

Aspectos fiscales de la propiedad intelectual

Asociación Mexicana para la Protección
de la Propiedad Intelectual, A.C.

Christian R. Natera
Luis E. Natera

Ciudad de México
11 de septiembre de 2017

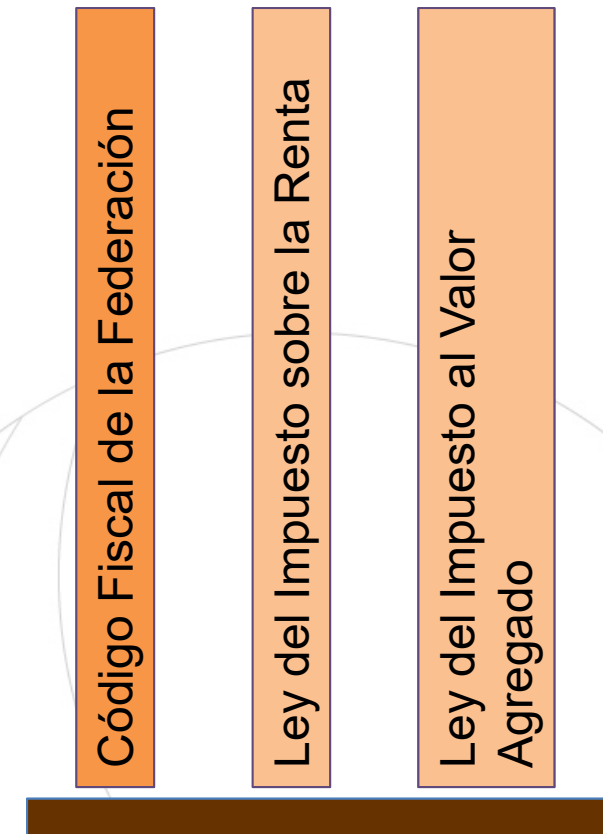


NATERA

1) Tratamiento fiscal de la propiedad intelectual en la legislación doméstica

A. Concepto de regalías y asistencia técnica para efectos fiscales

- Las expresiones “regalías” y “asistencia técnica” no resultan ajenas en nuestro sistema tributario.
- Diversos ordenamientos las contemplan →




- Hasta el año de 1996, los pagos de regalías y de asistencia técnica se encontraban regulados exclusivamente en la LISR (regulación que se limitaba al impuesto sobre la renta (“ISR”)).
- Con el objeto de extender la aplicación del concepto “regalías” a otras disposiciones fiscales, en el año de 1997 se incluyó dicho concepto en el artículo 15-B del CFF .

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

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

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.

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



El artículo 15-B del CFF define tanto el concepto de **regalías** como el de **asistencia técnica** para efectos del derecho tributario.

- En términos del CFF, el concepto de **regalías** comprende:
 - 1) 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;
 - **Segundo párrafo del artículo 15-B del CFF** → Aclara que el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.
 - **Criterio normativo 5/CFF/N** → De conformidad con este criterio, las autoridades fiscales consideran que tienen el carácter de regalías los pagos que se realicen en virtud de cualquier acto jurídico que tenga por objeto la distribución de una obra a que se refiere el artículo 27, fracción IV de la Ley Federal del Derecho de Autor (*criterio citado en la siguiente lámina*)
 - 2) Las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar (*know how*).
 - 3) 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.

COMPILACIÓN DE CRITERIOS NORMATIVOS (Anexo 7 de la RMF para 2017)

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 Código Fiscal de la Federación 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 5o., segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación permite aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, en ese sentido, los conceptos a que se refiere el párrafo anterior pueden ser interpretados de conformidad con la Ley Federal del Derecho de Autor.

Del artículo 27 de la ley citada, se desprenden los supuestos a través de los cuales, los titulares de los derechos de autor pueden explotar sus derechos patrimoniales sobre una obra, dentro de los cuales queda comprendida la facultad de conceder a un tercero el uso o goce temporal de los derechos en comento.

La fracción IV del último artículo referido establece, como una de las modalidades a través de las cuales se puede conceder el uso o goce temporal de los derechos de autor a un tercero, a la distribución de la obra, incluyendo la venta u otras formas de transmisión de la propiedad de los soportes materiales que la contengan, así como cualquier forma de transmisión de uso o explotación. Asimismo, la fracción señalada dispone que cuando la distribución se lleve a cabo mediante venta, ese derecho de oposición se entenderá agotado efectuada la primera venta, salvo en el caso expresamente contemplado en el artículo 104 de la ley citada.

En ese sentido, los pagos que se realicen en virtud de cualquier acto jurídico que tenga por objeto la distribución de una obra a que se refiere el artículo 27, fracción IV de la Ley Federal del Derecho de Autor, tienen el carácter de regalías de conformidad con el artículo 15-B, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

- En términos del CFF, de la definición de **asistencia técnica** se desprenden los siguientes elementos:
 - 1) La asistencia técnica consiste en una prestación de servicios personales independientes;
 - 2) Una de las obligaciones esenciales del prestador del servicio consiste en proporcionar (al prestatario) conocimientos;
 - 3) Los conocimientos proporcionados deben reunir las características siguientes:
 - a) Ser no patentables; y
 - b) No implicar la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas; por último,
 - 4) El prestador del servicio queda obligado a intervenir en la aplicación de los conocimientos.
- De conformidad con el artículo 15-B del CFF , la definición de regalías excluye a los pagos por concepto de asistencia técnica.

B. Regalías y asistencia técnica en la LISR

1. Título II. De las personas morales

- Este Título establece el régimen fiscal aplicable a las personas morales residentes en México para efectos fiscales.
- En este Título, las referencias a regalías y asistencia técnica se encuentran relacionadas con la deducción que los contribuyentes pueden hacer de los pagos efectuados por tal concepto, concretamente:
 - a) Requisitos para la deducción de pagos por regalías y asistencia técnica
 - b) Deducción de inversiones por concepto de regalías y asistencia técnica

1.1. Requisitos para la deducción de pagos por regalías y asistencia técnica

- El artículo 27 de la LISR contiene los requisitos que deben observar las erogaciones efectuadas por los contribuyentes para que resulten deducibles.
- Respecto de los pagos efectuados por concepto de regalías y asistencia técnica, establece que:

“Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: [...]

X. Que en los casos de **asistencia técnica**, de transferencia de tecnología o de **regalías**, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.”

- Objeto de estos requisitos → Comprobar la realidad de la operación y a confirmar la naturaleza jurídica y económica de las regalías y de la asistencia técnica.

- Reglas especiales para personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente (“EP”) en México
 - La LISR prohíbe la deducción de las remesas efectuadas por el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, incluyendo aquellas que se hagan a título de regalías a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos (artículo 26, tercer párrafo, LISR).

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES

(Anexo 3 de la RMF 2017)

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

Los artículos 27 y 105, de la Ley del ISR, establecen los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas y los casos específicos en que deben otorgarse, tratándose de personas morales y personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

I. Deducir 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.

II. Deducir 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.

III. Deducir 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.

IV. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

1.2. Deducción de inversiones por concepto de regalías y asistencia técnica

- El artículo 33 de la LISR establece los porcentajes máximos autorizados para deducir en cada ejercicio fiscal las inversiones realizadas por los contribuyentes tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.
- En la fracción III se establece un porcentaje del 15% para la deducción de pagos por concepto de regalías y asistencia técnica cuando éstas correspondan a gastos diferidos.
 - Cuando el beneficio se concrete en el mismo ejercicio en el que se realizó la erogación, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en su totalidad en dicho ejercicio.

1.3. Conceptos no deducibles

- Al artículo 28 de la LISR establece las partidas que no se consideran deducibles.
- En su fracción XXXI establece que no serán deducibles:

XXXI. Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.

Se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

b) Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos: (...)

2. Regalías o asistencia técnica. También se considerarán regalías cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada al uso, disposición o productividad de los mismos bienes o derechos.

c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos: (...)

1.3. Conceptos no deducibles

(...)

c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.

2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.

3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para los efectos de este inciso c), un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

2. Título IV. De las personas físicas

- Este Título establece el régimen fiscal aplicable a las personas físicas que sean residentes en México y a las residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país a través de un EP.
- Este Título establece reglas particulares atendiendo a cada tipo de ingreso.
- Las referencias a **regalías** y **asistencia técnica** se encuentran comprendidas en:
 - a) La sección de disposiciones generales;
 - b) El capítulo relacionado con ingresos por actividades empresariales y profesionales (Capítulo II); y
 - c) El capítulo relacionado con los demás ingresos que obtengan las personas físicas (Capítulo IX).

2.1. Exención de cantidades percibidas por ciertos derechos de autor

- En ciertos casos, la LISR otorga beneficios a los creadores de obras escritas o musicales, así como a los creadores de fotografías o dibujos.

“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos: [...]

XXIX. Los que se obtengan, hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.”

Casos en los que no aplica la exención

(art. 93, facción XXIX, segundo párrafo, LISR)

1. Cuando quien perciba el ingreso obtenga también de la persona que efectúa el pago ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado;
2. Cuando quien perciba el ingreso sea socio o accionista en más de un 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos;
3. Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.
4. Cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVIII, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE EXCLUYE DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES QUE PERCIBAN REGALÍAS, PERO QUE TAMBIÉN OBTENGAN INGRESOS DE LAS EMPRESAS EDITORIALES QUE LAS PAGAN, O SEAN SOCIOS O ACCIONISTAS EN MÁS DEL 10% DEL CAPITAL SOCIAL DE AQUÉLLAS, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Al establecer el citado precepto que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas para su enajenación al público, excepto, entre otros supuestos, cuando quien los perciba obtenga también ingresos de quien los paga, o sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así pues se da un trato diferente a los autores que se ubiquen en las hipótesis de los incisos a) y b) de la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, aun cuando el hecho imponible del impuesto es el mismo para todos los sujetos pasivos, a saber: la obtención de regalías por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación. Además, el trato diferenciado que otorga el indicado artículo no puede justificarse bajo el argumento de que protege a los autores que tienen como ingreso único a las regalías, en virtud de que el hecho de que un autor perciba un ingreso adicional a ellas no necesariamente implica que su ingreso total sea mayor al de otro autor que tiene como única fuente de ingresos a dichas regalías; aunado a que cualquier otro ingreso adicional a las regalías que obtienen los autores por actividades productivas, se encuentran gravados de manera independiente por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Novena Época; Registro: 181285; Instancia: Primera Sala; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XIX, Junio de 2004; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. LXIII/2004; Página: 240.

2.2. Personas físicas con actividades empresariales y profesionales (Capítulo II)

- Están obligadas a pagar el ISR de conformidad con las reglas establecidas en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.
- Para efectos de este capítulo se consideran **ingresos acumulables**:

“**Artículo 101.** Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes: [...]

VIII. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.”

- Para efectos de este capítulo se consideran **deducciones autorizadas** las establecidas en el artículo 103 de la LISR.
- Los artículos 104 y 105 establecen los requisitos que deberán observar las erogaciones para que resulten deducibles.
 - Respecto de los pagos efectuados por concepto de regalías y asistencia técnica, el último párrafo del artículo 105 remite al cumplimiento de los requisitos previstos en la fracción X del artículo 27 de la LISR (desarrollado anteriormente):

“Artículo 105. Las deducciones autorizadas en esta Sección, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes: [...]

[último¶] Para los efectos de esta sección, se estará a lo dispuesto en el **artículo 27, fracciones III, IV, V, VI, X, XI, XIII, XIV, XV, XVIII, XIX y XXI** de esta Ley.”

2.3. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas (Capítulo IX)

- El Capítulo IX establece las reglas aplicables en aquellos casos en que las personas físicas obtengan ingresos distintos de los señalados en los demás Capítulos del Título IV de la LISR.
- Se consideran ingresos acumulables en términos del Capítulo IX, los que perciban por derechos de autor personas distintas a éste, así como los provenientes de regalías (artículo 142, fracciones XI y XVII, LISR):

“**Artículo 167.** Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes: [...]

XI. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.

XVII. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.”

Artículo 145. [Último ¶] Cuando las regalías a que se refiere la fracción XVII del artículo 142 de esta Ley se obtengan por pagos que efectúen las personas morales a que se refiere el Título II de la misma, dichas personas morales deberán efectuar la retención aplicando sobre el monto del pago efectuado, sin deducción alguna, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, como pago provisional. Dicha retención deberá enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de esta Ley. Quien efectúe el pago deberá proporcionar a los contribuyentes comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido.

3. Título V. De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional

- El Título V de la LISR establece el régimen conforme al cual deben tributar los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, siempre que no tengan un EP en el país, o bien, que aún teniéndolo dichos ingresos no resulten atribuibles al referido establecimiento.
- En relación con las regalías y la asistencia técnica:

“**Artículo 167.** Tratándose de ingresos por **regalías**, por **asistencia técnica** o por publicidad, se considerará que la **fuentes 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. [...]”

“Artículo 167. [2¶] El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:”

Concepto de regalías	Tasa del ISR aplicable
Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril (fracción I)	5%
Regalías distintas a las anteriores (fracción II)	25%
Regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales (artículo 167, tercer párrafo, LISR)	Tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la LISR (i.e. 35%)

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

“Artículo 167. [...]”

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

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

“Artículo 167. [...]

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

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

C. Regalías y asistencia técnica en la LIVA

- De conformidad con la LIVA se entiende por prestación de servicios independientes lo siguiente:

“**Artículo 14.** Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.”

- En consecuencia, la prestación de estos servicios realizada en territorio nacional constituye una prestación gravable para efectos del IVA a la tasa del 16%.

- No se pagará el impuesto por las contraprestaciones que obtengan los autores con motivo de la prestación de servicios:

“**Artículo 15.** No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

XVI. Por los que obtengan contraprestaciones los autores en los casos siguientes:

- a) Por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos.
- b) Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría a que se refieren las fracciones I a VII, IX, X, XII, XIII y XIV del artículo 13 y el artículo 78 de la Ley Federal del Derecho de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.
- c) Lo dispuesto en los incisos anteriores no aplicará:
 1. Cuando se trate de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.
 2. Cuando las contraprestaciones deriven de la explotación de las obras escritas o musicales en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras o en la prestación de servicios.”

- Si los servicios se aprovechan en el extranjero, la prestación se considerará como exportación de servicios y estará sujeta a la tasa del 0%:

“**Artículo 29.** Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios: [...]

IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. [...]

2) Tratamiento fiscal de la propiedad intelectual en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México

- México ha celebrado alrededor de 50 tratados para evitar la doble tributación con diversos países (los “Tratados”).
- En ellos:
 - El artículo 7 se refiere a “Beneficios Empresariales”
 - El artículo 12 se refiere a los pagos por “Regalías”.
 - En algunos casos, el artículo 14 se refiere a “Servicios Personales Independientes”

A. Regalías

- El artículo 12 de los Tratados se refiere a los pagos por regalías.
- En términos generales:
 1. Confirma la potestad tributaria del Estado de residencia;
 2. Identifica los casos en los cuales el Estado de fuente puede gravar estos ingresos;
 3. Establece límites a la tasa de retención aplicable en el Estado de fuente;
 - Ver tabla de retenciones en la siguiente lámina
 4. Establece el concepto de regalías;
 - Los conceptos varían en cada Tratado
 - Algunos tratados incluyen en el texto de este artículo a los honorarios por asistencia técnica, otorgándoles el mismo tratamiento que a las regalías (Brasil, India)
 5. Incluye reglas especiales tratándose de establecimientos permanentes, bases fijas y partes relacionadas; e,
 6. Incluye reglas anti-abuso para la aplicación de este artículo.

Tasas de retención del artículo 12 (regalías) en los Tratados celebrados por México

Estado	Tasa (%)	Estado	Tasa (%)	Estado	Tasa (%)	Estado	Tasa (%)	Estado	Tasa (%)	Estado	Tasa (%)	Estado	Tasa (%)
Australia	10	China	10	Grecia	10	Italia	0/15	Países Bajos	10	Rumania	15	Turquía	10
Austria	10	Colombia	10	Hong Kong	10	Japón	10	Nueva Zelandia	10	Rusia	10	Ucrania	10
Bahréin	10	Rep. Checa	10	Hungría	10	Rep. de Corea	10	Noruega	10	Singapur	10	Emirato Árabes	10
Barbados	10	Dinamarca	10	Islandia	10	Kuwait	10	Panamá	10	Rep. de Eslovaquia	10	Reino Unido	10
Bélgica	10	Ecuador	10	India	10	Lituania	10	Perú	15	Sudáfrica	10	Estados Unidos	10
Brasil	10/15	Finlandia	10	Indonesia	10	Letonia	10	Polonia	10	España	0/10	Uruguay	10
Canadá	0/10	Francia	0/10	Irlanda	10	Luxemburgo	10	Portugal	10	Suecia	10		
Chile	10	Alemania	10	Israel		Malta	10	Qatar	10	Suiza	10		

B. Asistencia técnica

- En la mayoría de los Tratados celebrados por México no se establece concretamente el tratamiento aplicable a la asistencia técnica.
- Tratándose de pagos por este concepto deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 7 (beneficios empresariales) ó 14 (servicios personales independientes).

- Tratados en los que se remite a los artículos 7 ó 14:
 - En los protocolos de algunos Tratados se hace referencia específica a las contraprestaciones pagadas por servicios técnicos o asistencia técnica, señalando que en estos casos no se aplicará lo dispuesto en el artículo 12 (regalías), siendo aplicables las disposiciones del artículo 7 ó 14, siempre que no se trate de *know-how* (Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Países Bajos y Suiza).
- Tratados en los que se remite a la definición de *know-how*
 - En algunos casos se señala que el término “información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas” deberá entenderse en términos del párrafo 12 de los Comentarios de 1977 al artículo 12 del Modelo de la OCDE.
 - En estos casos, se remite a la definición de *know-how* contenida en los Comentarios, sin que se haga referencia al concepto de asistencia técnica.
 - Considerando que los Comentarios distinguen entre *know-how* y contratos de prestación de servicios (incluyendo asistencia técnica), se puede concluir que la asistencia técnica no debe considerarse como regalías (EEUU y Polonia).
- Tratados en los que los pagos por asistencia técnica se consideran como regalías
 - Algunos protocolos de los Tratados señalan que la definición de regalías contenida en el artículo 12 incluye los pagos efectuados por servicios técnicos y de asistencia técnica.
 - En estos casos, el artículo aplicable es el artículo 12 del tratado en cuestión (Brasil e India).

3) Operaciones entre partes relacionadas y precios de transferencia que involucren a la propiedad intelectual

3.1. Conceptos no deducibles

- El artículo 28 de la LISR, en su fracción XXIII, establece que no serán deducibles:

XXIX. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto por lo previsto en la fracción XXXI de este artículo.

- Regla 3.18.24. RMF 2017. Retenciones del Título V.

3.1. Conceptos no deducibles

- El artículo 28 de la LISR, en su fracción XXIX, establece que no serán deducibles:

XXIX. Los pagos que efectuó el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

3.2. Información que se debe presentar al SAT

- Las personas morales deberán presentar la información siguiente (que incluye PI):
 - Declaración anual, identificando los ingresos y deducciones efectuados con partes relacionadas.
 - Declaración informativa de partes relacionadas residentes en el extranjero (Anexo 9 de la DIM).
 - Declaración de operaciones relevantes (Formato 76 / artículo 31-A CFF)
 - Anexos y cuestionarios del Dictamen Fiscal y de la DISIF.

3.2. Información que se debe presentar al SAT

- Las personas morales deberán presentar la información siguiente (que incluye PI):
 - Nuevas declaraciones informativas de precios de transferencia, conforme a las disposiciones del artículo 76-A de la LISR.
 - Declaración anual informativa maestra del GMN.
 - Declaración anual informativa local del contribuyente.
 - Se solicita información relevante respecto de los intangibles, tanto del contribuyente como del GMN.
 - Declaración anual informativa país por país del GMN.

3.3. Nuevas Guías de Precios de Transferencia

- La OCDE, como resultado del Proyecto BEPS, emitió nuevas guías de PT, mismas que ponen interés especial en las transacciones celebradas entre partes relacionadas que involucran intangibles.
 - Nueva definición de intangibles para efectos de precios de transferencia.
 - Nuevas posturas respecto de la propiedad legal de los intangibles y las utilidades asociadas a estos.

3.3. Nuevas Guías de Precios de Transferencia

- Reconocimiento expreso para la utilización de técnicas de valuación de intangibles para la determinación de precios de transferencia que cumplan con el principio de *arm's length*.
 - Enfoque de mercado
 - Enfoque de costos
 - Enfoque de ingresos
 - Para ser tomados en consideración en la aplicación de los métodos autorizados por la OCDE sobre transferencias de intangibles y pagos de regalías.

3.3. Nuevas Guías de Precios de Transferencia

- Nuevo enfoque en la elaboración de los análisis funcionales, basándose en el control de los riesgos y en las funciones “DEMPE” que desarrollen los diversos integrantes del GMN.
 - Funciones DEMPE = Desarrollo, fortalecimiento, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles.
 - Alineando el reconocimiento de las utilidades que deben obtener las partes relacionadas con las aportaciones reales de valor que generan para el GMN.

3.3. Nuevas Guías de Precios de Transferencia

- Nuevos lineamientos para la aplicación de los métodos de partición de utilidades
 - Partición de utilidades transaccional
 - Partición de utilidades residual
 - La OCDE muestra preferencia en la aplicación de estos métodos en las transacciones que involucren intangibles valiosos



 NATERA

Tel. +52 (55) 5249 4400
Fax +52 (55) 5249 4401
Montes Pirineos #410
Lomas de Chapultepec
11000, México, D.F., México

www.natera.com.mx