EY TAX Flash / Regla MiscelÃ¡nea aplicable a la deducciÃ³n de gastos a prorrata

martes, 14 de octubre de 2014

Regla Miscelánea aplicable a la deducción de gastos a prorrata

El pasado 10 de octubre el Servicio de Administración Tributaria publicó en su página de internet (www.sat.gob.mx), la actualización de la Quinta Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en la cual entre otras modificaciones, incorpora la regla I.3.3.1.41 la cual contiene los requisitos para que los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata sean considerados como deducibles para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) en México.

Regla MiscelÃ¡nea aplicable a la deducciÃ³n de gastos a prorrata

El pasado 10 de octubre el Servicio de AdministraciÃ³n Tributaria publicÃ³ en su pÃ¡gina de internet (www.sat.gob.mx), la actualizaciÃ³n de la Quinta ModificaciÃ³n a la ResoluciÃ³n MiscelÃ¡nea Fiscal para 2014, en la cual entre otras modificaciones, incorpora la regla I.3.3.1.41 la cual contiene los requisitos para que los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata sean considerados como deducibles para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) en MÃ©xico.

De acuerdo con el texto de esta publicaciÃ³n, en la regla I.3.3.1.41. se establece que tratÃ¡ndose de gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los tÃ©rminos de los TÃ-tulos II o IV de la misma Ley, no serÃ¡n considerados como gastos no deducibles en los tÃ©rminos del artÃ-culo 28, fracciÃ³n XVIII, cuando se cumpla la totalidad de los requisitos siguientes:

- Que el gasto realizado sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

- Que las personas con quienes se hagan gastos en el extranjero a prorrata, sean residentes de un paÃ-s que tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de informaciÃ³n con MÃ©xico en los tÃ©rminos de la regla I.2.1.1.

- Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado.

Si el gasto se realizÃ³ entre partes relacionadas, se considerarÃ¡, salvo prueba en contrario, que el servicio de que se trata no fue prestado si se actualiza cualquiera de las siguientes hipÃ³tesis:

- En las mismas condiciones, una parte no relacionada no hubiera estado dispuesta a pagar por dicho servicio o a ejecutarlo por sÃ- misma;

- Se trata de servicios que una parte relacionada realiza Ãºnicamente debido a sus intereses en una o varias de sus partes relacionadas; es decir, en su calidad de accionista o socio a que se refiere el CapÃ-tulo VII de GuÃ-as sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquÃ©llas que las sustituyan;

- Se trata de servicios u operaciones llevadas a cabo por una parte relacionada que impliquen la duplicidad de un servicio que realiza otra parte relacionada o un tercero; o,

- El gasto estÃ¡ duplicado o repercutido con otros costos, gastos o inversiones efectuados por el contribuyente por concepto, entre otros, de comisiones, regalÃ-as, asistencia tÃ©cnica, publicidad e intereses.

Para los efectos de esta fracciÃ³n, en ningÃºn caso la facturaciÃ³n y/o el pago acreditan por sÃ- mismos que un servicio fue efectivamente prestado.

- Si el gasto se realizÃ³ entre partes relacionadas, acreditar que el precio pactado o monto de la contraprestaciÃ³n se ubica dentro del rango que hubiesen empleado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

- Que exista una razonable relaciÃ³n entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto.

Para tales efectos, los contribuyentes que pretendan efectuar la deducciÃ³n del gasto a prorrata deberÃ¡n tener celebrado un acuerdo o contrato que sea la base del gasto a prorrata mismo que, de conformidad con el artÃ-culo 179 de la Ley del ISR en relaciÃ³n con el CapÃ-tulo VIII de las GuÃ-as sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquÃ©llas que las sustituyan, deberÃ¡ cumplir, cuando menos, con las siguientes condiciones:

- Cada participante del acuerdo o contrato debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco del mismo, a las proyecciones sobre las que se basarÃ¡n los gastos prorrateados y se determinarÃ¡n los beneficios esperados, asÃ- como a los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos en relaciÃ³n con la operaciÃ³n del acuerdo o contrato;

- Los participantes serÃ¡n exclusivamente empresas que puedan beneficiarse mutuamente de la totalidad del acuerdo o contrato;

- El acuerdo o contrato debe especificar la naturaleza y el alcance del beneficio global e individual obtenido por el grupo al que pertenece el contribuyente respecto del gasto efectuado y que le fue prorrateado o que prorrateÃ³ entre los demÃ¡s integrantes del grupo;

- El acuerdo o contrato debe permitir que el gasto a prorrata se distribuya adecuadamente utilizando un mÃ©todo de atribuciÃ³n que refleje dicho gasto en relaciÃ³n con los beneficios que se espera obtener del acuerdo o contrato; y,

- El acuerdo o contrato debe seÃ±alar el Ã¡mbito de las operaciones especÃ-ficas cubiertas por el mismo, asÃ- como su duraciÃ³n y la del acuerdo o contrato.

- Conservar la siguiente documentaciÃ³n e informaciÃ³n respecto de cada una de las operaciones, cuyos gastos se realicen en el extranjero a prorrata:

- Nombre, paÃ-s de constituciÃ³n, de residencia fiscal y de administraciÃ³n principal del negocio o sede de direcciÃ³n efectiva, domicilio fiscal, asÃ- como nÃºmero de identificaciÃ³n fiscal de cada una de las partes relacionadas que participaron en el prorrateo del gasto global o que explotarÃ¡n o usarÃ¡n sus resultados;

- Tipo de operaciÃ³n realizada, asÃ- como sus tÃ©rminos contractuales;

- Funciones o actividades realizadas en la operaciÃ³n de que se trata por cada una de las partes relacionadas involucradas en dicha operaciÃ³n y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos para esta;

- DocumentaciÃ³n que ampare la realizaciÃ³n del gasto global efectuado.

Para tales efectos, se deberÃ¡ contar con toda la documentaciÃ³n con la que el contribuyente acredite que el gasto

que le fue repercutido fue efectivamente realizado por la entidad residente en el extranjero;

- Detalle de la forma en que fue pagado el gasto prorrateado al contribuyente y evidencia documental de dicho pago;

- MÃ©todo que se aplicÃ³, en los tÃ©rminos del artÃ-culo 180 de la Ley del ISR, para determinar que la operaciÃ³n de que se trata se encuentra a precios de mercado, asÃ- como el desarrollo de dicho mÃ©todo;

- InformaciÃ³n utilizada para determinar que las operaciones o empresas son comparables en cada tipo de transacciÃ³n; y,

- Soporte de las operaciones que vayan a realizarse, de las proyecciones sobre las que se basarÃ¡n los gastos prorrateados y se determinarÃ¡n los beneficios esperados, asÃ- como de los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos.

Lo previsto en el pÃ¡rrafo anterior y sus fracciones se aplicarÃ¡ sin perjuicio del cumplimiento de los demÃ¡s requisitos previstos en las disposiciones fiscales aplicables.

Asimismo, se establece que en caso de incumplimiento de alguno de los requisitos seÃ±alados, dichos gastos a prorrata se considerarÃ¡n como gastos no deducibles de acuerdo con el artÃ-culo 28, fracciÃ³n XVIII de la Ley del ISR.

En todo caso, los contribuyentes deberÃ¡n contar con la documentaciÃ³n que demuestre que la prorrata se hizo con base en elementos fiscales y contables objetivos, debiendo acreditar que subyace una razÃ³n vÃ¡lida y constatable de negocios.
Al parecer, con motivo de que el 19 de marzo de 2014, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la NaciÃ³n (SCJN), al resolver el Amparo Directo en RevisiÃ³n 2424/2012 determinÃ³ que no puede rechazarse a priori la deducciÃ³n de los gastos a prorrata efectuados en el extranjero con personas que no sean contribuyentes del ISR, en tÃ©rminos de los TÃ-tulos II o IV de la LISR, por lo que siguiendo en parte este criterio judicial las autoridades fiscales a travÃ©s de la Quinta ModificaciÃ³n a la ResoluciÃ³n MiscelÃ¡nea Fiscal para 2014 incorporan una serie de requisitos que de cumplirse se podrÃ-an deducir dichos gastos.
Es importante enfatizar que al amparo de la regla en comento el incumplimiento de un sÃ³lo requisito genera la no deducciÃ³n y cada caso debe evaluarse en lo particular.
En este sentido, resulta de llamar la atenciÃ³n el hecho de que la regla I.3.3.1.41 pareciera seÃ±alar requisitos mayores o al menos mÃ¡s detallados a los establecidos por la SCJN en su sentencia, haciendo un Ã©nfasis importante en las caracterÃ-sticas que deben reunir los acuerdos entre partes relacionadas que amparen la realizaciÃ³n de gastos a prorrata, asÃ- como en la demostraciÃ³n de los beneficios esperados o recibidos.
Sin embargo, habrÃ¡ que revisar el texto que finalmente se publiquÃ© en el Diario Oficial de la FederaciÃ³n.

Para mayor informaciÃ³n sobre este comunicado, por favor contactar a cualquiera de los siguientes profesionales:

Nora Morales

nora.morales@mx.ey.com

Enrique RamÃ-rez

enrique.ramirez@mx.ey.com
Jorge GarcÃ-a

jorge.garcia@mx.ey.com