

Mission

Investment

Strategy

SKATT

Beyond tax advisory

Collaborating Firm of
Andersen Global in Mexico

Information

JUNIO 2021

Temas controversiales en tributación internacional

Regalías-Software, EP, MLI



JULIA CASTILLO
SOCIO SKATT



RODRIGO COVARRUBIAS
SOCIO SKATT



CÉSAR GÁMEZ
SOCIO SKATT



FELIPE MENDOZA
SOCIO SKATT / MODERADOR

Disclaimer

Los temas expuestos y contenido no tienen como finalidad constituir una asesoría fiscal específica de parte de SKATT Asesores Fiscales, S.C., de sus socios, asociados o alguno de sus empleados. Tampoco comprenden el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un servicio que pueda constituir un “esquema reportable” en términos de los dispuesto por el artículo 197 y demás correlativos del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Su uso es solamente con fines informativos y por lo tanto será responsabilidad del lector su adecuada interpretación y uso.

Contenido

1. Tasas efectivas de ISR de Grandes Contribuyentes
2. Regalías por licencias y software
3. Gastos de publicidad y asistencia técnica
4. Establecimiento Permanente
5. Convenio Multilateral





1.

Tasas efectivas de ISR de Grandes Contribuyentes

Comunicado de prensa SHCP/SAT 066/2021

Se dan a conocer los primeros parámetros de referencia con respecto a tasas efectivas de impuesto para la medición de riesgos impositivos correspondientes a 40 actividades económicas para los ejercicios fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019 sobre el padrón de grandes contribuyentes. Esto de conformidad con lo señalado en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando:

(...)

i) Dar a conocer en forma periódica y en general para los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas efectivas de impuesto que presentan otras entidades o figuras jurídicas que obtienen ingresos, contraprestaciones o márgenes de utilidad por la realización de sus actividades con base en el sector económico o industria a la que pertenecen.

La difusión de esta información se hará con la finalidad de medir riesgos impositivos. El Servicio de Administración Tributaria al amparo de programas de cumplimiento voluntario podrá informar al contribuyente, a su representante legal y en el caso de las personas morales, a sus órganos de dirección, cuando detecte supuestos de riesgo con base en los parámetros señalados en el párrafo anterior, sin que se considere que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación. Dichos programas no son vinculantes y, se desarrollarán conforme a las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado.

(...)"

Comunicado de prensa SHCP/SAT 066/2021

Para estos efectos, las autoridades fiscales consideraron como fuente de información lo siguiente:

- Declaraciones anuales,
- Dictámenes fiscales,
- ISSIF,
- Declaraciones informativas,
- CFDI,
- Pedimentos,
- Etc.

Comunicado de prensa SHCP/SAT 066/2021

Las citadas 40 actividades están agrupadas en 5 sectores económicos:

- Minería,
- Industrias manufactureras,
- Comercio al por mayor,
- Comercio al por menor, y
- Servicios financieros y de seguros

Comunicado de prensa SHCP/SAT 066/2021

Se "invita" a los contribuyentes a consultar la tasa efectiva de impuesto correspondiente a la actividad económica a la que pertenecen y compararla con su propia tasa efectiva de impuesto respecto de cada ejercicio fiscal para medir sus riesgos impositivos, y en su caso, "corregir su situación fiscal".

Riesgo impositivo: es la contingencia de incumplimiento de las disposiciones fiscales que le son aplicables a un contribuyente o a un conjunto de contribuyentes y que repercute en el correcto pago de contribuciones, concretamente en materia del impuesto sobre la renta.

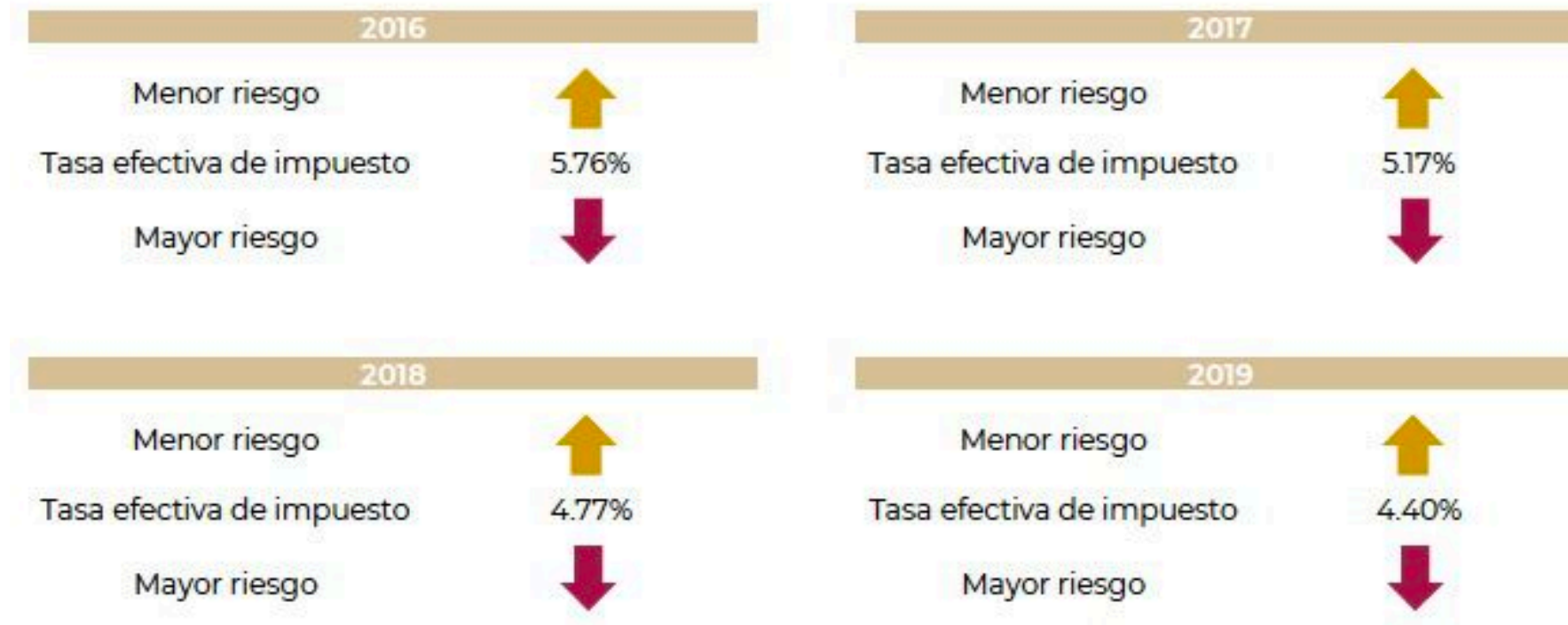
Tasa efectiva de impuesto: es aquélla que se calcula con la información manifestada en la última declaración anual del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal en cuestión, mediante la división del monto del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio fiscal que corresponda, entre los ingresos acumulables de dicho ejercicio.

$$\text{Tasa efectiva de impuesto} = \frac{\text{ISR causado}}{\text{Ingresos acumulables}}$$

Comunicado de prensa SHCP/SAT 066/2021

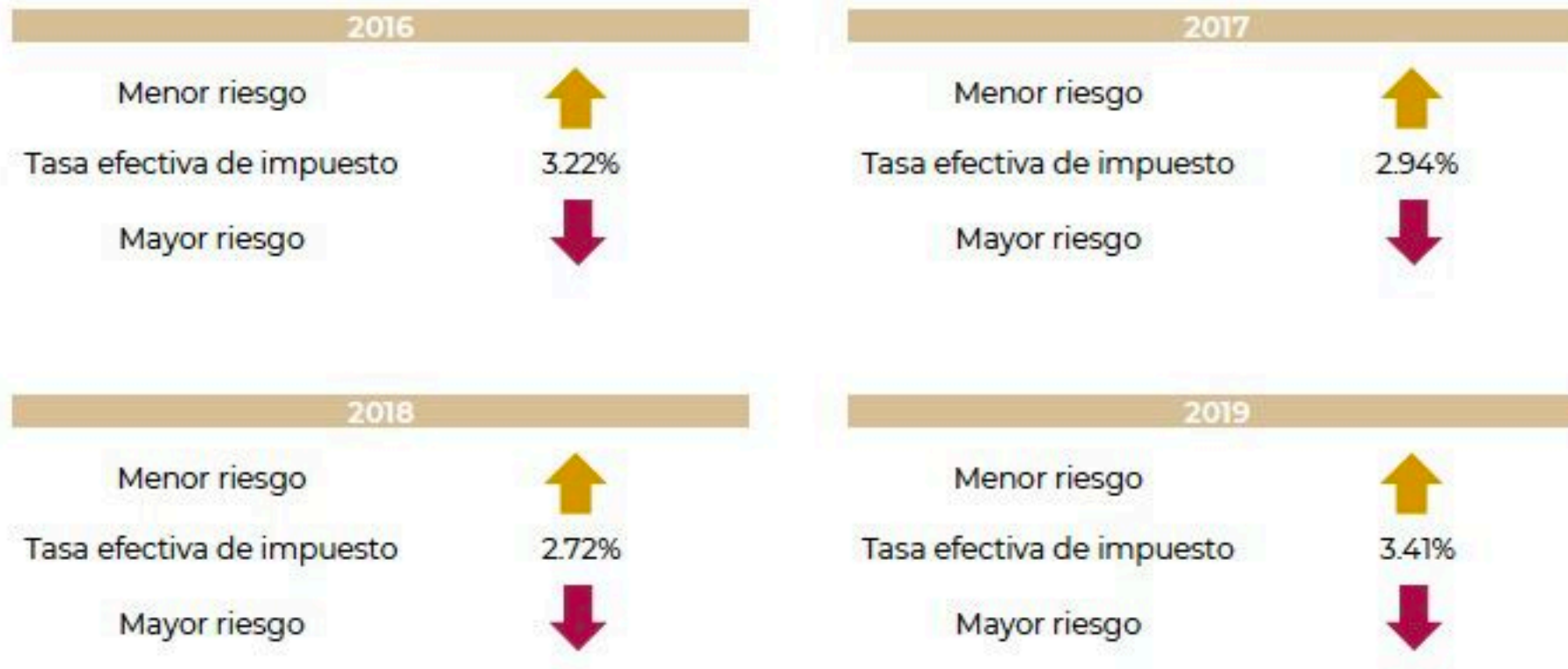
Algunos supuestos de tasas efectivas publicadas:

Fabricación de preparaciones farmacéuticas



Comunicado de prensa SHCP/SAT 066/2021

Comercio al por mayor de productos farmacéuticos





2.

Regalías por licencias y software

Regalías por licencias y software

- Definición de regalías del CFF comprende el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas, lo cual incluye software.
- LFDA – debe haber cesión de derechos morales o patrimoniales.
- Comentarios OCDE – debe ser un producto/bien protegido por leyes en materia de derechos de autor.
- Según la Observación que México efectuó a los Comentarios de la OCDE sobre el Convenio Modelo, se consideran regalías:
 - Explotación comercial, excepto para distribución de copias estandarizadas que no contemple el derecho de adaptación o reproducción
 - Uso interno de software que no esté absolutamente estandarizado

Regalías por licencias y software

- RMF 2.1.37 Se entiende estandarizada o estándar, entre otras, aquella conocida como COTS, cuyo uso, goce temporal o explotación se otorga de forma homogénea y masiva en el mercado a cualquier persona. No se considera estándar o estandarizada aquella especial o específica, como:
 - Aquella adaptada de algún modo para el adquirente o usuario
 - Originalmente estándar y posteriormente adaptada
 - Cuando se adiciona con otra aplicación estándar no es adaptada
 - Aquella diseñada, desarrollada o fabricada para un usuario o grupo de usuarios
- Se modificó en 2018 y elimina la consideración de cualquier modificación al código fuente y el término parametrizable.

Regalías por licencias y software

- Se queda corta ya la definición con modelos actuales?
 - Modificación es de código fuente o cualquier modificación?
 - SaaS
 - PaaS



3.

Gastos de publicidad y asistencia técnica

Gastos de publicidad

- Los gastos de publicidad pretenden el incremento de las ventas de productos o servicios de las empresas que realizan estas erogaciones.
- Cuando los servicios de publicidad son realizados por empresas residentes en el extranjero, el artículo 167 de la LISR establece que cuando sean pagados por un residente en México existirá fuente de riqueza, y por lo tanto, la obligación de retener el ISR, considerando **la tasa del 35%** sobre el ingreso bruto.
- La tasa antes mencionada, cuando existe Tratado para evitar la doble tributación (CDI) celebrado por México con el país de residencia del extranjero, se elimina la retención en la fuente, en virtud de la aplicación de **artículo 7 de Beneficios Empresariales**.

Gastos de publicidad

A este respecto, hemos identificado los siguientes aspectos a considerar o controvertidos en materia de los gastos de publicidad:

- Omisión de la emisión del CFDI informativo, en virtud de la aplicación de los beneficios de los CDI.
- Controversia en la deducción, cuando el contribuyente adicionalmente paga regalías por el uso de una marca comercial a una parte relacionada en el extranjero.

Publicidad y Asistencia Técnica – Aplicación tratados

- Controversia en tribunales para aplicación de tratados
- Pagos al extranjero con fuente de riqueza en México: Título V LISR = retención
- Aplicación Convenios doble tributación: beneficio empresarial = no retención
- Definición beneficio empresarial: Convenios, LISR (Título V) y CFF
- CFF: actividades empresariales: 16 CFF
- LISR: excluye publicidad y asistencia técnica del Título V (fuente de riqueza en México)
- Comentarios al Modelo Convenio: fuente de interpretación
- Convenios doble tributación: expresión no definida = significado que le atribuya la legislación interna – “a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente”

Asistencia técnica – no son beneficios empresariales

- Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa: “**ASISTENCIA TÉCNICA. CASO EN EL QUE NO CONSTITUYE UN BENEFICIO EMPRESARIAL PARA EFECTOS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS.**”
- Sesión realizada a distancia el 3 de junio de 2020. Tesis aprobada en sesión a distancia de 3 de junio de 2020
- Si las rentas por concepto de asistencia técnica no están comprendidas dentro de las otras rentas reguladas separadamente en los demás artículos del Convenio, ello no implica que tal concepto esté incluido dentro de los **beneficios empresariales**
- Concepto de asistencia técnica no previsto en el Convenio – acudir al artículo 15-B del CFF: prestación de servicios personales independientes

Asistencia técnica – no son beneficios empresariales

- Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa: “**ASISTENCIA TÉCNICA. CASO EN EL QUE NO CONSTITUYE UN BENEFICIO EMPRESARIAL PARA EFECTOS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS.**”
- En términos de la legislación nacional, los ingresos por asistencia técnica definida por el artículo 15-B, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación no forman parte de las actividades **empresariales**.
- Los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación dentro de los cuales no se encuentran los servicios personales independientes ni, por ende, la asistencia técnica.

Gastos de publicidad

- Materialidad y sustento de los gastos directamente relacionados con la actividad de la empresa y la necesidad para el desarrollo de su actividad.
- Licencia de uso y explotación de intangibles (regalías) vs gastos de propaganda y **publicidad**. “Al no ser propietaria de la marca que usa para vender su producto, los gastos en mención no son estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, en tanto incrementan el valor de la marca en beneficio de un tercero.”
- Aprovechamiento en México o en el extranjero

Gastos de propaganda y publicidad

- “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”.
- 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.

Gastos de propaganda y publicidad

- **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.**
- 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; esta se encuentra impedida para efectuar la deducción de los gastos de propaganda y **publicidad**. Al no ser propietaria de la marca que usa para vender su producto, los gastos en mención 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.



4.

Establecimiento Permanente

Establecimiento Permanente

- Reforma 2020
 - Acorde a comentarios de la OCDE derivados de BEPS
 - Busca eliminar estrategias que eviten artificialmente el EP- Agente dependiente, agente independiente con partes relacionadas, operación cohesiva
- Acorde a modificaciones contenidas en MLI- hasta que no entre en vigor, en la práctica no hay cambios en definición
- Esquemas reportables- ¿qué significa “evitar”?
- Responsabilidad solidaria para partes relacionadas
- Enfoque del SAT
 - Pocos precedentes- por qué?
 - Efectos por requisitos de forma para contrapartes en México



5.

Convenio Multilateral

Convenio Multilateral (MLI)

- Convenio derivado del proyecto BEPS, en particular de su acción no. 15.
- Este convenio pretende modificar de manera automática todos los tratados que México haya celebrado y que no contengan el texto de los cambios originados por BEPS.
- Fue firmado por México el 7 de junio de 2017; sin embargo, aún no ha sido aprobado por el Senado para agotar el proceso legal correspondiente y posteriormente sea depositado ante la OCDE.
- México consideró 61 (incluyendo a EE.UU.) de los 64 tratados para evitar la doble tributación que tiene celebrados, como tratados cubiertos por el MLI.

Convenio Multilateral (MLI)

- Una vez que el MLI entré en vigor, conllevará un análisis mas complejo en la aplicación de los CDI, toda vez que, dependiendo del CDI en particular, se deberá realizar el siguiente proceso:
 - Revisión del Título V de la LISR,
 - Revisión de la existencia y aplicación del CDI respectivo,
 - Revisión de los protocolos modificatorios del CDI (de manera práctica, considerando las compilaciones de cortesía del SAT),
 - Revisión de los cambios aplicables derivados del MLI (acciones 2, 6, 7 y 14)
 - Adicionalmente, para la interpretación será necesario revisar los comentarios al modelo convenio de la OCDE, así demás documentos preparatorios en la elaboración del CDI correspondiente.

Convenio Multilateral (MLI) – Regla PPT

“Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio en virtud del presente Convenio respecto a un elemento de renta o de capital

si fuera razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes,

que la obtención de dicho beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo o transacción que resulte directa o indirectamente en ese beneficio,

a menos que se establezca que la concesión del beneficio en estas circunstancias estaría de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del presente Convenio.”

Convenio Multilateral (MLI) – Regla PPT

¿Discrecionalidad?

PPT: ¿Análisis objetivo o subjetivo?

¿Distinto estándar de la carga de la prueba para la autoridad y el contribuyente?

¿Puede existir el abuso aun cuando la transacción o el acuerdo no es artificial?

Reglas antielusivas / antiabuso

Regla General Antielusiva (GAAR)

- ▶ Sham / business purpose test / economic substance principle.
- ▶ “Step by step transaction” e interpretación finalista.

Reglas antielusivas en la aplicación de los CDI

- ▶ Modelo de Convenio 1963 y 1977.
- ▶ Modificaciones en 1992, 1998, 2003 y 2017.
- ▶ Beneficiario efectivo (art. 10, 11 y 12)
- ▶ LOB – “Limitation on Benefits.
- ▶ Regla PPT - principal purpose test rule (MLI).

Reglas antielusivas específicas (México)

- ▶ Precios de transferencia.
- ▶ Capitalización delgada.
- ▶ Préstamos respaldados.
- ▶ Migración de intangibles.
- ▶ Simulación de actos.
- ▶ REFIPRES (CFC).
- ▶ Residencia fiscal – beneficios de los CDI
- ▶ Reglas anti-híbridos.



Reglas antielusivas / antiabuso





Preguntas y Respuestas



SKATT

Beyond tax advisory

Collaborating Firm of
Andersen Global in Mexico

 www.skatt.com.mx

 info@skatt.com.mx

  [skattglobal](#)

 [skattasesoresfiscales](#)

 [skatt-global](#)

 [skatt global](#)

*Síguenos en redes sociales y
suscríbese a nuestro boletín*

Julia Castillo
SKATT
julia.castillo@skatt.com.mx

Rodrigo Covarrubias
SKATT
rodrigo.covarrubias@skatt.com.mx

César Gámez
SKATT
cesar.gamez@skatt.com.mx

Felipe Mendoza
SKATT
felipe.mendoza@skatt.com.mx



Oficina Central - México
Downtown Santa Fe
Av. Santa Fe 428 Torre III, Piso 20 Lomas de Santa Fe, 05300,
Cuajimalpa, Ciudad de México T +52(55) 1105 6500
www.skatt.com.mx

SKATT
Beyond tax advisory

Collaborating Firm of
Andersen Global in Mexico