



# Efectos fiscales de la importación de servicios y bienes intangibles para el ISR

96



Lic. Miguel Ángel Estrella Barona, Socio Director de Internacional Tax Consulting, ITC



En la colaboración “Apuntes respecto de la importación de servicios y bienes intangibles para efectos del IVA”,<sup>1</sup> se establecieron algunas características y circunstancias en las cuales se da la importación de intangibles y sus efectos en el impuesto al valor agregado (IVA), por lo que, en el presente número, abordo, sin pretender agotar el tema, los efectos fiscales que la importación de intangibles y de servicios tienen para la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

<sup>1</sup> Ruiz Gordillo, Franklin Martín y Miguel Ángel Estrella Barona. “Apuntes respecto de la importación de servicios y bienes intangibles para efectos del IVA”. En *Puntos Finos*. No. 333. Abril de 2023

## INTRODUCCIÓN

Retomando un poco la información de la colaboración mencionada, señalo que el proceso tanto de la importación de bienes intangibles como de servicios se aceleró con motivo de la pandemia por el *coronavirus disease* (Covid-19), que fomentó el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC). En ese sentido, es posible establecer claramente que la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) posee una regulación específica para estos actos. De ahí que como primer planteamiento se deba cuestionar si la LISR tiene una regulación especial para estos casos.

La respuesta es que no y esto es así porque, como se sabe, la finalidad de las leyes que regulan la renta de las personas no tiene como objeto de su impuesto actos o actividades, ya que este tipo de hechos impositivos son propios de los tributos indirectos.

## ANÁLISIS

En ese sentido, la LISR tiene como objeto todos los ingresos que obtengan las personas físicas o jurídicas, ya sea que estos sean de naturaleza civil, de actividad industrial o comercial, agrícola, ganadera, silvícola, de pesca, así como los ingresos derivados de Derecho Público como los estímulos fiscales.<sup>2</sup>

Conforme a la definición anterior, cuando se habla del tratamiento fiscal del impuesto sobre la renta (ISR) por la importación de servicios o de bienes

intangibles, hay que referirse necesariamente al Título V de la LISR, es decir, de personas con residencia fiscal en el extranjero, por lo que, en estos supuestos, el gravamen para el ISR se paga mediante retención del impuesto que corresponda, ya sea conforme a la tasa que dispone la ley o a la del tratado para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en materia del ISR (tratado).

Ahora bien, el Título V de la LISR establece tres hipótesis normativas, esto es: **(i)** residencia fiscal, que nos ayudará a identificar si el ingreso se encuentra gravado conforme a ese título; **(ii)** naturaleza del ingreso, y **(iii)** la existencia de tratado.

Así, el artículo 153 de la LISR dispone que son ingresos gravados de los residentes en el extranjero los que obtengan en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito, así como los determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, que provengan de fuente de riqueza ubicada en México, o bien, tratándose de residentes que tengan establecimiento permanente en el país, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.<sup>3</sup>

En ese sentido, el numeral 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF)<sup>4</sup> establece el concepto de residente en territorio nacional, por lo que, para efecto de determinar cuáles son los ingresos objeto del ISR de residentes en el extranjero, primero se debe examinar si el sujeto que percibirá los ingresos no es residente

<sup>2</sup> Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Editorial Themis. México. 2018, p. 379

<sup>3</sup> Artículo 153, primer párrafo, de la LISR

<sup>4</sup> **Artículo 9.** *Se consideran residentes en territorio nacional:*

**I.** *A las siguientes personas físicas:*

**a)** *Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:*

**1.** *Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.*

**2.** *Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.*

**b)** *Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.*

**II.** *Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

*No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas o morales que omitan acreditar su nueva residencia fiscal, o acreditándola, el cambio de residencia sea a un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos del **Título VI, Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta**. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los cinco ejercicios fiscales siguientes. >>*

... determinada la residencia fiscal, se tiene que identificar el tipo de ingreso aplicable al caso concreto, en ese sentido, no existe como tal una definición de qué se debe entender por bienes intangibles para efectos de la LISR.

fiscal mexicano y dichos ingresos no corresponden a un establecimiento permanente en México.<sup>5</sup>

Ahora bien, determinada la residencia fiscal, se tiene que identificar el tipo de ingreso aplicable al caso concreto, en ese sentido, no existe como tal una definición de qué se debe entender por bienes intangibles para efectos de la LISR. Los boletines 38 y C-8 de las Normas de Información Financiera (NIF) y de las Normas Internacionales de Contabilidad –(NIC) o International Accounting Standards (IAS)– señalan que un activo intangible es un bien identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que puede ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o

para funciones relacionadas con la administración de la entidad.<sup>6</sup>

Por su parte, por servicio se entiende como el conjunto de intangibles que no son producto de la industria, la minería o la agricultura y que pueden comprender: **(i)** las telecomunicaciones, informática y procesamiento de datos y computación; **(ii)** actividades financieras y bancarias; **(iii)** seguros; **(iv)** transportes; **(v)** ingeniería y contracción; **(vi)** consultoría; **(vii)** películas y programas televisivos; **(viii)** servicios profesionales; **(ix)** turismo, y **(x)** educación, que se prestan en el comercio internacional.<sup>7</sup>

Conforme a las anteriores definiciones, el Título V de la LISR estipula que los diversos ingresos de los residentes en el extranjero de fuente de riqueza en México estarán sujetos a dicha regulación.

A saber, dichos ingresos son aquellos que derivan de la prestación de un servicio personal subordinado,<sup>8</sup> los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de servicios personales independientes; remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros del consejo de directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole; así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes;<sup>9</sup> ingresos derivados de regalías, por asistencia técnica o publicidad,<sup>10</sup> y los ingresos por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje de inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionada con ellos.<sup>11</sup>

Ahora bien, ya que fueron identificados los sujetos de la contribución y los ingresos objeto del impuesto,

>> No se aplicará lo establecido en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México y, adicionalmente, un tratado internacional que posibilite la asistencia administrativa mutua en la notificación, recaudación y cobro de contribuciones.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal. Cuando las personas físicas o morales omitan presentar dicho aviso, no perderán la condición de residentes en México. (Énfasis añadido.)

<sup>5</sup> El artículo 2 de la LISR establece los supuestos y el concepto de establecimiento permanente

<sup>6</sup> Valles Aragón, Jesús Roberto. *Activos intangibles: Beneficios fiscales, legales y financieros*. Thomson Reuters. México. Noviembre de 2021, p. 1

<sup>7</sup> *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo IV Q-Z. Porrúa. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ), p. 4045

<sup>8</sup> Artículo 154 de la LISR

<sup>9</sup> Artículo 157 de la LISR

<sup>10</sup> Artículo 167 de la LISR

<sup>11</sup> Artículo 168 de la LISR



es importante definir la forma en la que se debe pagar la contribución. Al respecto, la LISR señala tres mecanismos para la determinación y pago de la contribución, de tal suerte que la primera se ubica en el artículo 153, quinto y sexto párrafos, que dispone que cuando el impuesto causado en los términos del Título V del mismo ordenamiento se pague mediante retención, el retenedor está obligado a enterar la cantidad equivalente a la que debió haber retenido en el momento de su exigibilidad, el impuesto así determinado se considera como pago definitivo y se entera mediante declaración.

La segunda hipótesis normativa deriva de la situación en la que los residentes del extranjero con fuente de riqueza mexicana pueden determinar su contribución por medio de un representante legal, el cual buscará calcular la contribución identificando la utilidad que corresponda en cada caso, para lo cual la LISR indica que el representante debe cumplir con los requisitos a los que se refiere el artículo 174 de esa ley.

Finalmente, la última mecánica, mediante la cual se determina la contribución correspondiente al ingreso de que se trate, se cubre conforme a la tasa que prevea el tratado, en cuyo caso los conceptos de residencia, establecimiento permanente y tasa de retención serán los contemplados en los propios tratados.

## CONCLUSIONES

En el artículo referido de la revista **PUNTOS FINOS**, se analizó el tratamiento fiscal del IVA en la importación de servicios y de bienes intangibles, en esta colaboración pretendí brindar un panorama general respecto del tratamiento fiscal de este mismo tipo de ingresos para los efectos del ISR.

Así, se procura establecer el marco general de análisis para este tipo de actos y precisar que la regulación de la importación de bienes intangibles o de servicios se encontrará siempre en el Título V de la LISR; que para determinar si existe fuente de riqueza basta con analizar la operación de que se trate a la luz de dicho título; y que para definir la tasa del impuesto que corresponda resulta aplicable o la tasa de retención que para cada caso en concreto establece el Título V, o mediante la búsqueda de la utilidad a través de un representante legal en México del residente en el extranjero, o bien la tasa que le corresponda conforme al tratado.

Estimo de vital importancia la documentación correcta de este tipo de operaciones y la aplicación adecuada de la normatividad fiscal, ya que, se insiste, derivado de la pandemia por el Covid-19 se han acelerado en forma muy importante el uso de las TIC, la prestación de servicios a distancia o el teletrabajo, de ahí que sea fundamental analizar y precisar los efectos de estas operaciones en nuestro día a día. •