



Colegio de Contadores Públicos de México

Afiliado al
IMCP

Fiscal

Pagos por concepto de *know how* y su deducción para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Presentación

El siguiente artículo técnico tiene como propósito definir el concepto de *Know how*, su análisis en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el pago de regalías que realizan los contribuyentes a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país por *Know how*.

Por C.P.C. y P.C.FI. David Vanegas Cortés





Colegio de Contadores Públicos de México

Afiliado al
IMCP

Comité Ejecutivo 2018–2020

Presidente

C.P.C. y P.C.FI Ubaldo Díaz Ibarra

Vicepresidente de Desarrollo y Capacitación Profesional

C.P.C., P.C.FI. y P.C.P.L.D. Silvia Matus de la Cruz

Director Ejecutivo

L.C.P. José Alfonso Zamora Martínez

Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal 2-Bosques

Presidente

C.P.C. y P.C.FI. Rodolfo Jerónimo Pérez

Vicepresidente

C.P.C. Víctor López Paz

Secretaria

L.D. Adriana Higuera Ornelas

Vocero

C. P. Ariana Elizabeth Martínez Molina

C.P.C. Roberto Ivan Colín Mosqueda

Integrantes

C.P.C. y P.C.FI. José Ángel Arana Salto

C.P. y P.C.FI. Eduardo Arizmendi Salcido

C.P. Luis Alberto Castro Román

C.P. y P.C.FI. Oscar Manuel Chávez Noguez

C.P. José Gerardo García Castro

L.C. Vanessa García Mauleón

C.P.C. y P.C.FI. Moises Gutiérrez Salgado

L.C. y G.E. Daniel Hallivis Pérez

L.C.P. Héctor Eduardo Jiménez Rodríguez

L.C. y G.E. Yair Kershenovich Tavel

C.P.C. y P.C.FI. Héctor Armando Navarro Rodríguez

C.P. Luis Octavio Reyna Esquivel

C.P. Graciela Rojas Mejía

C.P.C. y P.C.FI. David Vanegas Cortés

C.P. Agustín Gerardo Vázquez García

L.C.P. Y M.F. Sergio Nava Camacho

Comisión de Desarrollo Fiscal 2 del Colegio, año V, núm. 68, noviembre de 2018. Boletín Informativo edición e impresión por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. Responsables de la Edición: Lic. Marcos José Alonso, Lic. María del Carmen Gutiérrez Hernández y Lic. Aldo Plazola González. Bosque de Tabachines Núm. 44, Fracc. Bosques de las Lomas, Deleg. Miguel Hidalgo 11700. El contenido de los artículos firmados es responsabilidad del autor; prohibida la reproducción total o parcial, sin previa autorización.

Índice

I. Introducción	3
II. Naturaleza Jurídica del <i>Know how</i>	3
III. Definición de regalías conforme al Código Fiscal de la Federación	4
IV. Tratamiento fiscal de las regalías conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta	6
V. Conclusiones	8



I. Introducción

El presente artículo tiene como principal propósito analizar en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR) el pago de regalías por concepto de *know how* que realizan los contribuyentes del Título II a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país¹, ya que si bien es cierto el concepto de regalías, en términos generales, puede tener diversas connotaciones, tales como²: derechos de autor, ganancias de la enajenación de bienes, derechos condicionados a la productividad o uso, software (soporte lógico de un sistema informático, recepción de imágenes, entre otros).

Adicionalmente, por lo que respecta a la tasa de retención del ISR será necesario llevar a cabo el análisis correspondiente desde una óptica de tributación internacional, dependiendo del país con el que México haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición fiscal y cuyo análisis merece ser estudiado en otro artículo.

II. Naturaleza Jurídica del *Know how*

De acuerdo con el autor Hesbert Benavente Chorres en su libro *La protección jurídica de los secretos de las empresas (Know how)* establece lo siguiente:

[...] al *Know How* se le debe estudiar desde tres perspectivas: a) Objeto, b) Transmisión y c) Efectos, las cuales, rebasan el simple "cliché" de un contrato. Precisado lo que se quiere señalar en este punto, empezaré por señalar la terminología de la palabra *Know How*, el cual, es un vocablo inglés que traducido puede indicar las siguientes expresiones: hacer-como, hacer-saber, querer-hacer, saber-hacer saber-recibir, o saber cómo, ante esta amplitud de significados, en los países de habla hispana como en Francia, Alemania y en otros países europeos, utilizan el término *Know How*.

Asimismo, Benavente cita dos jurisprudencias norteamericanas entre las cuales destaca lo siguiente: "El *Know How* indica algo esencialmente diferente a la información secreta y confidencial. Indica la forma en que un hombre experto realiza su tarea y es una expresión de su habilidad y experiencia individual."

Por otra parte, el autor José de Jesús Gómez Cotero señala en su libro *Efectos fiscales de los contratos internacionales*, lo siguiente:

¹ Código Fiscal de la Federación. Artículo 8. Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

² Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal; IFA Grupo Mexicano, A.C.; Editorial Themis; Reimpresión a la Primera impresión; Febrero 2016; Pág. 102



Sonia Ortega indica que el contrato de licencia de Know How es un negocio jurídico por el que una parte transferente se compromete a poner a disposición de la otra, adquirente o receptor, los conocimientos técnicos constitutivos del Know How de modo definitivo, desprendiéndose de ellos en todo o en parte, o se obliga a comunicar dichos conocimientos, posibilitando su explotación por un tiempo determinado a cambio de una contraprestación.

Asimismo, Gómez Coteró establece que *“la contraprestación que se paga en la mayoría de los contratos es una regalía, por lo que el régimen fiscal aplicable a esta categoría de rentas es precisamente el de regalías.”*

III. Definición de regalías conforme al Código Fiscal de la Federación

En este sentido, el primer párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de Federación (CFF), el cual desde su incorporación al CFF no ha sufrido cambios, establece que se consideran regalías entre otros, las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar, para mayor referencia se transcribe el artículo en comento:

Artículo 15-B.- 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.

En este orden de ideas, el autor Augusto Fernández Sagardi en su obra *Código Fiscal de la Federación Comentado y Correlacionado* menciona lo siguiente:

Según la Exposición de Motivos de la reforma fiscal para 1999 mediante la cual se justificó la adición de esta disposición, se incorporaron al CFF las figuras de las regalías y asistencia técnica a efecto de poder serles aplicables a todas las disposiciones fiscales y aclarar el alcance de las mismas. *También se expresó:* Asimismo, se propone diferenciar su tratamiento acorde con la práctica internacional, para evitar con ello, se utilice la figura de la asistencia técnica, cuando se trata de pagos por servicios; todo ello con el propósito de reducir el impuesto a pagar.

Asimismo, para mayor ahondamiento, la siguiente tesis establece los elementos que debe contener el *Know How*:



Décima época

Tesis: I.3o.C.99 C (10a.)

Registro: 2003835

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 2.

Materia: Administrativa, Civil.

Pag. 1250

CONTRATO DE FRANQUICIA Y *KNOW-HOW* (SECRETO INDUSTRIAL). SU CONCEPTO. El artículo 142, párrafo primero, de la Ley de la Propiedad Industrial establece: Existirá franquicia, **cuando con la licencia de uso de una marca, otorgada por escrito, se transmitan conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica, para que la persona a quien se le concede pueda producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue.** De ahí que en toda franquicia existen dos partes esenciales que lo conforman: el franquiciante y el franquiciatario. El primero de ellos es quien, por regla general, es titular de una marca protegida por el derecho de propiedad intelectual o de autor, marca que incluso puede ser de gran popularidad en el comercio, por virtud del lanzamiento al mercado de una fórmula para la producción de un bien o un servicio determinado. De modo que el franquiciatario, por su parte, es la persona o empresa que quiere minimizar el riesgo de sus activos, por lo que prefiere mediante el pago de regalías o renta, utilizar una fórmula ya probada en el mercado que no sea creada por él, sino que por virtud del pago de regalías le brinde el derecho de operar bajo el mismo nombre, imagen y marca ya conocidos en el mercado, lo que constituye una réplica de la fórmula inventada por el franquiciante. **A la luz de este precepto legal, es un elemento constitutivo de la franquicia el *know-how* o saber hacer, ya que así se le denomina a los conocimientos preexistentes** que incluyen técnicas, información secreta, teorías e incluso datos privados (como clientes o proveedores), constituyendo una serie de informaciones prácticas probadas y resultantes de la experiencia del franquiciante, mismo **que debe de contar con los siguientes elementos: a) Secreto.** No es conocido, ni resulta de fácil acceso; **b) Sustancial.** Debe incluir información importante para la venta de productos o la prestación de servicios a los usuarios finales y, en particular, la gestión financiera y administrativa; y, **c) Identificado.** Debe estar descrito de forma que permita verificar si reúne las condiciones de los elementos secreto y sustancial. Por consiguiente, el *know-how* es uno de los aspectos más importantes sobre el que se sustenta el contrato de franquicia. **(Énfasis añadido).**

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Como resumen de la tesis anterior, los elementos que constituyen el *Know How* son:

- a) Secreto.** No es conocido, ni resulta de fácil acceso;
- b) Sustancial.** Debe incluir información importante para la venta de productos o la prestación de servicios a los usuarios finales y, en particular, la gestión financiera y administrativa.



- c) **Identificado.** Debe estar descrito de forma que permita verificar si reúne las condiciones de los elementos secreto y sustancial.

IV. Tratamiento fiscal de las regalías conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

La Ley del ISR establece que los pagos por concepto de regalías pueden ser susceptibles de ser deducidas como inversión o como gasto, dependiendo las características particulares de cada operación.

Deducción como inversión

El artículo 31, primer párrafo, señala que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley.

Por otra parte, el artículo 32 de la Ley del ISR en su tercer párrafo establece lo que para efectos de la ley se consideran inversiones, y para el caso particular se trataría de un gasto diferido, concepto que a continuación se transcribe:

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. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

En este mismo orden de ideas, la fracción III del artículo 33 de la Ley del ISR establece los porcentos máximos autorizados de deducción anual tratándose de regalías, asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos la cual es del 15%.

No obstante, en el caso de que el beneficio de las regalías se concrete en el mismo ejercicio en el que se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en dicho ejercicio, de acuerdo con el artículo antes citado.

Por otro lado, como requisito "adicional" para poder ejercer la deducción de las regalías, la fracción VII del artículo 36 de la Ley del ISR, establece que tratándose de regalías la deducción se podrá efectuar únicamente cuando estas estén efectivamente pagadas. Desde luego, no dejo de advertir que existen interpretaciones que apoyan lo contrario, como se explica más adelante.

Deducción como gasto

Es importante atender a las características particulares de cada operación, en el sentido de identificar si la erogación realizada efectivamente produzca o genere beneficios por un tiempo mayor al del mismo ejercicio o periodo al que corresponde el pago.



Por lo tanto, cuando el pago de la regalía no produzca o genere efectivamente beneficios por un tiempo mayor al que corresponde la erogación, ésta no podría deducirse como un gasto diferido o activo intangible amortizable sino como gasto del ejercicio, pero que se realiza efectivamente en el mismo ejercicio en que se concretan o materializan los beneficios económicos del bien de que se trate, conforme a lo anteriormente señalado, observando en todo momento que para ejercer la deducción de la regalía como gasto, la misma requiere estar pagada en dicho ejercicio. No obstante, algunos tratadistas apoyan que cuando el beneficio se concrete en el ejercicio no necesariamente la regalía deberá estar pagada, pudiendo existir elementos técnicos para apoyar dicha interpretación.

Requisitos para su deducción como inversión o gasto³

En este sentido, la fracción X del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece lo siguiente:

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

I.

[...]

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

³ No. Registro: 182,103 | Jurisprudencia | Materia(s): Administrativa | Novena Época | Instancia: Segunda Sala | Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta | XIX, Febrero de 2004 | Tesis: 2a./J. 11/2004 | Página: 229 | RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa los conceptos que tiene derecho a deducir el contribuyente, entre los que se encuentran los gastos y las inversiones. Sin embargo, la propia ley establece un tratamiento diferente para la aplicación de dichos conceptos, el cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, ya que sólo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden; mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse en atención a las normas contenidas en los artículos 22, fracción III, 24, fracción III y, 25, fracción IV, de la ley citada, esto es, en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse en términos de las reglas señaladas en los artículos 41, 42 y 44 del ordenamiento mencionado, vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso. Contradicción de tesis 134/2003-SS. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 30 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.



un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo. (**Énfasis añadido**).

En este orden de ideas, es importante que se documente eficientemente que:

1. Quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello.
2. Que los conocimientos se presten en forma directa.
3. Que se hayan prestado efectivamente los servicios.

En adición a lo anterior, cuando estos gastos sean pagados a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, la Ley del ISR en su artículo 167 establece 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 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.

En este sentido, la fracción II del artículo establece que el impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente la tasa del 25%, sin deducción alguna. Por lo tanto, las personas que realicen pagos por estos conceptos están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

Es importante tener presente lo señalado por el cuarto párrafo, del artículo 153 de la LISR, el cual indica que:

Quando esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Bajo esta tesis, es necesario confirmar la fecha de exigibilidad establecida en el contrato correspondiente, a efecto de evitar la omisión de una retención y pago del ISR.

V. Conclusión

Los pagos realizados a un residente en el extranjero por concepto de *Know how* técnico califican como regalías, y por lo tanto se deberá observar lo siguiente:

- Obtener la constancia de residencia para efectos fiscales o en su defecto la última declaración del ejercicio, de conformidad con el Reglamento de la Ley del ISR.
- Confirmar conforme al convenio para evitar la doble imposición, la limitación de beneficios del convenio o identificar si le es aplicable cláusula del propósito principal (*Principal Purpose Test – PPT* por sus siglas en



inglés), conforme a los recientes cambios que se han presentado, como es el caso con el convenio celebrado entre México y España.

- Confirmar que la retención y entero del ISR se realice conforme a la fecha de exigibilidad o pago, lo que suceda primero.
- Emitir el comprobante fiscal digital correspondiente, en los términos de las disposiciones fiscales en materia de emisión de comprobantes fiscales.
- En la fecha en que se realice el pago, será necesario causar el Impuesto al Valor Agregado correspondiente y al mismo tiempo acreditar el impuesto de conformidad con la Ley de la materia.