

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO

C.P.C. MARÍA TERESA BASTIDAS YFFERT
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
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.

FISCOactualidades

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO

C.P.C. MARÍA TERESA BASTIDAS YFFERT
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

La globalización de los negocios en el ámbito internacional ha impulsado a los países a revisar sus sistemas tributarios con objeto de evitar que estos se vean afectados por la doble tributación y, a su vez, impulsar el desarrollo de transacciones internacionales con mayores facilidades y costos fiscales competitivos.

México tiene un sistema de tributación global, lo cual le permite gravar los ingresos de los residentes para efectos fiscales en el país respecto de los ingresos que se generen en cualquier jurisdicción, así como los demás países tienen el derecho conforme a su legislación interna de gravar los ingresos que se generen en su territorio.

DOBLE TRIBUTACIÓN

La doble tributación se debe a la imposición de impuestos similares a un mismo sujeto pasivo sobre una operación de la misma renta o materia imponible, teniendo como consecuencia la limitación a la actividad económica internacional.

Los principales problemas que genera la doble tributación internacional son la falta de competitividad fiscal, desventajas económicas internacionales e imposición excesiva.

Con objeto de eliminar estos problemas y fomentar la actividad económica internacional los estados han implementado diversos métodos para evitar la doble tributación algunos son bilaterales es decir entre dos países y otros unilaterales por imponerlos un país en su legislación interna.

MÉTODOS BILATERALES

Se refiere a los tratados internacionales para evitar la doble tributación, los cuales se celebran por dos o más estados y buscan establecer una distribución del impuesto entre los estados firmantes; es decir, acuerdan establecer tasas reducidas de impuestos en el estado que sea fuente de riqueza y en otros casos que ciertas operaciones sean gravadas únicamente por uno de los estados firmantes; asimismo, en los convenios se establece cuáles impuestos estarán regulados por estos acuerdos bilaterales.

A la fecha, México tiene celebrados más de 50 tratados para evitar la doble tributación, algunos más en negociación y otros por entrar en vigor.

MÉTODOS UNILATERALES

Son aquellos que cada estado establece dentro de su marco jurídico interno.

- **Acreditamiento.** Los impuestos pagados en el extranjero son acreditables contra el impuesto del país de residencia bajo ciertos requisitos.
- **Exención.** Los impuestos pagados en el extranjero por diversos ingresos generados en el extranjero no son acumulables en el país de residencia.
- **Deducción.** Los impuestos pagados en el extranjero son deducibles en el país de residencia.
- **Mixto.** Una combinación de los métodos anteriores.

MARCO REGULATORIO FISCAL DEL ACREDITAMIENTO: LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL Y DIVERSOS TRATADOS

Actualmente se encuentra regulado por el artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR):

Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, **también se podrá acreditar** el monto proporcional **del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades** que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México [...]

De lo anterior se desprende que el único impuesto pagado en el extranjero que es susceptible de acreditarse es el Impuesto Sobre la Renta (ISR); es decir, no es posible acreditar otros impuesto como el impuesto al valor agregado, etc.; sin embargo, se infiere que tanto el impuesto directo como el indirecto con susceptibles de acreditamiento con los requisitos y limitantes que más adelante veremos.

Adicionalmente se regula este procedimiento en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) en el artículo 7, acerca de los dividendos de acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, y en la Resolución Miscelánea Fiscal, y en la regla 3.1.6 vigente que señala el procedimiento para determinar si un impuesto pagado en el extranjero se considera impuesto sobre la renta.

En los tratados fiscales celebrados por México con distintos países se menciona, de manera general, dentro del apartado de “Eliminación de la Doble Tributación”, en los artículos 21, 22, 23 o 24, según el convenio de que se trate.

TIPOS DE ACREDITAMIENTO: DIRECTO E INDIRECTO

DIRECTO

No referimos al impuesto pagado por el residente en México ya sea persona física o moral, generalmente, vía retención.

INDIRECTO

Se refiere al impuesto pagado por la sociedad extranjera de la cual el residente en México tiene participación accionaria e inclusive la LISR lo permite hasta un segundo nivel corporativo.

REQUISITOS PARA ACREDITAR EL IMPUESTO DIRECTO

- Se trate del impuesto sobre la renta.
- Se haya pagado en el extranjero.
- Ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero.
- Ingresos por los que se esté obligado al pago del ISR en México.
- El ingreso acumulado (percibido o devengado) incluya el ISR extranjero.
- Contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto realizado en el extranjero.
- Se considera el tipo de cambio promedio del mes.

REQUISITOS PARA ACREDITAR EL IMPUESTO INDIRECTO

- Se trate del impuesto sobre la renta.
- Se haya pagado por la sociedad extranjera que distribuya el dividendo.
- El residente en México se trate de una persona moral.
- La persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos 10% del capital social de la sociedad extranjera.
- Dicha tenencia accionaria sea al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo.
- Se considera el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México.
- El ingreso acumulado incluya el ISR pagado por la sociedad extranjera.
- Contar con la documentación comprobatoria del pago de impuesto realizado en el extranjero.
- Se considera el último 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 que perciba el residente en México.

REQUISITOS PARA ACREDITAR EL IMPUESTO INDIRECTO HASTA UN SEGUNDO NIVEL CORPORATIVO

- Se trate del impuesto sobre la renta.
- Se haya pagado por la sociedad extranjera que distribuya el dividendo a otra sociedad extranjera que, a su vez, le distribuya el dividendo al residente en México.
- El residente en México sea una persona moral.
- La persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos 10% del capital social de la sociedad extranjera en la que tenga participación directa.
- La sociedad residente en el extranjero en la que la persona moral residente en México tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal.
- La sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación directa en su capital social, sea propietaria de cuando menos 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta.
- La participación accionaria del residente en México en la sociedad de segundo nivel sea al menos de 5%.
- Que la tenencia accionaria sea de al menos seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo.
- El monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta por el residente en México.
- El ingreso acumulado incluya el ISR pagado por la sociedad extranjera.

NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ACREDITABLE, REQUISITOS

1. Que cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el SAT.
2. Cuando se encuentre expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble tributación en vigor y que México sea parte de este.

La regla 3.1.6 vigente establece los requisitos para considerar que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta.

I. EL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO

- Se haya realizado en cumplimiento de una disposición legal cuya aplicación sea general y obligatoria.
- No se realice como contraprestación por la transmisión o el uso, goce o aprovechamiento de un bien, la recepción de un servicio o la obtención de un beneficio personal, directo o específico.
- No se trate de la extinción de una obligación derivada de un derecho, una contribución de mejora, una aportación de seguridad social o un aprovechamiento, en los términos en que estos conceptos son definidos por los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación (CFF).
- No se trate de la extinción de una obligación derivada de un accesorio de una contribución o un aprovechamiento, en los términos en que estos conceptos son definidos por los artículos 2 y 3 del CFF.

II. QUE EL OBJETO DEL IMPUESTO CONSISTA EN LA RENTA OBTENIDA POR EL SUJETO OBLIGADO A SU PAGO

Para los efectos de estos lineamientos se deberá analizar:

- El régimen jurídico del impuesto permita figuras sustractivas similares a las que la LISR establece o, de manera alternativa, prevea medidas que permitan obtener una base neta.
- El régimen jurídico del impuesto determine que los ingresos se obtienen y las figuras sustractivas se aplican, en momentos similares a los que establece la LISR.

Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en las fracciones anteriores se podrá considerar que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un ISR siempre que el objeto del impuesto y, en su defecto, su base gravable, sean sustancialmente similares a las del ISR a que se refiere la ley de la materia.

Finalmente, se señala que para los efectos de la regla mencionada **no será relevante**:

- El título o la denominación del impuesto.
- La naturaleza del impuesto en los términos en que esta haya sido señalada por el país que lo establece.

- La naturaleza del impuesto en los términos en que esta haya sido señalada por terceros países; sin embargo, en caso de duda, se podrá tomar en cuenta dicho señalamiento como referencia.
- Si el impuesto es establecido por la Federación, por el gobierno central o por alguna subdivisión de ambos.

Con base en los lineamientos anteriores, tenemos elementos para determinar si un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de ISR y, por ende, en cumplimiento de los requisitos que explicamos en este capítulo, es susceptible de acreditarse.

PLAZOS PARA EFECTUAR EL ACREDITAMIENTO

- Cuando el ISR acreditable que esté dentro de los límites aplicables, no pueda acreditarse total o parcialmente, las personas físicas y morales residentes en México podrán acreditarlo en los 10 ejercicios siguientes.
- Con respecto al remanente de ISR pagado en el extranjero se aplicarán las disposiciones fiscales aplicables a las pérdidas fiscales pendientes de amortizar con derecho a la actualización por inflación.
- Cuando el contribuyente no disminuya el remanente pendiente de acreditar en uno de los ejercicios en los cuales tiene derecho a efectuarlo, perderá este derecho hasta por el monto en el cual pudo haberlo efectuado.
- El remanente del impuesto acreditable de acuerdo con los límites de acreditamiento procedentes no será deducible.

LÍMITE DEL MONTO DE IMPUESTO DIRECTO SUSCEPTIBLE DE ACREDITAR: PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS MORALES

PERSONAS FÍSICAS

- El cálculo del límite de acreditamiento directo del ISR pagado en el extranjero, deberá efectuarse por cada país o territorio con objeto de evitar que el impuesto que se acredite provenga de un país en el que la tasa de impuesto aplicable sea mayor a la tasa aplicable en México.
- Deducciones de acuerdo al capítulo que corresponda al ingreso.
- Límite de acreditamiento de acuerdo con el capítulo XI de la declaración anual, en los casos que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que el impuesto acreditable, ya que el impuesto retenido o efectivamente pagado solo podrá recuperarse vía devolución o compensación.

PERSONA MORALES

- El monto del ISR acreditable para personas morales residentes en México, no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar la tasa de 30% a la utilidad fiscal, respecto de los ingresos percibidos en el ejercicio provenientes de fuente de riqueza del extranjero.
- Impuesto pagado por el residente en México, generalmente, vía retención.
- El cálculo del límite de acreditamiento deberá efectuarse por cada país o territorio.
- El orden de prelación en el cual las personas morales residentes en México deben realizar el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero, considera que se puede acreditar contra el ISR que les corresponda pagar en el país a dichas personas morales, antes de acreditar los pagos provisionales del ejercicio.

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD FISCAL POR INGRESOS DEL EXTRANJERO: PERSONAS MORALES, PRORRATEO Y UN EJEMPLO**PERSONAS MORALES**

Ingresos obtenidos de fuente extranjera en el ejercicio:

Menos:

- Deducciones atribuibles exclusivamente a los ingresos obtenidos de fuentes extranjera a 100%
- Deducciones atribuibles exclusivamente a ingresos de fuente de riqueza mexicana (0%)
- Deducciones parcialmente atribuibles a los ingresos de fuente extranjera en la misma proporción a la obtención de dichos ingresos, respecto del total de Ingresos en el ejercicio está sujeto a prorrateo.

Utilidad fiscal por ingresos procedentes de fuente del extranjero:

PRORRATEO DE GASTOS

	\$	%
Ingreso del Extranjero	32	20
Ingreso de México	128	80
Total de ingresos	160	
Deducciones Extranjeras	20	
Deducciones Mexicanas	28	\$
Deducciones no definidas	50	10

EJEMPLO DE ACREDITAMIENTO DIRECTO DE LAS PERSONAS MORALES

Ingresos globales 2016	\$220,000	
Ingresos provenientes de país 1 (USA)	\$ 70,000	Tasa de Retención 30%
Ingresos provenientes de país 2 (Suiza)	\$150,000	Tasa de Retención 15%

ISR Acreditable	2016	
	Ingresos País 1	Ingresos País 2
Ingreso proveniente del extranjero	70,000	200,000
Deducciones		
Identificadas por país	30,000	50,000
Tasa de Retención	30%	15%
ISR Retenido	21,000	30,000
Base gravable México	40000*	150,000
Tasa ISR en México	30%	30%
Límite crédito	12,000	45,000
ISR retenido acreditable	12,000	30,000
ISR retenido no acreditable	9,000	-
ISR por Pagar		15,000

* BASE GRAVABLE incluye el impuesto retenido en el extranjero

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO INDIRECTO DE LAS PERSONAS MORALES Y FÓRMULA

A partir de 2014, se incorporaron en la LISR diversas fórmulas para determinar:

- El Monto Proporcional del Impuesto extranjero indirecto de primer nivel (MPI).

- El Monto Proporcional del Impuesto extranjero indirecto de segundo nivel (MPI2).
- El límite de acreditamiento (LA) de los impuestos indirectos en relación con el impuesto directo.

Estas fórmulas se especifican en la siguiente tabla:

Fórmulas de acreditamiento del ISR extranjero:

$$MPI = \left(\frac{D}{U}\right) (IC)$$

$$MPI_2 = \left(\frac{D}{U}\right) \left(\frac{D_2}{U_2}\right) (IC_2)$$

$$LA = [(D + MPI + MPI_2)(T)] - ID$$

En donde:

D – Dividendo o utilidad distribuido 1er nivel sin retención

D₂ – Dividendo o utilidad distribuido 2do nivel sin retención

U – Utilidad que sirvió de base para distribuir los dividendos

U₂ – Utilidad que sirvió de base para distribuir los dividendos de 2do nivel

IC – Impuesto Corporativo extranjero de 1er nivel

IC₂ – Impuesto Corporativo extranjero de 2do nivel

T – Tasa corporativa en México

ID – Impuesto acreditable Directo

Esta nueva fórmula genera un costo adicional para la sociedad mexicana, en los casos en que exista retención en el extranjero cuando se pagan dividendos y la tasa de ISR corporativa en el extranjero es similar a la tasa en México.

Por ejemplo, si la utilidad de la sociedad extranjera es 100 y la tasa de ISR extranjero es de 30%, se tendría una utilidad neta de 70. Si, adicionalmente, se establece una retención de 10%, tendríamos que para la sociedad mexicana sería un ingreso acumulable de 100, pudiendo acreditar 7 de impuesto directo y 23 de impuesto indirecto, no obstante que se pagaron 30 de impuesto indirecto.

CONVERSIÓN CAMBIARIA: ACREDITAMIENTO DIRECTO E INDIRECTO

- **Acreditamiento directo.** Se considera el tipo de cambio promedio del mes.
- **Acreditamiento indirecto.** Se considera el último tipo de tipo de cambio publicado en el DOF con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo o utilidad que percibe el residente en México.

CASO PRÁCTICO: ACREDITAMIENTO INDIRECTO DE LAS PERSONAS MORALES

Determinación MPI y a primer nivel:

Dividendos		
	USD	PESOS
Utilidad antes de impuestos 2010	200	
Impuesto corporativo (US) 35%	70	
Utilidad Neta distribuible	130	2,467.40*
Utilidades contables disponibles	130	
Retención dividendos 5%	6.5	120.12**
Monto proporcional de impuesto	70	1,328.60*
Ingreso acumulable	200	3,796*
Impuesto a pagar en México 30%	60	1,138.80*
Límite de acreditamiento	53.5	660.7***
Impuesto por pagar en México	6.5	478.1
Impuesto no acreditable	10	182.6
Impuesto por acreditar en ejercicios posteriores	-	182.6

Supuestos: Una subsidiaria extranjera cuyo accionista al 100% es una sociedad mexicana decreta un dividendo el 15 de junio de 2016, relacionado con utilidades del ejercicio 2010, la retención se realiza el mismo día.

*TC 15 de junio 2016 (18.98)

**TC promedio mes junio 2016 (18.48)

*** TC al cierre del ejercicio fiscal de 2010 (12.35)

OTROS TEMAS RELEVANTES DE ACREDITAMIENTO**ACREDITAMIENTO EN FUSIÓN Y ESCISIÓN DE SOCIEDADES**

En los casos de escisión de sociedades la sociedad escidente es la que tiene el derecho a efectuar al acreditamiento del ISR pagado en el extranjero. Cuando la escidente desaparezca las sociedades escindidas podrán adquirir el derecho de acreditamiento en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión. En lo que se refiere a la fusión de sociedades, no existe disposición que regule la transmisión del derecho del acreditamiento del ISR pagado en el extranjero por la sociedad fusionante a la fusionada.

ACREDITAMIENTO POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO

Cuando se trate de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero ubicados en México y que tengan ingresos que sean atribuibles a dichos establecimientos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el

extranjero, podrán acreditar el ISR que corresponda únicamente por aquellos ingresos atribuibles que hayan sido sujetos a retención del impuesto en el extranjero.

CASOS DE APLICACIÓN DE LOS TRATADOS

Cuando los contribuyentes hayan pagado en el extranjero un impuesto mayor al previsto en el tratado, que en su caso le corresponda al ingreso de que se trate, solo podrá acreditar el excedente una vez que se haya agotado el procedimiento de resolución de controversias o procedimiento amistoso, establecido en los términos de ese mismo tratado.

El criterio normativo emitido por el SAT, 45/2013/ISR, señala:

Procede	}	Solicitud de devolución — acuerdo amistoso y los contribuyentes en desacuerdo
		Acreditamiento — acuerdo amistoso y los contribuyentes de acuerdo

CONCLUSIÓN

En la legislación mexicana vigente existen pocas normas en relación con el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero, de ahí que surjan diversos criterios en su aplicación, tal es el caso de la definición de fuente de riqueza sobre la cual existen diversas posiciones y el relativo a los tipos de cambio aplicables en la determinación del impuesto acreditable de manera indirecta.

En relación con la conversión cambiaria aplicable a la determinación del ISR acreditable, de manera indirecta, dependiendo de la situación particular, se pueden generar distorsiones que lleven a pagar un impuesto adicional en México.

Además, sería conveniente que se ampliara el número de niveles en el acreditamiento indirecto y se permitiera la deducción del impuesto pagado en el extranjero, que no es acreditable, de acuerdo con los límites señalados en la ley, ya que estas modificaciones apoyarían de manera importante la competitividad de México en materia fiscal internacional.