artículo 12 de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor y de la observación de México contenida en el párrafo 28 de los Comentarios al artículo 12 del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la octava actualización o de aquella que la sustituya, se entiende por aplicación estandarizada o estándar, entre otras, aquella conocida como “commercial off the shelf (COTS)”, cuyo uso o goce temporal se otorga de forma homogénea y masiva en el mercado a cualquier persona.

No se considera aplicación estandarizada o estándar, aquella especial o específica. Para estos efectos, se entiende por aplicación especial o específica, cualquiera de las siguientes:

**I.** Aquélla adaptada de algún modo para el adquirente o el usuario.

Se considera que una aplicación es adaptada de algún modo, cuando su código fuente es modificado en cualquier forma.

En el caso de una aplicación originalmente estandarizada o estándar y posteriormente adaptada de algún modo para el adquirente o el usuario, conocida como “aplicación parametrizable”, se considera aplicación especial o específica a partir del momento que sufre dicha adaptación.

No se considera que una aplicación estandarizada o estándar es adaptada, cuando se adiciona con otra aplicación estandarizada o estándar.

**II.** Aquélla diseñada, desarrollada o fabricada para un usuario o grupo de usuarios, para el autor o quien la diseñó, desarrolló o fabricó.

El término aplicación a que se refiere esta regla, también es conocido como aplicación informática; programa de aplicación, de cómputo, de computación, de ordenador, informático o para computadora, o software.”

<sup>80</sup> Registro IUS 2004773: “REGALÍAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 12, NUMERAL 3, DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA. INCLUYE LAS CANTIDADES PAGADAS POR EL USO O LA CONCESIÓN DE USO DE UN EQUIPO INDUSTRIAL, COMERCIAL O CIENTÍFICO QUE NO CONSTITUYE PROPIEDAD INMUEBLE.”

### 1.3.6. APLICACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MÉXICO

Para poder aplicar las disposiciones de cualquier convenio, el residente en México pagador, como responsable solidario del pago del impuesto sobre la renta a cargo del residente en el extranjero, en términos del artículo 26, fracción I, del CFF, deberá verificar que dicha empresa cumpla con los requisitos aplicables contenidos en los artículos 4 y 6 de la LISR y su Reglamento, respectivamente:

1. Que los contribuyentes acrediten ser residentes en el país de que se trate.
2. Cumplan con las disposiciones del tratado que pretendan aplicar.
3. Cumplan con las disposiciones de procedimiento de la LISR, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del CFF<sup>81</sup> o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código,<sup>82</sup> y de designar representante legal.
4. Además, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> Sólo aplicable para establecimientos permanentes, en términos del artículo 32-H, fracción IV.

<sup>82</sup> Igualmente sólo aplica para establecimientos permanentes, puesto que hace una remisión al artículo 32-H, y establece una forma alternativa de dar cumplimiento a esa obligación.

<sup>83</sup> Este párrafo se atemperó a través de la RMF para 2015, y se otorgó mayor seguridad jurídica a los contribuyentes al establecer supuestos conforme a los cuales la autoridad fiscal no realizará esta revisión:

Cfr. RMF 2015, regla 3.1.3

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.<sup>84</sup> Aquí pueden ocurrir dos cosas en la realidad: si es clara la situación, se aplicará la tasa menor, si no es clara la situación, usualmente se aplican las tasas de la Ley debido a la responsabilidad solidaria del retenedor, excepto en aquellos casos de partes relacionadas, puesto que conviene al grupo entero una tributación menor.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surten efectos sin necesidad de legalización y solamente es necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.<sup>85</sup> En la práctica, depende del idioma; las constancias en inglés rara vez requieren traducción. Las demás, por seguridad del retenedor, es usual que se acompañen con su correspondiente traducción.

En el mismo sentido, conforme al artículo 6 del Reglamento de la LISR, respecto del requisito de residencia en el extranjero, el residente en el extranjero deberá acreditar su residencia fiscal mediante el original o copia certificada,

---

**“Excepciones a la aplicación de la acreditación de una doble tributación jurídica por pagos entre partes relacionadas**

**3.1.3.** Para los efectos del artículo 4, segundo párrafo de la Ley del ISR relativo a la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación, las autoridades fiscales no solicitarán a los contribuyentes residentes en el extranjero que acrediten la existencia de una doble tributación jurídica, a través de la manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por el representante legal a que se refiere dicho párrafo, en los siguientes casos:

- I.** Cuando el contribuyente sea residente de un país con un sistema de renta territorial de tributación en relación con el ISR.
- II.** Cuando el residente en el extranjero no esté sujeto a imposición en su país de residencia, por motivo de la aplicación del método de exención previsto en el tratado para evitar la doble tributación celebrado por México con dicho país.
- III.** En el caso de enajenación de acciones que realice bajo las reglas de una reestructuración de sociedades previstas en un tratado para evitar la doble tributación.
- IV.** En el caso de dividendos, cuando el residente en el extranjero, que sea el beneficiario efectivo de dichos dividendos, no esté sujeto a imposición en virtud de que se aplicó como método para evitar la doble tributación el de exención de conformidad con la legislación del país del que es residente para efectos fiscales.”

<sup>84</sup> En consecuencia, para el residente en México que no sea parte relacionada, la opción más segura en caso de duda es gravar conforme a las tasas nacionales.

<sup>85</sup> Cfr. LISR, art. 4.

debidamente legalizada o apostillada, de la certificación de residencia expedida por la autoridad hacendaria del país correspondiente, la cual tendrá vigencia durante el año calendario en el que se expida o, en su caso, con su declaración de impuestos del último ejercicio fiscal.

Respecto a la obligación de señalar representante, que se deberá verificar por el pagador si pretende aplicar beneficios de convenios, se establece de forma detallada en el artículo 174 de la LISR:

Por su parte, en el Anexo 7 de la RMF para 2015, el SAT publicó el criterio, *“2/ISR/N Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación. Es necesario el cumplimiento de las disposiciones de procedimiento para su aplicación”*, mismo que tiene por objeto que el SAT señale que, por regla general los tratados para evitar la doble tributación no establecen disposiciones de procedimiento, por lo que cada Estado está facultado para precisar en su legislación interna los requisitos para la aplicación de los beneficios a que se refieren dichos tratados, y que, por tanto, para los efectos del artículo 4, primer párrafo de la Ley del ISR, las personas que pretendan aplicar los beneficios de los tratados mencionados *deben cumplir con las disposiciones de procedimiento que para tal efecto se contienen en dicha Ley*. Y que, en consecuencia, las personas que no cumplan con las mencionadas disposiciones, no podrán aplicar los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación.

En la opinión del suscrito, dicho criterio, salvo que esa referencia al derecho interno también se encuentre contenida en el tratado que se propone aplicar, sería una restricción a los derechos del gobernado por una norma de menor jerarquía del tratado, lo cual iría en contra del principio pro-homine contenido en el artículo 1 de la Constitución, ya se conforme a éste, se debe aplicar la interpretación más favorable al gobernado y, si el tratado no impone requisitos mayores, las normas de menor jerarquía tampoco lo deben ni puede hacer.

## 2. PROBLEMAS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVIDAD FISCAL EN MATERIA DE REGALÍAS

### 2.1. ENAJENACIÓN CONDICIONADA

Respecto de la enajenación de bienes o derechos, en el párrafo quinto del artículo 167 de la LISR se da un giro de 180 grados y establece que por *uso o goce temporal* también se entenderá la *enajenación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada a la productividad, el uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos*. Sin más, sólo expone eso y no se detalla ni en la Ley, ni en el Reglamento, ni en la RMF, ni en criterios del SAT.

La única explicación auténtica se obtiene de la exposición de motivos de la LISR vigente, pero tampoco es de gran ayuda, salvo en la parte siguiente:

*“Por lo anterior, se propone a esa Soberanía delimitar la retención del impuesto por enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF, sólo a aquellos casos en los que dicha enajenación esté condicionada a la productividad, uso o disposición ulterior de dichos bienes o derechos, con lo cual, la enajenación lisa y llana de dichos bienes o derechos no se considere como concesión del uso o goce temporal y, por ende, no esté sujeta a la retención prevista en la Ley del ISR.”<sup>86</sup>*

---

<sup>86</sup> “Retención por regalías a residentes en el extranjero.

La Ley del ISR vigente, considera como otorgamiento del uso o goce temporal la enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF (regalías), en cuyo caso, debe retenerse al residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, el impuesto a la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido sin deducción alguna.

De conformidad con el modelo de tratado para evitar la doble tributación de la OCDE, se considera que la enajenación de bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF en ningún caso se debe considerar como regalías y, por ende, no se deben gravar en el país de la fuente del ingreso; sin embargo, México se ha reservado dicho régimen por lo que se refiere al tratamiento antes señalado en el sentido de que cuando la enajenación de dichos bienes o derechos está condicionada a la productividad, uso o disposición ulterior de dichos bienes o derechos, sí los grava como pagos que se consideran regalías.

En este sentido, y para los efectos mencionados, en la RMF para 2013 se estableció que se concede el uso o goce temporal cuando la enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF, se encuentre condicionada a la productividad, uso o disposición ulterior de los mismos. De acuerdo a la redacción del artículo 200 de la Ley del ISR vigente, se gravan las enajenaciones de bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF, que en términos de los tratados para

Estimo que este supuesto debe interpretarse de forma muy restrictiva, es decir, únicamente cuando:

- a) Efectivamente haya una enajenación, es decir, una transmisión de propiedad del bien o el derecho en cuestión, y
- b) Esa enajenación se encuentre condicionada de manera expresa en un contrato, por voluntad de las partes más allá de lo que establece la ley, de las formas en que lo señala el artículo (a la productividad, el uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos). Es decir, las leyes en materia de propiedad intelectual ya limitan en muchos aspectos las transmisiones ahí reguladas, por lo que las condicionantes deben ir más allá de lo establecido en la Ley.

Para ilustrar mejor este punto, a continuación incluyo varios ejemplos y el tratamiento fiscal que considero debe aplicarse a cada uno de ellos.

---

evitar la doble tributación deben tener el tratamiento de beneficio empresarial y, por lo tanto, no gravarse en el país de la fuente, de acuerdo con la propia reserva que México ha efectuado al modelo de tratado de la OCDE en materia de regalías.

Por lo anterior, se propone a esa Soberanía delimitar la retención del impuesto por enajenación de los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del CFF, sólo a aquellos casos en los que dicha enajenación esté condicionada a la productividad, uso o disposición ulterior de dichos bienes o derechos, con lo cual, la enajenación lisa y llana de dichos bienes o derechos no se considere como concesión del uso o goce temporal y, por ende, no esté sujeta a la retención prevista en la Ley del ISR.”

Exposición de motivos de la LISR, consultada en la Suprema Corte de Justicia la Nación.

En <http://legislacion.scjn.gob.mx/LF/DetalleProcesoLeg.aspx?IdLey=96834&IdRef=1&IdProc=1>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

### 2.1.1. EJEMPLOS DE APLICACIÓN

Los pagos realizados por la adquisición de software estandarizado, libros y revistas,<sup>87</sup> así como bases de datos (estas últimas, ya sea en formato físico, digital o por medio de una interfaz de acceso web), implican que como contraprestación el pagador reciba el derecho al *uso o goce temporal de obras protegidas por derechos de autor* o bien la *adquisición* de las mismas, y en ambos supuestos, *su uso está condicionado* en términos de la LFDA.

Efectivamente, la citada Ley protege los programas de cómputo en términos de sus artículos 13, fracción XI, y 102, a las obras literarias en el artículo 13, fracción I, y a las bases de datos en los artículos 13, fracción XIV, y 107.

En el mismo sentido, la LFDA condiciona el uso que el adquirente de las *obras protegidas* puede hacer, restringiéndolo básicamente a su uso y goce, sin poder modificarlo o comercializarlo sin la debida licencia.<sup>88</sup>

Es más, el artículo 27, fracción IV, de la LFDA establece que los titulares de los derechos patrimoniales podrán autorizar o prohibir 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., pero que *cuando la distribución se lleve a cabo mediante venta, este derecho de oposición se entenderá agotado efectuada la primera venta, salvo en el caso expresamente contemplado en el artículo 104 de esa Ley.*

Aunado a tales restricciones, se prevén además las sanciones a las que pueden ser sujetos aquellos que incumplan las condiciones de uso limitado a que se refieren dichos artículos y los delitos que se pueden imputar a *aquellos que, sin ser titulares de los derechos de una obra, hagan uso indebido de la misma.*<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> El propio SAT, en el criterio normativo 114/2012/IVA, reconoció que los libros electrónicos y los libros impresos en un soporte físico son, para efectos fiscales, idénticos.

<sup>88</sup> Cfr. LFDA, arts. 21, 24, 25 y 27.

<sup>89</sup> Cfr. LFDA, capítulo “De las Infracciones en Materia de Derechos de Autor” y Código Penal Federal, título vigesimo sexto, “De los Delitos en Materia de Derechos de Autor”.

Sin embargo, la propia LFDA establece que *por la sola enajenación del soporte material de una obra protegida no se están transmitiendo los derechos de autor.*

Inclusive si el soporte de la obra no es material, sino intangible, la protección que otorga la Ley es la misma, por lo cual, a través de *la adquisición de obras protegidas por derechos de autor a través de internet, no implica necesariamente la transmisión de derechos de autor, salvo que así se pacte de manera expresa, bajo pena de nulidad.*<sup>90</sup>

Del mismo modo, y de manera específica para el caso del software, la LFDA *distingue entre la enajenación y arrendamiento (uso o goce temporal) de los ejemplares del software y la transmisión de los derechos patrimoniales del mismo,*<sup>91</sup> *al igual que lo hace respecto de las bases de datos.*<sup>92</sup>

Al realizar esta distinción entre los propietarios o usuarios de ejemplares y los titulares de los derechos patrimoniales, la LFDA establece los derechos que tendrán los titulares de los derechos patrimoniales del software y de las bases de datos, de los cuales no goza el adquirente o usuario de un “ejemplar” de tales intangibles, que en esencia son los mismos para ambos supuestos.

Ahora bien, no en todos los casos existe esta enajenación o arrendamiento “puro” de los ejemplares de obras protegidas por derechos de autor. Existen casos en los cuales la LFDA prevé la transmisión parcial de algunos derechos patrimoniales en el caso de software, como por ejemplo en el caso de licencias de uso *exclusivas*, que otorgar al usuario el derecho de explotar comercialmente el software en cuestión.<sup>93</sup>

Tan es así, que en la enajenación de software estandarizado la licencia de uso se otorga de manera perpetua (lo cual es distinto a no establecer temporalidad),

---

<sup>90</sup> Cfr. LFDA, arts. 30, 38, 113 y 114.

<sup>91</sup> Cfr. LFDA, arts. 104 y 106.

<sup>92</sup> Cfr. LFDA art. 104. “Como excepción a lo previsto en el artículo 27 fracción IV, el titular de los derechos de autor sobre un programa de computación o sobre una base de datos conservará, aún después de la venta de ejemplares de los mismos, el derecho de autorizar o prohibir el arrendamiento de dichos ejemplares. Este precepto no se aplicará cuando el ejemplar del programa de computación no constituya en sí mismo un objeto esencial de la licencia de uso.”

<sup>93</sup> Cfr. LFDA, arts. 35 y 36.

lo cual evidentemente no puede darse respecto de derechos patrimoniales, como lo establece expresamente la LFDA en sus artículos 30 y 33.

Expuesto lo anterior, entremos al estudio del régimen fiscal.

Para el caso de la enajenación de software a través de licencias, así como en el caso de la enajenación de libros, revistas y bases de datos, es mi opinión que no se actualizan los supuestos previstos los artículos 15-B del CFF ni 167 de la LISR, *toda vez que los mismos se refieren a los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal (o la enajenación condicionada) de derechos de autor, no del soporte material o “ejemplares” de las obras protegidas.*

Es decir, los citados artículos aluden a la transmisión de derechos patrimoniales, con las formalidades a las que se refiere la LFDA en sus artículos 30 a 41, lo cual no es el caso respecto de la enajenación de software estandarizado, libros, revistas o bases de datos.

En consecuencia, *lo que el residente en México pagador adquiere son únicamente los soportes “inmateriales” o los “ejemplares” de las obras protegidas, pero no adquiere los derechos patrimoniales respecto de las obras.* Afirmar lo contrario sería decir que cada vez que una persona adquiere un libro, se hace propietario de los derechos patrimoniales del mismo y le corresponden regalías sobre éste.

Esta conclusión nos lleva de manera necesaria a catalogar la enajenación de las obras señaladas en el presente ejemplo como una actividad empresarial, por no tratarse de regalías, como se expuso en los incisos anteriores, ni de un servicio, ya que no existe ninguna obligación de hacer por parte del enajenante.

Cabe señalar, a manera orientativa, que la OCDE y, especialmente, la delegación de México ante el citado organismo, comparten el criterio sostenido, en el sentido que la enajenación de software estandarizado, es decir, de un “ejemplar” del software, aun a pesar de que dicha enajenación se otorgue bajo la figura de una licencia de uso (no exclusiva), se trata de una actividad empresarial y no de una regalía. Ejemplos de ello son los software de Windows, Office, programas de contabilidad, juegos, etc.

Esto se contiene en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en donde se indica lo siguiente:

“28. España, México y Portugal no se adhieren a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. España, México y Portugal estiman que *los pagos relativos a las aplicaciones informáticas –software– se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo* cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación –software– para su explotación comercial (*excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción*) como si los mismos corresponden a una aplicación –software– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, *siendo, en este último caso, aplicaciones – software– no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.*”

En su parte conducente, los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4, se refieren en concreto a que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas, en aquellos casos en que no se transmiten los derechos sobre la titularidad del derecho de autor de los programas informáticos, se ubican en el supuesto de “beneficios empresariales” previsto en el artículo 7. En el párrafo 28 citado, España, México y Portugal no se adhieren a dicha interpretación, *excepto en relación a los pagos por aplicaciones informáticas estandarizadas.*

En otras palabras, los pagos relativos a software no serán considerados regalías cuando únicamente se refieran a software estandarizado, cuya definición se encuentra en la RMF para 2015, en la regla I.2.1.23.

Si bien tanto el citado comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio y la regla de la RMF no son aplicables para interpretar una disposición de derecho

interno, cabe señalar que el artículo 12 del Modelo de Convenio contiene una definición de regalías muy similar a la establecida en el artículo 15-B del CFF:

“2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el *uso, o la concesión de uso, de derechos de autor* sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”

En consecuencia, las reglas para interpretar dos preceptos iguales deben ser coincidentes.

Por las razones expuestas, los pagos por concepto de la adquisición de software estandarizado, libros, revistas y bases de datos no deben ser considerados como regalías.

El considerar que los pagos por el uso o goce temporal o por la enajenación condicionada al uso de obras protegidas por derechos de propiedad intelectual, ya sea en materia de propiedad industrial o del derecho de autor, implicaría que todo arrendamiento de cualquier bien protegido por patentes o marcas, como por ejemplo, un automóvil, un avión, un equipo de cómputo o equipo industrial, se consideraría como regalías.

Sin embargo, este no es el caso, ya que el artículo 158 de la LISR establece el supuesto de fuente de riqueza en territorio nacional respecto del arrendamiento de bienes muebles, diferenciando su tratamiento del de las regalías.

Es necesario señalar que en el caso de intangibles, no puede darse el caso de arrendamiento, ya que no se actualizan los elementos esenciales de ese contrato, puesto no existe la obligación del usuario temporal de regresar el bien, o mejor dicho, existe una imposibilidad de regresar un bien intangible. La diferencia,

pues, es que se trata de un *uso o goce* temporal, lo cual inclusive los tribunales han considerado fuera del ámbito jurídico del arrendamiento.<sup>94</sup>

Aun así, la lógica es la misma, ya que el artículo 15-B del CFF comprende tanto derechos de propiedad industrial como derechos de autor, por lo que si la propia LISR establece que no se considerarán como regalías el uso o goce temporal (arrendamiento) de bienes protegidos por derechos de propiedad industrial (patentes, marcas, etc.), tampoco deben considerarse como regalías los bienes (“ejemplares”) protegidos por derechos de autor, sino que *únicamente se deberá dar dicho tratamiento a las propias patentes, marcas, derechos patrimoniales y demás derechos de propiedad intelectual que menciona el citado precepto.*

Esta conclusión nos lleva de manera necesaria a catalogar la enajenación de la licencia de uso perpetuo del software como una actividad empresarial, por no tratarse de regalías, como se expuso en los incisos anteriores, ni de un servicio, ya que no existe ninguna obligación de hacer por parte del enajenante.

Al respecto, la LISR, en sus artículos 1, fracción III, y 153, establece que están obligados al pago de este impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos procedentes 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.

No obstante, del análisis del articulado del Título V de la Ley del impuesto que nos ocupa, denominado *De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuentes de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional*, no se contempla hipótesis alguna que grave los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes en los que el enajenante sea residente fiscal en el extranjero; es decir, no

---

<sup>94</sup> Registro: 344377. “ARRENDAMIENTO, SU CELEBRACION NO IMPLICA UN ACTO DE DOMINIO. No es verdad que la celebración de un contrato de arrendamiento y sus modificaciones implique actos de dominio, en la doctrina se reconoce uniformemente que tales actos son de administración, ya que los de dominio constituyen una enajenación total o parcial de los bienes, tales como la venta, la constitución de derechos reales usufructo, uso, habitación, servidumbre, hipoteca, prenda, etc. y como el contrato de arrendamiento no crea un derecho real en favor del arrendatario, sino un derecho personal, debe reputarse como un acto de administración.”

Época: Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo CIII. Materia(s): Civil. Tesis: Página: 2739

existe artículo específico que determine los elementos esenciales del impuesto para la operación planteada.<sup>95</sup>

En tal virtud, al no estar tipificado ese hecho imponible en la Ley, los ingresos percibidos por una persona con residencia fiscal en el extranjero, derivados de la enajenación de bienes, no se encuentran sujetos al pago del citado impuesto, por lo que el residente en México pagador no se encontraría obligado a efectuar retención alguna respecto del pago que efectúe como contraprestación por la operación señalada en este apartado.

Esta opinión es contraria a lo expresado por el SAT en el criterio normativo 5/CFF/N, contenido en el anexo 7 de la RMF para 2015, pero aun así la estimo correcta por la argumentación expuesta.<sup>96</sup>

Es más, el autor iría más allá el proponer una solución de este tema: si el CFF y la LISR gravan la transmisión del derecho de uso o goce de obras protegidas en materia de propiedad intelectual, se requiere de una cercana coordinación entre

---

<sup>95</sup> Si bien el artículo 175 de la LISR define en su fracción VI a las actividades empresariales, para efectos del Título V de dicho ordenamiento únicamente son mencionadas en el caso de enajenación de acciones o títulos valor (párrafo segundo del artículo 161) y para cuando los bienes muebles arrendados se destinen a actividades empresariales (párrafo quinto del artículo 158), pero la realización de las mismas no actualiza ningún supuesto de fuente de riqueza en territorio nacional previsto en el citado Título V.

<sup>96</sup> Cfr. RMF 2015, anexo 7, 5/CFF/N

**“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.**

El artículo 15-B, primer párrafo del CFF establece que se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas.

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 LFDA.

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 LFDA, tienen el carácter de regalías de conformidad con el artículo 15-B, primer párrafo del CFF.”

el SAT, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, el Instituto Nacional del Derecho de Autor y demás autoridades registrales en materia de propiedad intelectual para reportar cuándo se otorgan tales contratos, cuyo registro ante tales autoridades debe ser obligatorio por ley.

## 2.2. PAGOS A PARTES RELACIONADAS

En el Anexo 3 de la RMF para 2015 se publicó el siguiente criterio no vinculativo:

### **“04/ISR/NV. Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero**

Con fundamento en el artículo 27, fracción I de la Ley del ISR, se considera que no son deducibles las regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México *y su transmisión se hubiese hecho sin recibir contraprestación alguna o a un precio inferior al de mercado; toda vez que no se justifica la necesidad de la migración y por ende el pago posterior de la regalía.*

Tampoco se consideran deducibles las inversiones en activos intangibles que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de una parte relacionada residente en el extranjero o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México, salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.

Asimismo, no se considerarán deducibles las inversiones en activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de un tercero que a su vez los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.”

Mi criterio es que la cláusula tiene un objetivo recaudatorio ilegal. Reconozco que se trata de una cláusula antiabuso para aquellas compañías que pretenden

enviar sus intangibles fuera de México para posteriormente disminuir la base gravable en México a través del pago de regalías al extranjero. Pero mientras la legislación continúe permitiendo esta práctica, el Servicio de Administración Tributaria no tiene facultades para interpretar fondo sobre forma. Las empresas que legalmente y en apego a las disposiciones del CFF y de la LISR que realizaron escisiones o escisiones-fusiones para migrar su propiedad intelectual fuera el país no realizaron pago alguno por esa transmisión, ya que la escisión o fusión, hechas debidamente conforme a la leyes mexicanas, no representan una enajenación por disposición expresa del artículo 14-B CFF, por lo cual este criterio implica una intención recaudación, por demás ilegal, de parte del SAT para aquellas empresas que, en total y completo apego a la legislación nacional, migraron sus activos al extranjero y pagan regalías a tales empresas para disminuir su base gravable en México, lo cual es totalmente permitido por la legislación nacional.

### 2.3. CONTRATOS MIXTOS

Tal como ha sido expresado por la OCDE en los comentarios al artículo 12, analizados previamente, existen casos en los cuales en un mismo contrato, sin separar los valores, se pacta la prestación de diversos servicios y la transmisión de diversos bienes y derechos, algunos inclusive de propiedad intelectual.

El problema es, pues, determinar cuál debe ser el tratamiento fiscal si no es posible separar los valores aplicables a cada concepto.

Usualmente, se combinan servicios y regalías, por lo cual, una solución práctica, es que el residente en México realice una retención del 25% de los ingresos brutos sin deducción alguna, toda vez que tanto el artículo 156 de la LISR, relativo a servicios, como el artículo 167, relativo a regalías, establecen la misma tasa y forma de retención. Adicionalmente, el artículo 156 expresa que el residente en el extranjero deberá expedir un comprobante fiscal, por lo cual se deberá cumplir esta obligación o separar los conceptos de servicios y regalías.

Lo anterior encuentra además respaldo en el artículo 167, que establece que en el caso de que no se pueda distinguir la parte proporcional de cada pago que corresponda a cada concepto, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 25%, que coincide con la aplicable a los servicios.

En caso de que exista un convenio para evitar la doble imposición entre los Estados de los países contratantes, resulta útil, como principio de interpretación, la recomendación de la OCDE respecto de contratos mixtos, contenida en el párrafo 11.6 del comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio:

“En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. *Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con*

*mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración”.*

De igual manera, en el caso de la producción de bases de datos, los comentarios al modelo de convenio de la OCDE establecen que el ordenar (a través de un contrato) la producción de estos bienes no debe considerarse regalía, sino servicio.

## **2.4. PRESTACIÓN DE SERVICIOS A TRAVÉS DE INTERFACES DE SOFTWARE**

Con la tecnología disponible en la actualidad, es muy común que se presten servicios a distancia, a través de internet, mediante el uso de interfaces de usuario de software.

Los comentarios al modelo de convenio de la OCDE ya establecen de manera expresa las reglas para diferenciar los contratos por regalías de los de servicios, pero algunas provisiones en los contratos podrían ser de ayuda, tales como:

“...nada del presente contrato será interpretado como que confiere, de forma alguna, alguna licencia o derecho de propiedad intelectual.”

Otro elemento valioso son dictámenes periciales conforme a los cuales se establezca que el objeto de la contratación precisamente consiste en la posibilidad de acceder a la información o servicio a través de la interfaz, lo cual no implica la concesión del uso o goce temporal de software alguno y, en consecuencia, no existe posibilidad de modificación al mismo. Es decir, la contratación versa exclusivamente sobre la prestación de un servicio.

### **3. RETOS Y POSIBLES SOLUCIONES**

#### **3.1. RETOS A NIVEL INTERNACIONAL**

La OCDE ha señalado que si bien la globalización hace posible una interacción económica, y los tratados internacionales para evitar la doble imposición existen para tratar un problema real que podría mermar dicha actividad económica, el comercio dentro de las empresas (a través de subsidiarias y filiales) representa una proporción mayúscula y creciente del total del comercio internacional; que por otro lado el comercio electrónico ha revolucionado la forma en que se pensaba sobre la fuente de tributación y que todos estos avances han dado como resultado secundario nuevas oportunidades para que las empresas minimicen su carga fiscal, valiéndose de herramientas para “erosionar su base imponible y trasladar sus utilidades” (por sus siglas en inglés, BEPS, base erosion and profit shifting).

Lo anterior, trae como resultado que todas las naciones, tanto las desarrolladas como aquellas en desarrollo, vean disminuidas sus utilidades fiscales y el resultado lo atesoren las propias empresas, sin corresponder a su responsabilidad social, al utilizar paraísos fiscales tales como Estados Unidos de América e Inglaterra para no pagar impuestos.

Si bien tradicionalmente se han considerado como paraísos fiscales pequeñas islas perdidas en el atlántico, en el pacífico o, generalmente, en el caribe, no son sino satélites del Reino Unido o de Estados Unidos de América para permitir que sus empresas logren utilidades masivas a costa de los Estados que les permitieron crecer.

Consecuentemente, los Estados se ven obligados a incrementar, de manera innecesaria, si la tributación de las grandes empresas estuviera apegada a las tasas correspondientes, la tributación de los llamados “contribuyentes cautivos”, es decir, las personas físicas y las pequeñas y medianas empresas.

Por otro lado, los paraísos fiscales promueven su actividad señalando que al bajar las tasas se crea una mejor competencia fiscal, pero dejan fuera, convenientemente, que la competencia económica sólo es útil en un mercado de

libre oferta y demanda, en el cual los Estados no pueden participar, puesto que no hay un mercado para ofrecer de manera gratuita servicios del “Estado benefactor”: carreteras, hospitales, servicios de salud, seguridad pública, etc.

En palabras de SERRALLER,<sup>97</sup> casos claros se pueden apreciar con el ahorro fiscal como el que hoy logran las tecnológicas estadounidenses Google, Facebook, Apple o Microsoft desde Irlanda gracias a la globalización y a las particularidades de un negocio basado en activos intangibles.

Estas empresas, situadas en su mayoría fuera de Estados Unidos de América, no pagan el 35% que exige el impuesto sobre sociedades de ese país, el más elevado de la OCDE. Y para no tributar en países con una carga impositiva alta o media y trasladar los beneficios a paraísos fiscales, utilizan dos estructuras conocidas como el “doble irlandés” y el “sándwich holandés”. El “doble irlandés” empieza con la creación de dos empresas irlandesas por parte de la matriz en un estado donde hay grandes ganancias pero elevados impuestos. La primera, que tendrá los intangibles, es una empresa irlandesa con sede en Bermudas, que adquiere a la matriz en Estados Unidos de América los derechos internacionales de la propiedad intelectual, y a la que el resto de filiales de la empresa deben pagar por el uso de la patente, y sin que ella pague impuestos en Estados Unidos de América salvo que transfiera los beneficios. Esta empresa irlandesa se considera no residente en Irlanda. También se crea otra empresa irlandesa, con sede en Irlanda, que soporta todos los costos de la otra empresa en el extranjero, y se dedica a vender la publicidad al resto de países. Como la venta de publicidad es un servicio que se considera prestado en Irlanda, todos los ingresos generados en el resto del mundo por la empresa (en su total) van a la sociedad con sede en Irlanda. Pero los beneficios en Bermudas se gravan al 3,2 por ciento. El pago de royalties a un no residente se grava en Irlanda con una retención del 20 por ciento, pero la empresa se lo evita con el «sándwich holandés»: aprovecha que la ley irlandesa permite que el pago de royalties o fees esté exento si se pagan a otra empresa de la Unión Europea, con lo que crea una sociedad en los Países Bajos, con cero empleados, que le cobra los royalties por utilizar la propiedad intelectual a la segunda sociedad

---

<sup>97</sup> Serraller Calvo, Mercedes, *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?*, Conecta, 2014.

irlandesa, pago que esta última se deduce en Irlanda, y después de un mínimo pago en los Países Bajos transfiere el 99 por ciento de lo que recibe a la empresa con los intangibles, en Bermudas. La ley irlandesa permite que una sociedad irlandesa tenga su domicilio fiscal donde esté ubicada la sociedad que ejerce el control, y no donde se desarrolle la actividad, por lo que los beneficios obtenidos por la sociedad irlandesa en Bermudas no tienen que pagar impuestos en Irlanda.

El “doble irlandés” también lo utilizan Apple, Facebook, Starbucks, Microsoft, LinkedIn, Twitter, General Electric o Yahoo, entre otras, aunque varía el paraíso fiscal que usa cada una de ellas —Islas Caimán, en el caso de Facebook; la Isla de Man, en el de LinkedIn, etc.—. El aumento de la facturación —y los beneficios— transferida a estos paraísos ha elevado la indignación de los países europeos, Australia y Estados Unidos, que diseñan medidas para que Google, Facebook, Apple o de multinacionales para eludir el pago de impuestos constituye una gran preocupación con la que se quiere acabar, ha alertado la Comisión Europea. Según la OCDE, los gigantes de la tecnología como Google, Apple, Microsoft o Facebook pagan, de media, entre un 1 por ciento y un 1,5 por ciento de impuestos en todo el mundo. Esto, siguiendo la ley, aprovechando, eso sí, cada una de las oportunidades ahí establecidas y debidamente acordadas con *lobbying* con los legisladores y las autoridades hacendarias.

Otro famosísimo ejemplo de planeación en materia de regalías lo realiza la empresa Coca-Cola, la cual elude impuestos al esconder, en el precio que cobra a las embotelladoras por el concentrado, el valor de la marca. Asegura que no vende la marca, sino que la cede al amparo de un contrato por el que sus distribuidoras obtienen de forma gratuita el derecho de uso de la marca, es decir, se la regala.

Ante dicho esquema, el fisco español argumentó que la multinacional escondía el precio de la cesión de la marca en el precio de la venta del concentrado, con lo que ocultaba una operación por la que debería tributar dentro de una transacción libre de impuestos. El Tribunal apoyó su argumento en que la publicidad de Coca-Cola no se destina a promocionar el producto, sino que el gasto se destina a publicidad de la marca intentando “relacionar el consumo de la marca con estados que se consideran deseables y que son escasos, como la felicidad”.

Tampoco estamos lejos en México, puesto que la LISR tuvo que ser modificada (lo que permaneció en la Ley vigente) en el actual artículo 176, para prever el caso de ingresos derivados de regímenes fiscales preferentes en materia de regalías, para el caso expreso de desarrollo de propiedad intelectual en México, exportada posteriormente a un país con un régimen fiscal *preferente*, valga la redundancia, para posteriormente realizar pagos al extranjero, deducibles en México para dicha empresa de la cual no había razón alguna, distinta de la fiscal, para extraer sus intangibles de la misma y enviarlos al extranjero.

### 3.2. POSIBLES SOLUCIONES<sup>98</sup>

La OCDE, considerando los problemas descritos en el capítulo anterior, puso en marcha un plan de acción denominado comúnmente BEPS, en el cual se contienen diversos aspectos para una tributación más justa a nivel internacional.

Consiste en una serie de recomendaciones para los países tanto para que modifiquen su legislación interna o, en ciertos casos, los tratados internacionales, o celebren nuevos.

Entre los aspectos relacionados a regalías, resaltan las acciones 4, en la cual se indica que se debe limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros, incluyendo la provisión de intangibles, tomando en cuenta soluciones como “sustancia sobre forma” y facilitando la transparencia en las operaciones intragrupo.

La acción 5 también señala que se requiere un intercambio automático de información, a contraposición del requerido, respecto de la información tributaria entre los Estados, a fin de evitar la interposición de varias capas societarias y sociedades fantasmas que sólo sirvan de conductos para llevar las utilidades a los paraísos fiscales.

Las acciones 8, 9 y 10 son muy similares, encaminadas a definir a los intangibles, especialmente en la era digital, a asegurar que la transferencia de esos intangibles y su uso sean congruentes con su valor, así como desarrollar reglas para la valuación de intangibles difíciles de valorar.

La acción 12 implica algo similar a las acciones de transparencia que lleva a cabo el Gobierno Federal en coordinación con los Estados: obligar a los contribuyentes a documentar todo acto que implique planeación fiscal y mostrarlo a las autoridades, lo cual se observa complicado dentro del ámbito jurídico mexicano, puesto que no existe obligación como tal dentro de nuestro régimen jurídico, al menos no para particulares.

---

<sup>98</sup> OCDE, (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE Publishing. En <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> Consultado el 4 de octubre de 2015.

Estas acciones deberán incorporarse en la legislación mexicana para que puedan ser debidamente aplicadas.

## CONCLUSIONES

La regulación actual de las regalías en México permite a la autoridad hacendaria y a los contribuyentes realizar bastantes interpretaciones de las normas fiscales, dejando a un lado la seguridad jurídica, tanto para el Estado como para los contribuyentes.

No ayuda el hecho de que se importen figuras del derecho extranjero sin clarificar cómo se deben entender, ejemplo claro el de la “enajenación condicionada” incorporado en el artículo 167 de la LISR, importado directo del derecho de Estados Unidos de América y no explicado ni en la exposición de motivos, la resolución miscelánea fiscal, los comentarios al tratado ni en ninguna otra fuente normativa.

Sin embargo, sorprende lo anterior ante la importancia económica de este campo. México realiza pagos al extranjero en concepto de regalías en una proporción aproximada de 11.5 a 1, respecto de los cobros que realiza a empresas extranjeras por el mismo concepto. Es decir, por cada dólar que México recibe, paga 11.5 al extranjero. Las estadísticas anteriores hacen evidente la necesidad de un estudio adecuado respecto de la forma en que México fiscaliza tales pagos, considerando que la LISR establece un gravamen, en general, de un 25% de los ingresos que obtenga el residente en el extranjero, sin deducción alguna.

Así, después de realizado un estudio a fondo del régimen fiscal de las regalías causadas por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en materia de impuesto sobre la renta, cabe hacer las siguientes aportaciones al tema.

**Primera.** El legislador, en uso de la autonomía calificadora del derecho fiscal reconfiguró el concepto de “regalías” *para efectos fiscales*, apartándose de la figura original prevista en materia de propiedad intelectual. Este hecho propicia que el Servicio de Administración Tributaria realice interpretación de las normas fiscales en contravención a lo dispuesto en las leyes que regulan la propiedad intelectual.

Para solucionar este problema, no se necesitan reformas a la legislación, sino la aplicación correcta de los principios de aplicación de la norma fiscal por parte de la autoridad hacendaria: primero debe dirigirse al hecho gravado, conforme a las

leyes de propiedad intelectual, y posteriormente determinar si, conforme a esa normatividad, el supuesto es posible y permitido, y posteriormente determinar sus efectos fiscales, en lugar de tratar de forzar, de entrada, la figura fiscal a los hechos.

En su caso, dicha norma de interpretación podría establecerse en la legislación correspondiente, lo cual considero un exceso, ya que se trata de un principio básico de derecho. Empero, si quienes lo aplican no tienen ese conocimiento, sí podría considerarse esta salida.

**Segunda.** Un ejemplo que ilustra este tipo de problemas con claridad lo constituye el criterio del SAT “*2/ISR/N Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación. Es necesario el cumplimiento de las disposiciones de procedimiento para su aplicación*”, mismo que tiene por objeto que el SAT señale que, por regla general los tratados para evitar la doble tributación no establecen disposiciones de procedimiento, por lo que cada Estado está facultado para precisar en su legislación interna los requisitos para la aplicación de los beneficios a que se refieren dichos tratados, y que, por tanto, para los efectos del artículo 4, primer párrafo de la Ley del ISR, las personas que pretendan aplicar los beneficios de los tratados mencionados *deben cumplir con las disposiciones de procedimiento que para tal efecto se contienen en dicha Ley*. Y que, en consecuencia, las personas que no cumplan con las mencionadas disposiciones, no podrán aplicar los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación.

En la opinión del suscrito, dicho criterio, salvo que esa referencia al derecho interno también se encuentre contenida en el tratado que se propone aplicar, sería una restricción a los derechos del gobernado por una norma de menor jerarquía del tratado, lo cual iría en contra del principio *pro-homine* contenido en el artículo 1 de la Constitución, ya se conforme a éste, se debe aplicar la interpretación más favorable al gobernado y, si el tratado no impone requisitos mayores, las normas de menor jerarquía tampoco lo deben ni puede hacer.

**Tercera.** Otro ejemplo, y que constituye por sí mismo una conclusión, es que el SAT expresamente establece que no importa cuál sea el acto jurídico, si implica la distribución de una obra a que se refiere el artículo 27, fracción IV de la LFDA, tienen el carácter de regalías de conformidad con el artículo 15-B, primer párrafo

del CFF. Este criterio, que si bien puede tener lógica pensando en que la venta por primera vez de ejemplares o “soportes materiales” que contengan obras protegidas constituye un ingreso por regalías, es distinto del expresado por la OCDE y el autor del presente trabajo en el sentido de que tales ejemplares no se deben considerar como tal, sino como una actividad empresarial que no está sujeta al pago de regalías. Inclusive, es contrario a la reglamentación de la propia LPI.

Si la venta de un “soporte material” de una obra protegida por derechos de autor es una regalía, entonces la venta de cualquier bien protegido por cualquier derecho de propiedad intelectual también lo es (incluyendo aquellos protegidos por patentes: un automóvil, una computadora, una licuadora, etc.). Es claro que en estos casos la transmisión de derechos patrimoniales se realiza una sola vez, desde el creador de los mismos hasta quien vaya a reproducir los ejemplares, que es donde se podría dar, en su caso, el supuesto de la enajenación y la “regalía”, así como de aquellos ingresos que perciba el autor. Sin embargo, la venta de ejemplares no supone una actividad creativa, sino empresarial, que el propio legislador decidió que quedara fuera del título V de la LISR.

**Cuarta.** Debido a la complejidad de muchos de estos temas, y a su inherente naturaleza tecnológica, es importante contar con peritos en el tema para determinar su clasificación. Esto se volvió evidente en el caso de las llamadas “aplicaciones estandarizadas”, previstas primero en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE y posteriormente en la RMF. Su descripción es tan técnica que ninguna persona sin conocimientos avanzados de informática puede determinar si una aplicación cae dentro de esa definición o no, para lo cual se requiere un dictamen de perito para estar seguros de esta cuestión.

**Quinta.** Existe un problema práctico en el caso de grupos transnacionales cuando el pago de las regalías se realiza desde la matriz (o desde cualquier sociedad extranjera, para ser exacto) para que sea disfrutado en México. La LISR establece que, en el caso de que se aprovechen en México los bienes o derechos protegidos por la propiedad intelectual, pero el pago sea realizado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, también se causará el impuesto.

Esto implica, primero, un problema legal, consistente en la aplicación extraterritorial del impuesto sobre la renta, ya que pretendería gravar actos realizados fuera de territorio nacional, es decir, el pago que un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México realice a otro residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, por el aprovechamiento que, en territorio nacional, se realice de un bien o derecho.

En un segundo lugar, está el problema práctico. En caso de que quisiera realizar el cobro de tal impuesto a través de las autoridades extranjeras, pudiera ser que éstas se negaran, argumentando extraterritorialidad de la norma, puesto que pretende aplicar un gravamen a un acto sucedido fuera de territorio nacional por ingresos gravados por administraciones tributarias con intereses propios, respecto de sujetos que sí están bajo su jurisdicción y protección.

**Sexta.** Ya mencioné al principio de las conclusiones el caso de la enajenación condicionada, insertada en el artículo 167 de la LISR. Sin embargo, el caso requiere una mayor exposición. Para empezar, en la LISR no se contempla hipótesis alguna que grave los ingresos obtenidos por la enajenación no condicionada de bienes o derechos en los que el enajenante sea residente fiscal en el extranjero; es decir, no existe artículo específico que determine los elementos esenciales del impuesto.

En tal virtud, al no estar tipificado ese hecho imponible en la Ley, los ingresos percibidos por una persona con residencia fiscal en el extranjero, derivados de la enajenación no condicionada de bienes o derechos, no se encuentran sujetos al pago del citado impuesto, ni existe obligación de retención alguna respecto del pago que efectúe como contraprestación.

Es más, el propio artículo 175 de la LISR, en su fracción II, establece expresamente que las actividades empresariales son aquellas que define el artículo 16 del CFF, dentro de las cuales no estará incluida ninguna de las previstas en los artículos 153 a 173 de la propia Ley. En conclusión e, interpretando a *contrario sensu*, si la actividad llevada a cabo está comprendida dentro de alguna de las previstas en el artículo 16 del CFF, no estará gravada para efectos del título V de la LISR.

En consecuencia, la excepción prevista en el artículo 167 de la LISR consiste precisamente en eso, una regla “excepcional” que sólo debe aplicarse cuando se cumplan dos supuestos:

- a) Efectivamente haya una enajenación, es decir, una transmisión de propiedad del bien o el derecho en cuestión, y
- b) Esa enajenación se encuentre condicionada de manera expresa en un contrato, por voluntad de las partes más allá de lo que establece la ley, de las formas en que lo señala el artículo (a la productividad, el uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos). Es decir, las leyes en materia de propiedad intelectual ya limitan en muchos aspectos las transmisiones ahí reguladas, por lo que las condicionantes deben ir más allá de lo establecido en la Ley.

**Séptima.** La red de tratados que ha conseguido México para evitar la doble imposición hace necesaria una actualización constante en todos ellos, especialmente derivado de la interrelación que se ha creado con motivo de las cláusulas como la contenida en el Convenio celebrado con Brasil, misma que señala que se aplicará una tasa más baja que la prevista en el convenio si México o Brasil celebran con otro país un tratado con una tasa más baja. Así, es necesaria la revisión del marco jurídico nacional e internacional para lograr la mejor aplicación posible de los beneficios ahí previstos.

**Octava.** Es necesaria una regulación que otorgue mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en el caso de contratos mixtos. Usualmente, si se trata de una mezcla entre servicios y regalías, conforme a la legislación nacional el problema es menor, puesto que ambos están gravados a una misma tasa del 25%.

Sin embargo, cuando se pretenden aplicar tratados internacionales, los servicios usualmente se gravan en el estado del beneficiario efectivo y no en el de la fuente, y las regalías se pueden gravar, conforme a los tratados celebrados por México, en la fuente, a una tasa reducida. Para determinar, pues, la tasa aplicable, en caso de que exista un convenio para evitar la doble imposición entre los Estados de los países contratantes, resulta útil, como principio de interpretación, la recomendación de la OCDE respecto de contratos mixtos, contenida en el párrafo 11.6 del comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta

y sobre el Patrimonio, conforme al cual, en el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración.

**Novena.** También es necesaria una regulación más detallada respecto de la prestación de servicio a través de las interfaces de software, cuando el principal elemento del contrato es la prestación de dicho servicio, pero para ello, de manera accesorio y muchas veces gratuita, se permite al solicitante el uso de un software.

La salida práctica es incluir dentro de los contratos, expresamente, que no se trata de un contrato que implique regalías, sin embargo, debe cuidarse que efectivamente así se aplique dicho convenio, ya que de lo contrario se caería en la hipótesis gravada.

**Décima.** Finalmente, estoy convencido que la solución a los problemas de planeación fiscal agresiva en materia de regalías está de manera irrevocable en la suscripción de una red internacional de tratados para el intercambio amplio de información y en el establecimiento de tasas uniformes. Claramente habría ganadores y perdedores en dicho proceso, ya que los países sin mayores recursos que su política fiscal ventajosa para las multinacionales perderían en gran medida con la aplicación de estas disposiciones, pero es lo mismo que decir que la aplicación correcta de las leyes antidrogas es pernicioso porque el vendedor de drogas se quedaría sin ingresos. Se trata de una práctica nociva, tóxica y contagiosa entre los países, que ocasiona una *race to the bottom* en materia fiscal al tratar de competir los Estados para lograr la mayor captación de inversión financiera y rendirse ante el poder fáctico de los individuos que manejan tales finanzas.

La actividad empresarial continuará a pesar de que cese la especulación financiera, pero esta última resulta demasiado tentadora conforme al marco jurídico vigente para ignorarla, máxime en países como México donde el fraude bien hecho se ve socialmente correcto y admirable.

En este sentido, la aplicación de las políticas uniformes de la OCDE, que no son fruto de la sociedad mexicana sino de un conceso mundial, constituyen una solución que se estima sólida para acabar con tales prácticas.

## FUENTES

### BIBLIOGRAFÍA Y REVISTAS

Becerra Ramírez, Manuel, *La propiedad intelectual en transformación*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2004.

Delgado Pacheco, Abelardo, “Las medidas antielusion en la fiscalidad internacional”, *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, No. 825, Septiembre-Octubre 2005.

Pérez Robles, Arturo, “La personalidad jurídica en materia fiscal. El caso de la asociación en participación”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, no. 22, mayo 2007.

Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23° edición, 2014.

Serraller Calvo, Mercedes, *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?*, Conecta, 2014.

Serrano Antón, Fernando, et. al., *Fiscalidad Internacional*, segunda edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

S.E. Siwek, *Engines of Growth: Economic Contributions of the US Intellectual Property Industry*, Economist Incorporated, Washington, 2005.

Smith, Adam, *La riqueza de las naciones*, Oxford, Clarendon, 1776.

Solorio Pérez, Óscar Javier, *Derecho de la propiedad intelectual*, Oxford University Press, México, 2010.

Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, tercera edición, Lkuwe Law International, Londres-La Haya-Boston, 1997.

## INTERNET

Banco Mundial, “*Charges for the use of intellectual property, payments (BoP, current US\$)*”

En

<http://data.worldbank.org/indicator/BM.GSR.ROYL.CD/countries/all?display=default>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

Banco Mundial, “*Charges for the use of intellectual property, receipts (BoP, current US\$)*”

En

<http://data.worldbank.org/indicator/BX.GSR.ROYL.CD/countries/all?display=default>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

Banco Mundial, “*High-technology exports (current US\$)*”.

En <http://data.worldbank.org/indicator/TX.VAL.TECH.CD>

Consulta el 2 de febrero de 2015.

Banco Mundial, “*Research and development expenditure (% of GDP)*”

En <http://data.worldbank.org/indicator/GB.XPD.RSDV.GD.ZS>

Consulta el 2 de febrero de 2015.

Exposición de motivos de la LISR, consultada en la Suprema Corte de Justicia la Nación.

En

<http://legislacion.scjn.gob.mx/LF/DetalleProcesoLeg.aspx?IdLey=96834&IdRef=1&IdProc=1>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

OCDE, (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE Publishing.

En <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

Consultado el 4 de octubre de 2015.

OCDE (2014) *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: Versión abreviada 2014*, Publicaciones OCDE

En [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en)

Consultado el 2 de febrero de 2015.

OMPI. En <http://www.wipo.int/members/en/>

Consultado el 2 de febrero de 2015.

SAT.

En

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx)

Consultado el 2 de febrero de 2015.

Secretaría de Relaciones Exteriores. En <http://www.sre.gob.mx/tratados/index.php>

Consultado el 2 febrero de 2015.

William Fry, "*Ireland as a Jurisdiction of Choice for Intellectual Property Rights*"

En <http://www.williamfry.com/newsandinsights/news-article/2011/05/12/ireland-as-a-jurisdiction-of-choice-for-intellectual-property-rights>

Consultada el 2 de febrero de 2015.

## LEGISLACIÓN

### CFF

En [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_070115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_070115.pdf)

Consultada el 4 de octubre de 2015.

### Código de Comercio

En [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3\\_261214.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_261214.pdf)

Consultada el 4 de octubre de 2015.

### Jurisprudencia y tesis aisladas del Poder Judicial de la Federación

En <http://sif.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>

Consultadas el 4 de octubre de 2015.

### LFDA

En [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/122\\_170315.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/122_170315.pdf)

Consultada el 4 de octubre de 2015.

### LFPI

En <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/50.pdf>

Consultada el 4 de octubre de 2015.

### LISR

En <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

Consultada el 4 de octubre de 2015.

### RMF 2015

En [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/default.aspx)

Consultada el 4 de octubre de 2015.