

# SUPUESTOS DE NO DEDUCIBILIDAD DE REGALÍAS PAGADAS A PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO



## Royalties and Payments

Pay to the Author a royalty as a percentage of net revenues accruing from the Work described above in (A) according to the following schedule. This royalty shall be paid to the Author, either as a percentage of retail sales of the Author's Work by the Publisher, or as a percentage of the amount of revenue realized by wholesale on-selling of the Work to another

[dropcap custom\_class="normal"] E [/dropcap]

En relación al pago de regalías a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso de activos intangibles, la autoridad fiscal ha mantenido el criterio de la no deducibilidad de dicho pago, según lo ha venido manifestando en sus criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, y que para el año 2016 se encuentra contenido en el Anexo 3 de la RMF 2016, bajo el rubro 4/ISR/NV Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.

Dicho criterio de la autoridad fiscal establece lo siguiente:

**[alert\_box style="message" close="no" custom\_class=""]**

### **4/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. **[/alert\_box]**

Por lo que a continuación se comenta el contenido de dicho criterio:

De acuerdo a dicho criterio de la autoridad, se considera que no son deducibles las siguientes partidas:

- 1.- Regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles que hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente residente en México, o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México.
- 2.- Inversiones en activos intangibles adquiridas de una parte relacionada residente en el extranjero, o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México.
- 3.- Inversiones en activos intangibles adquiridas de un tercero que a su vez los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.

Antes de proceder el análisis de cada uno de éstos supuestos, es necesario precisar qué se entiende por conceptos tales como activo intangible y regalías, ya que son las erogaciones relacionadas con estos conceptos lo que contempla éste criterio de la autoridad.

Primeramente es necesario señalar que en las disposiciones fiscales no se define el concepto de activo intangible y únicamente en el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) se menciona que los cargos y gastos diferidos son ambos 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, con la única diferencia de que si tales bienes o derechos se usan por un período limitado inferior a la duración de la actividad de la persona, se considera gasto diferido, mientras que si se usan por un período ilimitado, igual al de la duración de la actividad de la persona, entonces será considerado un cargo diferido.

Por lo que entonces es necesario acudir a la normatividad contable para determinar qué se considera activo intangible. En relación a esto, el Boletín C-8 señala que son aquellos identificables, sin sustancia física utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos que generan beneficios económicos futuros controlados por la entidad.

Asimismo, se señala que estos activos, aunque incorpóreos (no físicos), deben tener existencia y protección legal, así como debe existir evidencia tangible de los mismos, tal como un contrato, un disco magnético, licencia o documento de registro, etc., pudiendo ser sujeto al derecho de propiedad privada por lo que es legal su transferencia.

Como ejemplos de activos intangibles se pueden manejar a los siguientes: patentes, marcas, crédito mercantil, conocimientos científicos, diseños industriales, cartera de clientes, derechos de autor, derechos de propiedad literaria, filmotecas, bibliotecas, composiciones, trabajos literarios, franquicias, licencias de pesca, derechos comerciales, cuotas de importación, derechos sobre pistas de aterrizaje, etc.

Como requisito indispensable para que éste tipo de erogaciones o adquisiciones se considere como activo y no como gasto es que se debe tener la seguridad de que podrán tener la capacidad de generar utilidades suficientes a la empresa menores a los costos para ser absorbidas a través de su amortización y que tengan la capacidad de reducir pérdidas.

En lo que se refiere a regalías, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que se consideran como tales, entre otros, los siguientes:

1.- Pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de:

- a) Patentes
- b) Certificados de invención o mejoras
- c) Marcas de fábrica
- d) Nombres comerciales
- e) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, grabaciones para radio y TV
- f) Dibujos
- g) Modelos
- h) Planos
- i) Fórmulas
- j) Procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos.

2.- Pagos por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

3.- Pagos por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos.

4.- Pagos por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando se transmitan vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Una vez precisado lo anterior, podemos comentar entonces que lo que la autoridad considera como no deducible en el primer caso, es el pago de regalías a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles, siempre que se presenten las siguientes situaciones:

- a) Que tal activo intangible hubiese sido anteriormente propiedad del contribuyente residente en México o de alguna de sus partes relacionadas en México.
- b) Que la transmisión de la propiedad de tal activo intangible hacia la parte relacionada residente en el extranjero se hubiese hecho sin recibir contraprestación alguna o a un precio inferior al de mercado.

Por lo tanto, de lo anterior podemos obtener las siguientes conclusiones:

- 1.- Que el pago de regalías por el uso o goce temporal de activos intangibles a una parte relacionada residente en el extranjero será deducible cuando la transmisión de la propiedad de tal activo intangible se haya hecho a un precio igual o superior al de mercado.
- 2.- Que el pago de regalías por el uso o goce temporal de activos intangibles a una parte relacionada residente en el extranjero será deducible cuando tal activo intangible nunca haya sido propiedad del contribuyente residente en México o de alguna de sus partes relacionadas en México.

Esto es, lo que se pretende a través de éste criterio es el de señalar la no deducibilidad del pago de regalías, cuando el intangible sobre el que deriva el pago de la regalía fue anteriormente propiedad de la persona que hace el pago y éste transmitió su propiedad, a

la otra persona a la que ahora le hace el pago por su uso, a un precio inferior al de mercado o incluso de manera gratuita.

Todo lo anterior, bajo el argumento de que ¿no se justifica la necesidad de la migración y por ende el pago posterior de la regalía?.

Este razonamiento sin duda es bastante subjetivo ya que los motivos por los cuales se pudo transmitir la propiedad del intangible bajo tales condiciones pueden ser diversos y si existe una razón de negocios y substancia económica en la operación, entonces no podría la autoridad limitar la deducción de estas erogaciones, que por otra parte no encuentra una limitante en la ley respectiva.

Por otra parte, se señala que tampoco será deducible la adquisición de activos intangibles efectuada a una parte relacionada residente en el extranjero, salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.

Lo anterior implica el que si el intangible es desarrollado por el grupo y luego la propiedad del mismo es transmitida a una parte del grupo residente en México, entonces no será deducible tal operación para el residente en México.

Por último, asimismo también se señala que 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.

Aquí nuevamente nos encontramos con el hecho de que si el intangible tuvo su origen en el grupo empresarial y luego fue enajenado a un tercero ajeno al grupo, si en un futuro el grupo pretende readquirir el intangible a través de la persona residente en México, tal operación no sería deducible.

Para ambos casos, nuevamente tenemos que hacer mención de que si existe una razón de negocios y substancia económica para tal operación, ésta no tendría por qué ser considerada como no deducible, más aún que la Ley correspondiente no establece limitante alguna al respecto.