

RITCH

M U E L L E R

Nuevas reglas BEPS

La iniciativa de reforma fiscal (la “Reforma Fiscal”) propuesta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prevé modificaciones relevantes a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (“LISR”) que podrían impactar de manera relevante el régimen fiscal aplicable a pagos realizados por contribuyentes mexicanos a partes relacionadas residentes en el extranjero.

Como parte de la reforma fiscal de 2014, se introdujeron las denominadas reglas BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”), con las cuales se limitó la deducibilidad de pagos de intereses, regalías y asistencia técnica derivados de operaciones entre partes relacionadas que no fueran gravables en el país de residencia del receptor, así como la deducibilidad de los pagos que fueran deducibles en México y en otro país a su vez.

La Reforma Fiscal

Con base en la “Acción 2” del reporte de BEPS denominado “Neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos”, la Reforma Fiscal busca derogar las reglas publicadas en 2014 e incluir, entre otras disposiciones dirigidas a prevenir el uso de mecanismos híbridos, una nueva regla que prohíbe la deducción de cualquier pago realizado a una parte relacionada o a través de “acuerdos estructurados”, cuando el receptor de los pagos esté sujeto a un régimen fiscal preferente (“REFIPRE”) en términos de la LISR.

La Reforma Fiscal propuesta menciona que un ingreso se considerará como sujeto a REFIPRE cuando (i) no se encuentre gravado en el extranjero o (ii) esté gravado con un impuesto menor al 75% de lo que se causaría por concepto de impuesto sobre la renta en México.

Esta nueva disposición también resultaría aplicable si el receptor directo o indirecto de un pago, independientemente de estar sujeto a un REFIPRE o no, utiliza los ingresos percibidos para realizar pagos deducibles a un miembro del mismo grupo cuyos ingresos estén sujetos a un REFIPRE. Se presume que se actualiza este supuesto, salvo prueba en contrario, cuando dicho receptor realice pagos deducibles que se consideren, para su contraparte, ingresos sujetos a un REFIPRE, si el monto de los mismos es igual o mayor al 20% del pago realizado por el contribuyente.

En estos casos, el momento del pago a la contraparte miembro del grupo es irrelevante debido a que la nueva regla aplica a aquellos pagos que se hayan realizado antes o después del pago realizado por el contribuyente mexicano. Asimismo, también resulta irrelevante la cantidad de transacciones o de partes involucradas ya que la regla cubre todas las transacciones realizadas entre miembros de un mismo grupo o “acuerdos estructurados”.

Se considerará que dos miembros son partes del mismo grupo, cuando uno de ellos tenga control efectivo sobre el otro, o cuando un tercero tenga control sobre ambos. Para estos efectos, se incluye una definición genérica de “control efectivo”, la cual prevé como criterio determinante no solo los

RITCH M U E L L E R

derechos de voto, ya sean directos o indirectos, sino también derechos económicos o el control contable.

Se define como “acuerdo estructurado” a cualquier acuerdo en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación se encuentre pactada en función de pagos realizados a un REFIPRE que favorezcan al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en los hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para este propósito.

La Reforma Fiscal obliga al Servicio de Administración Tributaria (“SAT”) a emitir reglas de carácter general para regular la aplicación de esta nueva regla, considerando reglas similares contenidas en la legislación extranjera que nieguen la deducción de pagos realizados a REFIPREs o como consecuencia del uso de mecanismos híbridos.

Excepción de ingresos provenientes de actividades empresariales

La deducción de estos pagos no estará limitada cuando el pago que se considere un ingreso sujeto a REFIPRE derive de la actividad empresarial del receptor del mismo, siempre que se demuestre que cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de dicha actividad. Esta excepción solo será aplicable cuando el receptor del pago tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en una jurisdicción con la que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

No obstante, dicha excepción no será aplicable cuando el pago se considere un ingreso sujeto a un REFIPRE por motivo del uso de un mecanismo híbrido. Se considera que existe un mecanismo híbrido, cuando la legislación fiscal nacional y extranjera caractericen de forma distinta a una persona moral, figura jurídica, ingreso o al propietario de los activos o de un pago, dando como resultado una deducción en México, y que la totalidad o una parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero.

La exclusión antes descrita no será aplicable en caso de que los pagos sean efectuados por el contribuyente mexicano a uno de sus socios o accionistas, cuando en términos de la legislación fiscal del país o jurisdicción en donde residen estos últimos, la parte proporcional del ingreso del contribuyente Mexicano sea gravada, y en la medida que el ingreso no sea sujeto a un REFIPRE. Es importante mencionar que el requisito consistente en que el ingreso no sea sujeto a un REFIPRE, trae como consecuencia que esta regla sea inaplicable ya que la ley no toma en cuenta que la excepción al uso de mecanismos híbridos se hace en relación con la excepción aplicable a los ingresos que son sujetos a un REFIPRE.

La excepción tampoco resultará aplicable cuando el pago sea atribuido a un establecimiento permanente o a una sucursal de un miembro del grupo o por virtud de un “acuerdo estructurado”, siempre que el pago no se encuentre gravado en el país de residencia fiscal del receptor del mismo ni en donde se encuentre ubicado dicho establecimiento permanente o sucursal.

Excepción ingresos REFIPRE y entidades o figuras jurídicas transparentes

Las deducciones también se considerarán procedentes en la proporción que el pago esté gravado de forma indirecta por motivo de la aplicación de las reglas RFP, incluidas las propuestas en materia de ingresos derivados a través de entidades y figuras jurídicas extranjeras, o disposiciones similares contenidas en la legislación fiscal extranjera, en los términos que dispongan las reglas de carácter general que expida el SAT.

RITCH M U E L L E R

Los pagos provenientes de fuente de riqueza en México realizados a REFIPREs serán también deducibles cuando les aplique la tasa de retención del 40%, excluyendo a los dividendos y ciertos intereses. Es importante mencionar que existen pagos que estarían sujetos a la limitante de deducibilidad, que en términos de la legislación mexicana no son sujetos a retención, como ingresos por servicios, los pagos por la adquisición de bienes muebles, el pago de principal en el arrendamiento financiero, ciertas operaciones financieras derivadas, entre otras.

También resulta importante destacar que la retención del 40% no aplica actualmente a los pagos que se realicen a partes relacionadas residentes en un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información.

En caso de requerir información adicional favor de contactar a Oscar López Velarde (olopezvelarde@ritch.com.mx) o a Santiago Llano Zapatero (sllano@ritch.com.mx), socios del área fiscal de Ritch Mueller.

**Torre Virreyes, Av. Pedregal No. 24 piso 10
Molino del Rey, 11040 Ciudad de México
t. 55 9178 7000
contacto@ritch.com.mx / www.ritch.com.mx**