

ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO POR PAGO DE DIVIDENDOS A PERSONAS MORALES

C.P.C. JUAN MANUEL FRANCO GALLARDO
Vicepresidente de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega
PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	

ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO POR PAGO DE DIVIDENDOS A PERSONAS MORALES

C.P.C. JUAN MANUEL FRANCO GALLARDO
Vicepresidente de la Comisión Fiscal del IMCP

Las empresas residentes en México que perciban ingresos por dividendos de residentes en el extranjero tienen el derecho, entre otros, el de acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR) que tengan a su cargo un impuesto equivalente al ISR conforme a lo siguiente.

El Art. 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), vigente a partir del 1 de enero del presente año establece las reglas de acreditamiento del ISR pagado en el extranjero contra el ISR que se cause en México, con el objeto de evitar la doble imposición.

El primer párrafo de dicha disposición se refiere a las reglas aplicables al ISR pagado en el extranjero por los residentes en México. Los requisitos que se establecen para poder acreditar en México el ISR pagado en el extranjero son los que a continuación se señalan:

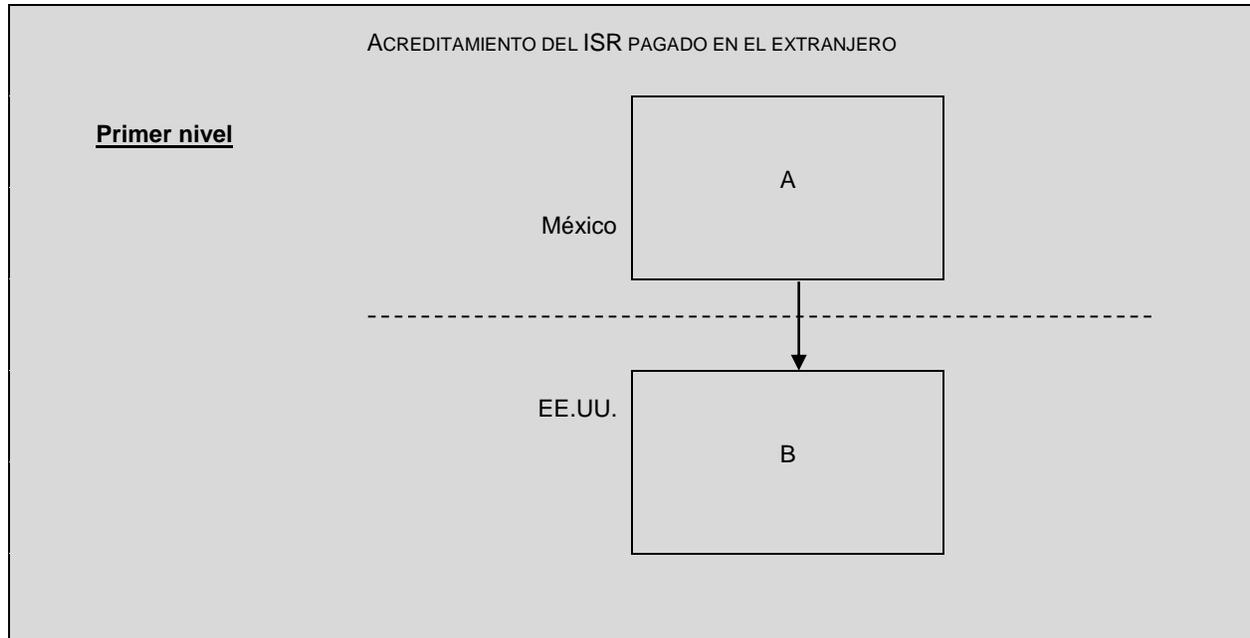
- Que se acredite solo el ISR pagado en el extranjero.
- Que correspondan a ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.
- Que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del ISR en México.
- Que se acumule en México el ingreso bruto; es decir, que incluya el impuesto que se haya pagado en el extranjero.

Es importante señalar que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el día 12 de enero de 2012, por medio de su portal, dio a conocer los lineamientos para determinar si un impuesto pagado en el extranjero debe ser considerado como un impuesto sobre la renta para efectos del acreditamiento contra el ISR que se deba pagar en México.

El segundo párrafo de esta misma disposición, establece, además, la posibilidad de que se pueda acreditar el ISR pagado por una sociedad en el extranjero en forma proporcional, cuando dicha empresa distribuya dividendos a favor de la sociedad residente en México. Los requisitos que se establecen para este caso, son los que a continuación se señalan:

- Que el residente en México sea una persona moral.
- Que la persona moral a que se refiere el punto anterior posea, por lo menos, 10% del capital social de la persona moral residente en el extranjero.
- Que la tenencia accionaria a que se refiere el punto anterior sea de, por lo menos, seis meses anteriores a la fecha en que se perciba el dividendo.
- Que se trate de un ISR del extranjero.
- Que se trate de un ISR pagado por la sociedad residente en el extranjero.
- Que el ingreso acumulable en México sea el ingreso bruto, que le corresponda (monto proporcional) a la persona moral residente en México; es decir, sin disminuir la retención que, en su caso, se haya efectuado por su distribución.

El tercer párrafo establece que para determinar el monto proporcional del ISR pagado en el extranjero se deberá aplicar una fórmula, por medio de la cual se divide el dividendo pagado por la sociedad residente en el extranjero a la sociedad residente en México, entre la utilidad que sirvió de base para distribuir el dividendo, de tal forma que si la participación accionaria es 100%, el factor será de 1, por lo que el ISR proporcional será de 100% del impuesto indirecto o impuesto corporativo pagado por la sociedad residente en el extranjero.



DIVIDENDOS PERCIBIDOS

FÓRMULA DE ACREDITAMIENTO PRIMER NIVEL

$$\text{MPI} = (\text{D}/\text{U}) \text{IC}$$

EJEMPLO:
PRIMER NIVEL

La compañía X, S.A., percibe dividendos por \$1,000

La utilidad base del dividendo es de \$5,000

El ISR pagado es de \$1,750

$$\text{MPI} = (\$1,000/\$5,000) = 0.20 \times \$1,750 = \underline{\underline{\$350}}$$

ACREDITAMIENTO

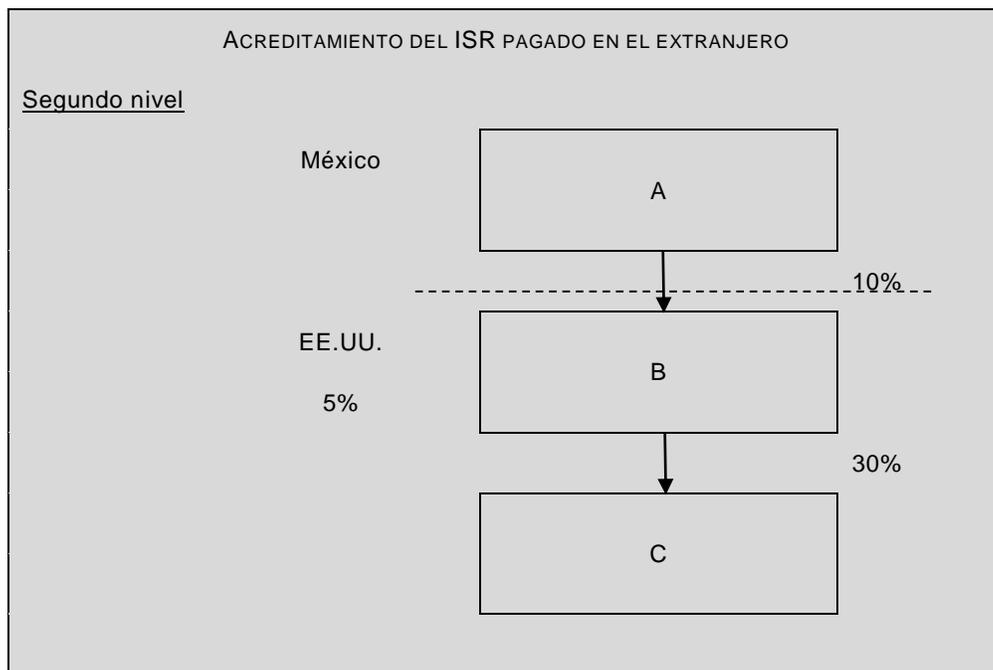
	Dividendo pagado en el extranjero	\$ 650
Más		
	MPI pagado en el extranjero	<u>350</u>
Igual		
	Ingreso a acumular en México	<u><u>\$ 1,000</u></u>

LÍMITE DE ACREDITAMIENTO	
Ingreso acumulable	\$ 1,000
Por:	
Tasa	30%
Igual	
ISR en México	<u>\$ 300</u>
Monto máximo de ISR acreditable en México	<u>\$ 300</u>

Adicionalmente, el cuarto párrafo establece la posibilidad de acreditar el ISR indirecto proporcional. Los requisitos para ello, son los que a continuación se señalan:

- Que el residente en México sea una persona moral.
- Que la persona moral residente en México sea propietaria de, cuando menos, 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero que distribuya el dividendo en forma directa.
- Que la sociedad residente en el extranjero que distribuya el dividendo a la persona moral residente en México sea propietaria de, cuando menos, 10% del capital de la sociedad residente en el extranjero, de la cual la sociedad residente en México es propietaria indirecta.
- Que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el ISR que se pretenda acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo.
- Que la tenencia accionaria mínima indirecta sea, al menos, de 5%.
- Que los porcentajes de tenencia mínima se hayan mantenido, por lo menos, durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo.
- Que se trate de ISR en el extranjero.
- Que se trate de ISR pagado por la sociedad extranjera de segundo nivel corporativo.
- Que el ingreso acumulable en México sea por el importe del dividendo bruto percibido de forma directa más el monto proporcional del ISR corporativo que le corresponda al dividendo percibido de forma indirecta.

Este mismo párrafo establece que para obtener el monto proporcional del ISR pagado en un segundo nivel corporativo se obtendrá de la aplicación de una fórmula, la cual determina dos factores que se deben aplicar al impuesto corporativo de segundo nivel, dicho factor se obtiene de dividir el dividendo que la sociedad residente en el extranjero de segundo nivel distribuye a la sociedad extranjera de primer nivel corporativo, entre la utilidad que sirvió de base para distribuir el dividendo.



DIVIDENDOS PERCIBIDOS

Fórmulas de acreditamiento

Primer nivel

$$MPI = (D/U) IC$$

Segundo nivel

$$MPI_2 = (D/U (D2/U2) (IC2)$$

El sexto párrafo establece que el monto del ISR directo, no deberá exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa de ISR corporativo a la utilidad de fuente ubicada en el extranjero; para ello, será necesario determinar dicha utilidad disminuyendo de los ingresos provenientes de fuente ubicada en el extranjero las deducciones también provenientes de dicha fuente, aplicando el criterio de 100%, 0% o bien, proporcional para aquellas deducciones que sean exclusivamente relacionadas con ingresos de fuente ubicada en el extranjero, ingresos de fuente mexicana y parcialmente ambas, respectivamente; es decir, cuando las deducciones sean parcialmente atribuibles a ingresos de fuente ubicada en el extranjero y parcialmente a ingresos de fuente ubicada en México, se calculará una proporción para determinar cuánto representan los ingresos de fuente riqueza ubicada en el extranjero de los ingresos totales y dicha proporción se le deberá aplicar a las deducciones que sean parcialmente atribuibles a ambos tipos de fuente. Además, tratándose de personas morales se realizará por cada país o territorio de que se trate, por lo que a partir del presente año ya no permite la LISR en México, mezclar ingresos sujetos a impuestos altos de ingresos sujetos a impuestos bajos, si no provienen del mismo país o territorio.

En el séptimo párrafo de esta misma disposición se señala que, tratándose de personas morales, la suma de los montos proporcionales conforme al segundo y cuarto párrafos no podrán exceder del límite de acreditamiento del ISR del extranjero, el cual se determinará de la aplicación de una fórmula en la cual se suman los montos proporcionales de impuesto corporativo de primero y segundo nivel con el dividendo distribuido a la persona moral residente en México, todo esto multiplicado por la tasa del ISR corporativa y al resultado se le resta el ISR acreditable directo e indirecto (ver ejemplo siguiente).

EJEMPLO:
SEGUNDO NIVEL

La Compañía X, S.A. percibe un dividendo por \$25,000, de la empresa B residente en EE.UU., a su vez, esta última recibió el citado dividendo de la empresa C, residente también en los EE.UU. La empresa B tomó como utilidad base del dividendo el importe de \$62,500 y un ISR pagado por \$21,875 y la empresa C consideró una utilidad base de \$62,500 y pagó ISR por \$17,500.

EJEMPLO

Primer nivel

MPI = $(\$25,000/\$65,500) \times \$21,875 = \$8,750$

Segundo nivel

MPI₂ = $(\$25,000/\$62,500) \times (\$25,000/\$62,500) \times \$17,500$
 $0.40 \times \$17,500 = \$2,800$

MPI + MPI₂ = \$8,750 + 2,800 = 11,550

EJEMPLO

	\$	13,450
Dividendo percibido en el extranjero		
Más		
MPI pagado en el extranjero		11,550
Igual		
Ingreso acumulable en México		25,000

LÍMITE DE ACREDITAMIENTO

LA = (D + MPI + MPI₂) (T) - ID

LA = $(\$13,450 + \$8,750 + \$2,800) (30\%) - \$11,550$

LA = $\$25,000 (30\%) - \$11,500$

LA = $\$7,500 - \$11,550 = (\$4,050)$

Monto máximo acreditable = **\$7,500**

El octavo párrafo establece que, tratándose de escisión de sociedades, el derecho al acreditamiento le corresponde exclusivamente a la sociedad escidente y si esta desaparece, dicho acreditamiento se deberá dividir en función al capital social que les corresponda a las sociedades escindidas.



Los párrafos noveno y décimo de la disposición en comento establecen aquellas reglas relacionadas con el monto máximo acreditable para personas físicas, a las cuales se les aplica una tarifa en lugar de una tasa que determina el ISR, con la aclaración de que el cálculo del límite de acreditamiento del impuesto directo por país o territorio también se aplica a las personas físicas, independientemente de que sus ingresos provengan por la realización de actividades empresariales o no.

El párrafo décimo primero establece una regla especial para personas físicas que estén sujetas al pago del ISR en el extranjero por su ciudadanía. Este será para el caso de ciudadanos norteamericanos (EE.UU.), que para determinar el ISR pagado en su país, el cual es acreditable en México, está limitado al que hubiese sido el ISR que tendrían que pagar en dicho país, de no haber tenido tal condición.

El párrafo décimo segundo establece que cuando el ISR acreditable no pudiera aplicarse, por haber estado en una situación de pérdida fiscal, dicho acreditamiento podrá aplicarse en los 10 ejercicios siguientes, para lo cual se aplicarán en lo conducente las disposiciones para pérdidas fiscales; por ejemplo, el procedimiento de su actualización.

Además, el párrafo décimo tercero establece que la parte del ISR pagado en el extranjero que no lo pueda acreditar el contribuyente no será deducible. Esta limitante, si bien podría ser entendible desde el punto de vista de política tributaria, pone en desventaja a los residentes en México respecto a sus competidores extranjeros en los que en dichas condiciones se permite su deducción fiscal como es el caso de los EE.UU., pues el impuesto pagado en el extranjero que no es acreditable representa un costo o gasto indispensable para la obtención de los ingresos.

El párrafo décimo cuarto, establece que para determinar el monto del ISR indirecto acreditable, se deberá efectuar la conversión al tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo y para efectos de determinar el monto del ISR pagado en el extranjero, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el DOF en el mes en que se pague el ISR en el extranjero mediante retención o entero. Estas reglas de conversión cambiaria para el acreditamiento del ISR son diferentes de las reglas aplicables a la conversión cambiaria para la acumulación de los ingresos lo cual genera distorsiones en aquellos casos en que el tipo de cambio para determinar el ISR acreditable sea muy diferente al tipo de cambio aplicable para determinar los ingresos acumulables.

El párrafo décimo quinto establece que los contribuyentes que hayan pagado el ISR en el extranjero por un monto que exceda al previsto en un tratado para evitar la doble tributación, solo podrán acreditar el excedente en los términos de la disposición en comento (Art. 5 de la LISR) una vez que se haya agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese tratado. En los tratados para evitar la doble imposición se establece un procedimiento amistoso, por medio del cual las autoridades fiscales tratarán de evitar que haya una doble imposición.

El párrafo décimo sexto establece que no se tendrá derecho al acreditamiento pagado en el extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en México. Esta medida es acertada, ya que existen países que condicionan su pago o retención a la posibilidad de acreditarlo en México.

El párrafo décimo séptimo señala que los contribuyentes deberán contar con documentación comprobatoria de que se efectuó el pago del ISR en el extranjero en todos los casos, y cuando se trata de ISR retenido en países con los que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información bastará la constancia de retención.

El párrafo décimo octavo establece que las personas morales residentes en México que pretendan acreditar el ISR indirecto pagado en el extranjero en los términos de esta disposición, deberán calcular los montos proporcionales de los impuestos y el límite de acreditamiento por cada ejercicio fiscal, para lo cual estarán obligadas a llevar un registro para dichos efectos que permita identificar el ejercicio al que correspondan las utilidades o dividendos distribuidos a un residente en México. En caso de no contar con los elementos para identificar el ejercicio al que correspondan se aplicará un método de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS) y que los contribuyentes que no mantengan el registro y la documentación comprobatoria correspondiente perderán el derecho al acreditamiento.

El párrafo décimo noveno establece la posibilidad para los residentes en el extranjero con Establecimiento Permanente (EP) en México, cuyos ingresos atribuibles sean de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, de acreditar en los términos señalados en esta disposición el ISR pagado en el extranjero por el EP de manera directa pero únicamente mediante retención. Es acertada la posibilidad de que los EP puedan acreditar el ISR pagado en el extranjero contra el ISR pagado en México; sin embargo, se limita el acreditamiento al ISR retenido en el extranjero y, por lo tanto, no se permite el acreditamiento del ISR directo pagado en el extranjero por el propio contribuyente o el ISR indirecto pagado en el extranjero pagado por la sociedad extranjera, lo cual genera inequidad.

Por último, el párrafo vigésimo establece que se considera que un ISR pagado en el extranjero tiene la naturaleza de ISR cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expidan las autoridades fiscales (SAT) o se mencione expresamente comprendido en un tratado para evitar la doble imposición.

CONCLUSIÓN

Las personas morales residentes en México, en ningún caso podrán acreditar un ISR o su equivalente pagado en el extranjero que sea superior al ISR que se determine en México; además, el acreditamiento dependerá del cumplimiento de los demás requisitos establecidos en la LISR, los cuales se comentaron en el presente artículo.