

Determinación del ISR por importación de activos intangibles y su pago mediante representante legal en México

90

Esta colaboración es un análisis del tratamiento tributario por la importación de activos intangibles en México, en relación con el impuesto sobre la renta (ISR). Define estos activos con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 38. A su vez, expone que su adquisición por un nacional mediante importación genera obligaciones fiscales para los residentes en el extranjero, cuyos pagos están sujetos a retención del 25%, que se considera un pago definitivo del ISR. Por otro lado, propone la posibilidad de que tales residentes tributen a través de un representante legal en nuestro país y señala la existencia de incertidumbre jurídica tratándose de las deducciones por gastos de propaganda y publicidad relacionadas con estos activos

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





... los pagos efectuados a los extranjeros tienen fuente de riqueza ubicada en México cuando estos activos son aprovechados en nuestro país.

INTRODUCCIÓN

En las ediciones de **PUNTOS FINOS** de abril y junio del presente año, se analizó el marco teórico y doctrinal de la importación de servicios y bienes intangibles para los efectos del impuesto al valor agregado (IVA) y del ISR.

También se estableció que, tratándose de este tipo de importaciones, se causaba un IVA, que la doctrina y la práctica han dado en llamar virtual; por otro lado, para los efectos del ISR, este se causaba por el residente en el extranjero y su pago se debía realizar mediante retención, o bien por medio de un representante legal del residente en el extranjero en México.

En la presente colaboración, me propongo analizar las disposiciones tributarias más relevantes relacionadas con la importación de activos intangibles. Abordando, para ello, su definición y los efectos que tiene su comercio en el cálculo del ISR.

ANÁLISIS

El artículo 153 de la LISR dispone que están obligados al pago del ISR los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, siempre que la fuente de riqueza esté situada en territorio nacional.

En ese sentido, el artículo 167 de la LISR estipula que, tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se aprovechen en México o cuando se paguen esos bienes o servicios por un residente en territorio nacional, o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Sobre el particular, el pago de regalías por el aprovechamiento de bienes intangibles –tales como la asistencia técnica, la publicidad, entre otros de la misma naturaleza–, o su uso o goce temporal corresponden a la importación de intangibles, respecto de los cuales se causa el IVA por importación; en tanto, el pago que se realiza a los extranjeros, con fuente de riqueza en territorio nacional constituye el hecho generador del ISR.

Esto es así porque los pagos efectuados a los extranjeros tienen fuente de riqueza ubicada en México cuando estos activos son aprovechados en nuestro país.

Al respecto, la LISR contempla un solo mecanismo de pago del impuesto que corresponda, esto es, mediante retención, que en principio se sujeta a la tasa prevista en la ley o en los tratados internacionales

que conciernen, sin que, en este caso, se prevea la posibilidad para que el impuesto sea cubierto a través del representante legal en México del residente en el extranjero.

Determinación del impuesto a pagar por importación de activos intangibles

Con el objeto de tener una mejor precisión en el tema, debo indicar qué se entiende por activos intangibles; para ello, el numeral 32, tercero y cuarto párrafos, de la LISR los define de la siguiente forma:

Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

...

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. ...

Cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, ...

A su vez, la NIC-38 define los activos intangibles expresando lo siguiente:

...

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados

por terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Así, un activo es todo recurso cuyos derechos de carácter legal le pertenecen a una empresa determinada que busca obtener beneficios económicos derivados de su aprovechamiento. Es por esto por lo que a este tipo de bienes se les puede definir como activos identificables, pero sin apariencia física o material, respecto de los cuales los contribuyentes logran ventajas competitivas, comparativas o de eficiencia en la producción o suministro de bienes y servicios, o bien, obtienen ingresos derivados del otorgamiento de su uso o goce temporal.

Como se estableció en el punto anterior, el pago del ISR causado por los extranjeros que reciban pagos de los referidos en el artículo 167 de la LISR se entera mediante retención y constituye un pago definitivo del ISR.

Esto es, a los pagos efectuados por concepto de regalías, por asistencia técnica o por publicidad, les resulta aplicable la tasa del 25%; por otro lado, al uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima que se aplicará sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de la LISR.

No obstante, también puede ser susceptible de la aplicación de tratados, tema que será desarrollado en otra ocasión.



CONCLUSIÓN

Tras el análisis precedente, se ha expuesto que el cálculo del ISR por regalías derivado de asistencia técnica, publicidad, uso de marcas y patentes tiene un tratamiento tributario especial; en ese mismo

supuesto, se encuentra la importación de intangibles, es decir, la adquisición del activo mediante su importación.

Al respecto, considero injusto tal régimen fiscal, ya que solo se permite el pago del impuesto mediante retención. Pues, creo que, en este caso como en otros, sería pertinente que a los residentes en el extranjero se les pudiera otorgar la opción de tributar a través de un representante legal en México, tal y como sucede con otro tipo de ingresos, como los servicios y la enajenación de acciones, entre otros supuestos.

Esto, a la luz de los propios criterios del Servicio de Administración Tributaria (SAT), en los que ha rechazado la deducción de gastos de publicidad y otros relacionados de la misma naturaleza, que los contribuyentes que pagan regalías por intangibles suelen estar obligados a cubrir, pero que tal organismo ha

rechazado como gastos deducibles, causando incertidumbre jurídica de si es posible o no deducir los gastos de propaganda, publicidad y comercialización a cuenta del receptor, debido a que, en esencia, no es el propietario del activo, pues solo tiene derechos de uso y goce temporal de una licencia no exclusiva.

Sobre este punto, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) emitió dos tesis que se contraponen entre sí, causando mayor incertidumbre a los contribuyentes que realizan pagos a los residentes en el extranjero por estos conceptos.¹

Derivado de lo anterior, es importante legislar de manera específica el tratamiento tributario para esta actividad, evitando lagunas legales que den lugar a incertidumbre jurídica, que generen una doble tributación o el rechazo a deducciones que deberían entenderse como procedentes. •

¹ GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD. SU DEDUCCIÓN ES IMPROCEDENTE, AL NO SER ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LA EMPRESA QUE VENDE PRODUCTOS BAJO MARCAS CUYO USO Y EXPLOTACIÓN LE FUERON OTORGADOS MEDIANTE UN CONTRATO DE LICENCIA NO EXCLUSIVA. El artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que las deducciones deben cumplir con diversos requisitos, entre ellos, tratarse de gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; entendiéndose por esto último, que dichos gastos estén directamente relacionados con la actividad de la empresa, que sean necesarios para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de esta y que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Por lo que, para determinar si dichos gastos satisfacen ese requisito, se deberá atender a los fines de la empresa y al gasto específico en sí. En tal virtud, si una empresa tiene como objeto, la venta de determinado producto, y al efecto celebró un Contrato de Licencia no Exclusiva de Uso y Explotación de Intangibles, que le otorga el uso y explotación de una marca para vender dicho producto, ésta se encuentra impedida para efectuar la deducción de los gastos de propaganda y publicidad, toda vez que al no ser propietaria de la marca que usa para vender su producto, los gastos en mención –entendidos como los actos a través de los cuales se da a conocer algo con el fin de atraer adeptos o compradores a través de los medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos–, no son estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, en tanto incrementan el valor de la marca en beneficio de un tercero; es decir, del titular de esta, ya que no van encaminados al artículo, sino a posicionar la marca en el mercado, a efecto de conferirle notoriedad, fama y reconocimiento entre el público consumidor.

VIII-TA-2aS-2.

GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN. SON DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL SER ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LA EMPRESA QUE VENDE PRODUCTOS BAJO MARCAS CUYO USO Y EXPLOTACIÓN LE FUERON OTORGADOS MEDIANTE UN CONTRATO DE LICENCIA NO EXCLUSIVA. El artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que las deducciones deben cumplir con diversos requisitos, entre ellos, tratarse de gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; entendiéndose por esto último, que dichos gastos estén directamente relacionados con la actividad de la empresa, que sean necesarios para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de esta y que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo. Por lo que, para determinar si dichos gastos satisfacen ese requisito, se deberá atender a los fines de la empresa y al gasto específico en sí. En tal virtud, si una empresa tiene como objeto, la venta de determinado producto, y al efecto celebró un Contrato de Licencia no Exclusiva de Uso y Explotación de Intangibles, que le otorga el uso y explotación de una marca para vender dicho producto, es la referida empresa la que estará en posibilidad de efectuar la deducción por concepto de gastos de comercialización para efectos del impuesto sobre la renta, en términos de la porción normativa analizada, ya que estos son estrictamente indispensables para que cumplimente en forma cabal sus actividades, pues a través de la comercialización se dota a los productos de las condiciones y vías de distribución para su venta, siendo intrascendente para determinar la procedencia de la deducción correspondiente, que la empresa en cuestión no sea la titular de la marca bajo la cual vende sus productos.

VIII-TA-2aS-1