

# El uso de *software* estandarizado como beneficio empresarial

Análisis a la luz de los convenios para evitar la doble tributación



**L.C. Jorge Camarena Cedeño,**  
Asociado del Área Fiscal de  
Garrido Licona y Asociados



Especialista en consultoría fiscal en empresas nacionales e internacionales  
Cuenta con más de 13 años de experiencia en el área fiscal

## INTRODUCCIÓN

El Código Fiscal de la Federación (CFF), en términos generales, define las “regalías” como los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de determinados activos intangibles (patentes, derechos de autor, fórmulas, marcas comerciales, etc.); de equipos industriales, comerciales o científicos; así como los pagos por la transmisión de *know-how* (industrial, comercial o científico). Para estos efectos, dicho ordenamiento señala expresamente que se consideran regalías por derechos de autor sobre obras científicas a los pagos por **el uso o goce temporal de software y/o aplicaciones informáticas.**

En ese sentido, el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en su artículo 167, primer párrafo, establece que se consideran ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y, por ende, objeto del pago del tributo, a las regalías que se paguen a residentes fiscales en el extranjero, cuando las mismas provengan de bienes o derechos que sean aprovechados en territorio nacional o cuando sean pagadas por residentes fiscales en México o por establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

Siguiendo esa misma línea de ideas, el artículo 12 de los convenios para evitar la doble tributación que México tiene celebrados con diversos países establece que las regalías

pagadas pueden ser sometidas a imposición en el país de origen y, en prácticamente todos los casos, se otorga el beneficio de aplicar porcentajes de retención del impuesto sobre la renta (ISR) inferiores a los establecidos por la ley doméstica. No obstante, es importante destacar que el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles, como es el caso del *software* o cualquier otra aplicación informática, corresponde a una operación de **carácter mercantil o comercial**, toda vez que jurídicamente los intangibles se consideran bienes muebles.

Tomando en cuenta lo anterior, el artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) establece de manera general que los beneficios obtenidos por una empresa residente en un país contratante solo pueden ser objeto del pago del ISR en ese país; asimismo, señala que cuando dichos beneficios correspondan a otros elementos/conceptos generadores de renta, regulados de manera particular en otros artículos del Modelo de Convenio, los mismos no serán considerados como “beneficios empresariales” en términos del precepto referido, como es el caso específico de las regalías.

Ahora bien, las autoridades fiscales en México han sostenido que el supuesto de “beneficio empresarial” establecido en el citado artículo 7 de los convenios para evitar la doble tributación que México tiene celebrados con otros países, respecto de los pagos realizados por concepto de uso de *software* estandarizado para ser explotado comercialmente (distribución), no es aplicable para este caso en particular; lo cual ha sido motivo de controversia con los contribuyentes y, consecuentemente, se han interpuesto los medios de defensa legal correspondientes.

## ¿QUÉ SE DEBE ENTENDER COMO “REGALÍA” PARA EFECTOS FISCALES?

El artículo 15-B del CFF, en sus párrafos primero y segundo, establece que se entenderá por “regalías” a 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, también las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar; asimismo, el uso o goce temporal de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan, entre otros supuestos.

Para efectos de un mejor entendimiento, se cita a continuación el referido artículo:

**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.*

**Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor**

## Dofiscal

**sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.**

...

(Énfasis añadido).

Bajo la premisa anterior, el artículo 167 de la LISR establece que se consideran ingresos de fuente riqueza en territorio nacional y, por ende, objeto del pago del tributo a las regalías que se paguen a residentes fiscales en el extranjero cuando las mismas provengan de bienes o derechos que sean aprovechados en territorio nacional, o bien cuando sean pagadas por residentes fiscales en México o por establecimientos permanentes de residentes en el extranjero:

**Artículo 167. 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.**

**El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:**

**I. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril; de contenedores, remolques o semirremolques que sean importados de manera temporal hasta por un mes en los términos de la Ley Aduanera; así como de embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal**

*para ser explotados comercialmente, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes... 5%*

**II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica ..... 25%**

**III. Regalías por el uso o goce temporal de aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.....1%**

*Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.*

...

(Énfasis añadido).

De acuerdo con el citado precepto, para efectos del caso que nos ocupa, la retención del ISR aplicable sería del 25% respecto de los pagos por uso de *software*.

Por su parte, el Modelo de Convenio de la OCDE, en su artículo 12, establece que las regalías pagadas pueden ser sometidas a imposición en el país de origen y, en prácticamente todos los casos, se otorga el beneficio de aplicar porcentajes de retención del ISR inferiores (entre el 10 y 15%) a los establecidos por la ley doméstica.

Para efectos de una mayor claridad, a manera de ejemplo, se cita a continuación el artículo 12 del Modelo de Convenio (Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre México y la República Popular China) mencionado:

### **Artículo 12 REGALÍAS**

**1.** Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

**2.** Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero si el preceptor es el beneficiario efectivo de las regalías, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

...

(Énfasis añadido).

Es necesario destacar que el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles, como es el caso del *software* u otra aplicación informática, corresponde a una operación de carácter mercantil o comercial, ya que se consideran bienes muebles para efectos jurídicos. En ese sentido, de conformidad con el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE y los Comentarios a dicho modelo, existen elementos para valorar que los pagos por uso de *software* estandarizado no se consideran regalías, sino que se trata de rentas comerciales que se tomarían como “beneficios empresariales” y, por ende, no serían objeto de retención del ISR en México.

Ahora bien, la postura anterior ha sido motivo de controversia y cuestionamientos por parte de las autoridades fiscales mexicanas, ya que son del criterio de que no es posible considerar como “beneficios empresariales” a los pagos por uso de *software* estandarizado para efectos de ser explotado comercialmente, es decir, que se trata de regalías en términos del CFF y del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Para determinar una postura en torno a considerar como “beneficios empresariales” los pagos por uso de *software* estandarizado, primeramente, es necesario definir lo que

debe entenderse por operaciones de carácter mercantil o “actividades empresariales”.

### **¿QUÉ SE DEBE ENTENDER COMO “ACTIVIDAD EMPRESARIAL” PARA EFECTOS FISCALES?**

El artículo 16 del CFF establece que se entenderá por “actividades empresariales” las que en función de su propia naturaleza tengan el carácter de **comerciales**, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

Para efectos de un mejor entendimiento, se cita a continuación el referido artículo:

#### **Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:**

**I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter** y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

**II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.**

**III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.**

**IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.**

**V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.**

**VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento**

## Dofiscal

*y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

...

(Énfasis añadido).

En términos de la fracción I de la disposición citada, se consideran “actividades empresariales”, entre otras, a las comerciales que de conformidad con la legislación mercantil aplicable tengan ese carácter.

Para estos efectos, la legislación mercantil aplicable sería el Código de Comercio (Ccom), mismo que en su artículo 75 establece lo que deberá considerarse como actividades comerciales:

**Artículo 75. La ley reputa actos de comercio:**

*I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;*

...

(Énfasis añadido).

De la lectura a la fracción I de la norma citada y para efectos del presente análisis, se desprende que se considerarán como actividades comerciales, entre otros supuestos, a los alquileres (uso o goce temporal) de bienes muebles.

En ese orden de ideas, es de destacarse que el artículo 758 del Código Civil Federal considera a los derechos de autor como bienes muebles:

**Artículo 758. Los derechos de autor se consideran bienes muebles.**

(Énfasis añadido).

Tomando en cuenta lo anterior, de conformidad con el segundo párrafo del citado artículo 15-B del CFF, el uso o goce temporal de *software* y/o aplicaciones informáticas se asimila al uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas; por tanto, jurídicamente se consideraría uso o goce temporal de bienes muebles, lo cual es una actividad de naturaleza comercial o empresarial (mercantil).

**¿QUÉ SE DEBE ENTENDER POR “BENEFICIO EMPRESARIAL” PARA EFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN?**

El artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE establece de manera general que los beneficios obtenidos por una empresa residente en un país contratante solo pueden ser objeto del pago del ISR en ese país, salvo que se tenga un establecimiento permanente en el otro país contratante; asimismo, señala que cuando dichos beneficios correspondan a otros elementos/conceptos generadores de renta, regulados de manera particular en otros artículos del Modelo de Convenio, los mismos no serán considerados como “beneficios empresariales” en términos del precepto referido.

Para efectos de una mayor claridad, se cita a continuación el artículo 7 del Modelo de Convenio (Convenio para Evitar la Doble Tributación celebrado entre México y la República Popular China,) antes mencionado:

**Artículo 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES**

**1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice sus actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha forma, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que**

sean atribuibles a dicho establecimiento permanente.

...

**7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos del presente Acuerdo, las disposiciones de dichos Artículos no quedarán afectadas por las disposiciones del presente artículo.**

(Énfasis añadido).

De la lectura del precepto citado, se entiende que los ingresos provenientes de “actividades empresariales” solo podrán ser objeto de gravamen en el país de residencia fiscal del perceptor del ingreso, siempre que el mismo no tenga un establecimiento permanente en el país donde se haya generado el ingreso.

Ahora bien, para efectos de establecer lo que debe entenderse por “beneficios empresariales” a criterio de la autoridad fiscal mexicana, la misma emitió, a través de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2024, la siguiente regla de carácter general:

**2.1.33. Para los efectos del artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se entenderá por el término “beneficios empresariales”, a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF.**

(Énfasis añadido).

De conformidad con la citada regla de la RM, se entiende que, para efectos de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición que México tenga celebrados, el término “beneficios empresariales” se refiere a las “actividades empresariales” señaladas en el citado artículo 16 del CFF; y consecuentemente, a los actos referidos, de manera no limitativa, en el también citado

artículo 75 del Ccom. Por tanto y como se mencionó anteriormente, el uso o goce temporal de *software* estandarizado al ser una operación de carácter mercantil-comercial, habría elementos para considerarse como un “beneficio empresarial”, en los términos del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE.

No obstante, el séptimo párrafo del citado artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, establece que no es posible considerar como “beneficios empresariales” a las operaciones que se encuentren reguladas de manera particular en los demás artículos de dicho Modelo de Convenio, como es el caso del uso o goce temporal de *software*, que para efectos fiscales se considera regalía y, por ende, se ubicaría dentro del artículo 12 de los tratados fiscales que México tiene celebrados actualmente.

Ahora bien, en el caso de pagos por el uso o goce temporal de *software* estandarizado, ya sea para uso propio o para ser explotado comercialmente, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE mencionan que, respecto del artículo 12 de dicho modelo, España, México y Portugal considerarán como regalía cualquier pago por uso o goce temporal de *software* o aplicaciones informáticas con independencia del uso o fin que se les dé, salvo que se trate de *software* o aplicaciones informáticas estandarizados (*commercial off the shelf*); es decir, que no sean sujetos de adaptaciones o personalizaciones de ningún tipo para el usuario final y que tampoco se transmita el derecho a la adaptación reproducción de los mismos.

Para un mejor entendimiento, se cita a continuación el vigésimo octavo párrafo de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE:

### **Observaciones a los Comentarios**

...

**28.** España, México y Portugal no se adhieren a la interpretación dada en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. España, México y Portugal consideran que los pagos relativos a *software* recaen en el ámbito del artículo cuando lo que se transmita

## Dofiscal

no llegue a ser la plena propiedad de los derechos sobre el software, tanto si los pagos constituyen una contraprestación por la cesión del uso de un derecho de autor sobre el software para su explotación comercial **(excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de software estándar que no comparte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción)**, como si responden a un software adquirido para su uso en la actividad económica del adquirente, cuando, en este último caso, **se trate de software no totalmente estándar sino adaptado de algún modo al adquirente.**

...

(Énfasis añadido).

Bajo esa misma línea de ideas, la autoridad fiscal mexicana, a través de la RM, emitió la regla 2.1.34. en la cual señala expresamente lo que a su criterio debe considerarse como *software* o aplicación informática estandarizada:

**2.1.34.** *Para los efectos del artículo 12 de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor y de la observación de México contenida en el párrafo 28 de los Comentarios al artículo 12 del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la décima actualización o de aquella que la sustituya, se entiende por aplicación estandarizada o estándar, entre otras, aquella conocida como “commercial off the shelf (COTS)”, cuyo uso, goce temporal o explotación comercial se otorga de forma homogénea y masiva en el mercado a cualquier persona.*

**No se considera aplicación estandarizada o estándar, aquella especial o específica.** Para estos efectos, se entiende

por aplicación especial o específica, cualquiera de las siguientes:

**I. Aquella adaptada de algún modo para el adquirente o el usuario.**

En el caso de una aplicación originalmente estandarizada o estándar y posteriormente adaptada de algún modo para el adquirente o el usuario, se considera aplicación especial o específica a partir del momento que sufre dicha adaptación.

No se considera que una aplicación estandarizada o estándar es adaptada, cuando se adiciona con otra aplicación estandarizada o estándar.

**II. Aquella diseñada, desarrollada o fabricada exclusivamente para un usuario o grupo de usuarios.**

El término aplicación a que se refiere esta regla, también es conocido como aplicación informática; programa de aplicación, de cómputo, de computación, de ordenador, informático o para computadora, o software.

(Énfasis añadido).

De una interpretación armónica de las disposiciones anteriormente citadas, se desprende que los pagos por el uso o goce temporal de *software* o de cualquier otra aplicación informática, que se consideren estandarizados, se ubicarían en el supuesto de “beneficios empresariales” establecido en el artículo 7 de los tratados fiscales que México tiene celebrados actualmente y, por ende, no serían objeto de retención del ISR en la fuente.

En adición a lo anterior, es importante destacar que a través de la regla 2.1.32., de la RM, la propia autoridad fiscal ha manifestado que los tratados fiscales que México tenga firmados deberán interpretarse en apego a los principios de Derecho Internacional previstos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, como se señala a continuación:

**2.1.32.** *Para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:*

**I. Conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.**

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto establecido en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, **los Comentarios a los artículos del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”**, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la décima actualización o de aquella que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

...

(Énfasis añadido).

De acuerdo con la regla citada, la autoridad fiscal reconoce que los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE son una fuente válida de interpretación de los tratados para evitar la doble tributación; sin embargo, tanto las normas anteriormente citadas, así como los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, parecen haber sido desestimados o malinterpretados por parte de las autoridades fiscales mexicanas, ya que son del criterio de que los pagos por uso o goce temporal de software estandarizado para ser distribuido o explotado comercialmente tienen el tratamiento fiscal de regalías y que, por ende, no se deben

considerar como “beneficios empresariales” en términos del artículo 7 de los tratados fiscales.

Como ya se mencionó previamente, lo anterior ha generado controversia entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, y en consecuencia se han interpuesto los medios legales de defensa correspondientes. En ese sentido, el mes de mayo del presente año, el Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa (TFJA) emitió la tesis IX-P-1aS-172, en la cual resolvió que los pagos por uso de software estandarizado para ser distribuido (sublicenciamiento) corresponden a “beneficios empresariales” y no a regalías.

Para una mayor claridad, se cita a continuación dicho precedente:

**DOBLE TRIBUTACIÓN. LA DISTRIBUCIÓN DE SOFTWARE ESTÁNDAR O ESTANDARIZADO CORRESPONDE A BENEFICIOS EMPRESARIALES.**

En la Regla 2.1.33 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, se señala que el término aplicación también es conocido como, aplicación informática; programa de aplicación, de cómputo, de computación, de ordenador, informático o para computadora, o software y para los efectos del Artículo 12 de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor y de la observación de México contenida en el párrafo 28 de los Comentarios al artículo 12 del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la octava actualización o de aquella que la sustituya, se entiende por aplicación estandarizada o estándar, entre otras, aquella conocida como “commercial off the shelf (COTS)”, cuyo uso o goce temporal se otorga de forma homogénea y masiva en el mercado a cualquier persona. Por el contrario, que no se considera aplicación estandarizada o estándar, aquella especial o específica, para lo cual, se entiende por aplicación especial o específica: 1) aquella adaptada de algún modo para el adquirente



o el usuario, cuando su código fuente es modificado en cualquier forma; y 2) aquella diseñada, desarrollada o fabricada para un usuario o grupo de usuarios, para el autor o quien la diseñó, desarrolló o fabricó. **Así, de la interpretación sistemática de los artículos 167 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 7 del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Popular China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, en relación con los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, referentes al artículo 12, específicamente el punto 14.4, y las observaciones en el punto 28 de dicho modelo, así como la Regla 2.1.33 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015, la distribución de software estándar o estandarizado corresponde a beneficios empresariales y no a regalías, siempre que el código fuente no sea modificado, se pueda utilizar por los clientes de forma masiva en el mercado y no se desarrolle para un usuario o grupo de usuarios en específico, para el autor o quien la diseñó, desarrolló o fabricó, pues con ello se cumplen los requisitos para considerarse estandarizado.**

Juicio Contencioso Administrativo de Doble Tributación Núm. 3888/22-17-01-8/258/24-S1-03-02.–Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 16 de abril de 2024, por unanimidad de 4 votos a favor. –Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.– Secretario: Lic. Eduardo Rivera Delgado.

No. de registro 47516. Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Año III. No. 32. Novena Época. Primera Sección de la Sala Superior. Tesis IX-P-1aS-172. Agosto de 2024, p. 293.

(Tesis aprobada en sesión de 28 de mayo de 2024)

(Énfasis añadido).

## EFFECTOS DE NO CONSIDERAR COMO “BENEFICIO EMPRESARIAL” EL USO DE SOFTWARE ESTANDARIZADO

Tomando en cuenta el entorno fiscal y político de México actual, es probable que las autoridades fiscales continúen cuestionando el criterio de considerar como “beneficios empresariales” a los pagos por el uso o goce temporal de *software* y/o aplicaciones informáticas estandarizadas, pese a la existencia del precedente citado anteriormente y a la emisión de algunos otros en el mismo sentido, mientras no exista jurisprudencia al respecto por parte del propio TFJA o, en su caso, del Poder Judicial de la Federación (PJF).

De acuerdo con lo anterior, es necesario identificar cuáles serían los posibles efectos fiscales para las empresas residentes en México que hagan pagos por el uso de *software* estandarizado a empresas extranjeras, en el supuesto de que no fuese posible considerar los mismos como “beneficio empresarial” en términos de los tratados fiscales y que, por ende, se tuviera que aplicar la tasa de retención del ISR establecida para regalías en dichos tratados (entre el 10 y 15% dependiendo del país de que se trate), para en su caso evaluar la conveniencia de interponer algún medio de defensa tomando en cuenta el precedente a favor del TFJA.

En este contexto, el efecto directo sería la retención y entero del ISR que estaría obligada a realizar la entidad residente en el país que realice el pago por uso de *software* estandarizado del impuesto a cargo del contribuyente residente en el extranjero. Sin embargo, pudiera haber también una serie de efectos indirectos para la entidad mexicana, tomando en cuenta que en este tipo de operaciones transnacionales se podría acordar entre las partes que cualquier retención o carga fiscal sea cubierta por la parte pagadora o prestatario, lo cual implicaría que la retención entre el 10 y 15% del ISR, según corresponda, por la operación en comento se convertiría en un costo adicional para la entidad residente en México.

Asimismo, la autoridad fiscal podría considerar que, por no haberse enterado la retención correspondiente, no se estaría cumpliendo con el requisito establecido en la fracción V, primer párrafo, del artículo 27 de la LISR y, por ende, rechazar a la entidad pagadora la deducción de los pagos, así como el acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA) virtual por la importación

del uso o goce temporal de bienes intangibles y proceder a fincar un crédito fiscal, más las respectivas multas y accesorios por los últimos cinco años, en su caso.

Para una mayor claridad, a continuación, se muestra un ejercicio o ejemplo numérico de los efectos fiscales anteriormente mencionados:

Concepto	Aplicando el artículo 7 del tratado fiscal	Aplicando el artículo 12 del tratado fiscal
Contraprestación por el uso de <i>software</i> estandarizado	\$100,000	\$100,000
Retención del ISR del 10% a enterar en México*	0	10,000
<b>Erogación directa</b>	<b>100,000</b>	<b>110,000</b>
Efecto de no deducción por no entero del ISR*	0	33,000
Efecto de no acreditamiento del IVA virtual por no entero del ISR*	0	16,000
<b>Erogación total</b>	<b>100,000</b>	<b>159,000</b>

\*Generaría el pago de actualización, recargos y multas

De conformidad con el ejercicio mostrado, en caso de que una entidad residente en México se ubicara en el peor escenario, derivado de una revisión efectuada por parte de la autoridad fiscal, el costo total de la erogación se vería incrementado en un 59%, más los respectivos accesorios y multas.

## CONCLUSIÓN

En mi opinión, existen elementos legales suficientes para valorar que el uso o goce temporal de *software* y/o aplicaciones informáticas estandarizadas puede ser considerado como “beneficio empresarial”, de conformidad con los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

En ese sentido, cabe señalar que esta postura es compartida también por el propio TFJA, lo cual queda de manifiesto en la citada tesis IX-P-1aS-172, emitida por dicho tribunal.

Finalmente, es importante tener en cuenta que la tesis mencionada no es de observancia obligatoria para las demás Salas que conforman el TFJA, ni tampoco para los tribunales del PJP; por tanto, resulta necesario que las empresas residentes en el país que realicen o hayan realizado pagos por concepto del uso de *software* o aplicaciones informáticas estandarizados estén atentas a las resoluciones que puedan llegar a emitirse por otras Salas del TFJA o por el PJP en torno al mismo tema, toda vez que es muy posible que la autoridad fiscal busque llevar este caso a instancias superiores. •