EY TAX Flash / Aspectos en materia fiscal internacional: Quinta resoluciÃ³n de modificaciones a la ResoluciÃ³n MiscelÃ¡nea Fiscal de 2014

jueves, 23 de octubre de 2014

Aspectos en materia fiscal internacional: Quinta resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014

El pasado 16 de octubre de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (en adelante “DOF”) la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

Aspectos en materia fiscal internacional: Quinta resoluciÃ³n de modificaciones a la ResoluciÃ³n MiscelÃ¡nea Fiscal de 2014

El pasado 16 de octubre de 2014 se publicÃ³ en el Diario Oficial de la FederaciÃ³n (en adelante “DOF”) la Quinta ResoluciÃ³n de Modificaciones a la ResoluciÃ³n MiscelÃ¡nea Fiscal para 2014.

En esta resoluciÃ³n se dan a conocer diversas modificaciones en materia del Impuesto sobre la Renta con respecto a operaciones internacionales. A continuaciÃ³n comentamos lo mÃ¡s destacado en esta materia:

I. Anexos que se dan a conocer en la RMF

Se da a conocer el anexo 25, regla I.1.9. que contiene el Acuerdo entre la SecretarÃ-a de Hacienda y CrÃ©dito pÃºblico y el Departamento del Tesoro de los EE. UU. para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto de FATCA y el Instructivo para la generaciÃ³n de informaciÃ³n respecto a las cuentas y los pagos respectivos. Ver nuestro TAX Flash de fecha octubre 22, 2014.

II. DeducciÃ³n de pagos realizados por sociedades mexicanas consideradas transparentes fiscales para los efectos de una legislaciÃ³n extranjera

En relaciÃ³n con la restricciÃ³n a la deducibilidad de pagos al extranjero por concepto de regalÃ-as, intereses o asistencia tÃ©cnica, prevista en el artÃ-culo 28, fracciÃ³n XXXI de la Ley del ISR, se modifica la regla I.3.3.1.36. que establece la excepciÃ³n a esta restricciÃ³n para que solo sea aplicable cuando se trate de sociedades mexicanas que sean consideradas como transparentes fiscales para los efectos de una legislaciÃ³n extranjera.

De esta manera, cuando se efectÃºe el pago de alguno de estos conceptos a una sociedad mexicana que se considere como transparente en el extranjero, no serÃ¡ aplicable la restricciÃ³n a la deducciÃ³n aun cuando el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el extranjero o la entidad no considere el pago como ingreso gravable conforme la legislaciÃ³n fiscal que le aplique, en la medida y proporciÃ³n que la totalidad de los ingresos que perciba dicha sociedad (que a su vez realiza un pago a una entidad extranjera), sean gravables para la entidad extranjera referida en el mismo ejercicio o en el inmediato posterior. La entidad extranjera a la que se efectÃºe el pago deberÃ¡ ser residente en un paÃ-s con el que MÃ©xico tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributaciÃ³n.

III. DeducciÃ³n de pagos realizados a entidades extranjeras transparentes o por el uso de instrumentos hÃ-bridos

Adicionalmente, respecto a la restricciÃ³n a la deducciÃ³n referida en la regla anterior, se incluye una nueva regla (I.3.3.1.39) para efectos de que no sea aplicable esta restricciÃ³n, en la medida y proporciÃ³n que los pagos percibidos por la entidad extranjera se consideren ingresos gravables para sus socios, accionistas, miembros o beneficiarios, en el mismo ejercicio fiscal o el siguiente en que se haya realizado el pago. Para estos efectos, la entidad residente en el extranjero y las personas mencionadas, deberÃ¡n residir en un paÃ-s con el que MÃ©xico tenga en vigor un acuerdo

amplio de intercambio de informaciÃ³n y se deberÃ¡ conservarla documentaciÃ³n que acredite lo anterior.

IV. Gastos que se hagan en el extranjero a prorrata

En virtud de lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la NaciÃ³n, se adiciona una regla (I.3.3.1.41). Ver nuestro TAX Flash de fecha octubre 14, 2014 para establecer los requisitos para deducir la asignaciÃ³n de gastos a prorrata por parte de no residentes a personas fÃ-sicas o morales mexicanas. Respecto de las personas morales, el gasto debe ser estrictamente indispensable para la realizaciÃ³n del objeto social del contribuyente.

La persona fÃ-sica o moral con la cual se incurran los gastos a prorrata deberÃ¡ ser residente de un paÃ-s con el cual MÃ©xico tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de informaciÃ³n.

IV.1 Condiciones generales para deducir los gastos a prorrata

TratÃ¡ndose de servicios, el contribuyente debe demostrar que estos efectivamente fueron prestados. 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:

- Si 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 mÃ¡s de sus partes relacionadas o bien, si un accionista presta los referidos servicios.

- Los servicios implican la duplicidad de un servicio que realiza una parte relacionada o un tercero.

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

Bajo ninguna circunstancia la facturaciÃ³n y/o el pago serÃ¡n suficientes para demostrar que el servicio fue efectivamente prestado.

Si el gasto se realiza entre partes relacionadas, el contribuyente deberÃ¡ demostrar que se encuentra dentro del rango que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comparables.

DeberÃ¡ existir una relaciÃ³n razonable entre el gasto incurrido y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente al incurrir en dicho gasto.

IV.2 Contrato marco para la deducciÃ³n de gastos a prorrata

En adiciÃ³n a lo anterior, los contribuyentes que deseen deducir gastos a prorrata deberÃ¡n celebrar y cumplir con un contrato para determinar las bases de dicho gasto. Dicho contrato deberÃ¡ contemplar lo siguiente:

- Cada participante del contrato debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco de dicho contrato, a las proyecciones sobre las que basarÃ¡n los gastos prorrateados y se determinarÃ¡n los beneficios esperados, asÃ- como la documentaciÃ³n que describa los gastos a prorrata efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos en relaciÃ³n con la operaciÃ³n del contrato.Â

- Los participantes serÃ¡n exclusivamente empresas que puedan beneficiarse del contrato.

- El contrato deberÃ¡ especificar la naturaleza 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 contrato deberÃ¡ 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 referido contrato.

- El contrato deberÃ¡ seÃ±alar el Ã¡mbito de las operaciones especÃ-ficas cubiertas por el mismo, asÃ- como su duraciÃ³n.Â

IV.3 DocumentaciÃ³n e informaciÃ³n soporte de los gastos a prorrata

El contribuyente deberÃ¡ mantener la siguiente documentaciÃ³n e informaciÃ³n en relaciÃ³n con todas las operaciones, cuyos gastos se realicen en el extranjero a prorrata:Â

- Nombre, paÃ-s de constituciÃ³n, de residencia fiscal, y de administraciÃ³n principal del negocio o sede de direcciÃ³n efectiva, domicilio fiscal asÃ- como el nÃºmero de identificaciÃ³n fiscal de cada una de las partes relacionadas que participarÃ¡n en el gasto a prorrata o se beneficiarÃ¡n del mismo.

- DescripciÃ³n de la operaciÃ³n realizada y 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 demuestre la realizaciÃ³n del gasto global efectuado. En este sentido, el contribuyente deberÃ¡ conservar toda la documentaciÃ³n que demuestre que el gasto que le fue repercutido fue efectivamente erogado por la entidad residente en el extranjero.

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

- MÃ©todo que se aplicÃ³ para determinar que la operaciÃ³n de que se trata se encuentra a valor 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.

- 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 beneficios efectivamente recibidos.

Si cualquiera de los requisitos mencionados en los puntos anteriores no se cumple, la deducciÃ³n de los gastos de esta naturaleza para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), podrÃ¡ ser rechazada en tÃ©rminos de la referida regla. Asimismo, la regla establece que la documentaciÃ³n soporte de dichos gastos deberÃ¡ demostrar que existen elementos contables y fiscales objetivos para justificar una razÃ³n de negocios vÃ¡lida para incurrir en dichos gastos.

V. CausaciÃ³n del ISR por ingresos percibidos por figuras jurÃ-dicas extranjeras que sean transparentes fiscales

Se modifica la regla I.3.17.11. que establece que para efectos del artÃ-culo 171 de la Ley del ISR, cuando los ingresos sean percibidos por figuras jurÃ-dicas extranjeras que sean transparentes fiscales creadas y sujetas a la jurisdicciÃ³n de un paÃ-s con el que MÃ©xico tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de informaciÃ³n, causarÃ¡n ISR las personas que integren dicha figura por esos ingresos conforme al TÃ-tulo de la Ley del ISR que les corresponda. Al respecto, se estableciÃ³ que el impuesto serÃ¡ causado por los integrantes en el mismo aÃ±o en que haya recibido los ingresos la figura jurÃ-dica extranjera.

En virtud de lo anterior, cuando los integrantes sean residentes en MÃ©xico para efectos fiscales, se seÃ±ala que dichos ingresos no serÃ¡n considerados como sujetos a un rÃ©gimen fiscal preferente, ni como obtenidos a travÃ©s de entidades extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero para efectos del artÃ-culo 176 de la Ley del ISR.

Adicionalmente, se incluyen los requisitos necesarios para que los residentes en MÃ©xico integrantes de la figura en cuestiÃ³n puedan efectuar la deducciÃ³n de los gastos por la recepciÃ³n de servicios independientes realizados por la figura. Dentro de dichos requisitos se seÃ±ala que se deberÃ¡ cumplir con las reglas en materia de precios de transferencia y que los demÃ¡s integrantes y los perceptores de los gastos deberÃ¡n ser residentes en MÃ©xico o en un paÃ-s con el que MÃ©xico tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de informaciÃ³n.

VI. Dividendos o utilidades distribuidos a fondos de pensiones o jubilaciones extranjeros

Se adiciona una regla (I.3.17.29) a fin de exentar a los fondos de pensiones o jubilaciones extranjeros del impuesto sobre dividendos del 10%, incorporado en 2014, establecido en el artÃ-culo 164, fracciÃ³n I de la Ley del ISR. Para estos efectos, dichos fondos deberÃ¡n estar exentos en los tÃ©rminos del artÃ-culo 153 de dicho ordenamiento y los dividendos deberÃ¡n provenir de ingresos exentos, ademÃ¡s de cumplir con los demÃ¡s requisitos que se establecen en esta regla.

VII. Ingresos transparentes no sujetos a regÃ-menes fiscales preferentes

En virtud del cambio realizado a la regla I.3.17.11 respecto del momento de acumulaciÃ³n de ingresos percibidos por personas residentes en MÃ©xico, integrantes de figuras jurÃ-dicas extranjeras transparentes. En la presente regla (I.3.18.1) se adicionÃ³ un pÃ¡rrafo que establece que el pago del ISR a cargo de los residentes en MÃ©xico deberÃ¡ hacerse en el momento en que la figura extranjera reciba los ingresos y no hasta que dichas figuras se los entreguen.

En virtud de lo anterior, no es posible diferir el momento de acumulaciÃ³n del ingreso, incluso cuando el contribuyente no tenga el control efectivo de la entidad o de su administraciÃ³n, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas.

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

Koen Van t Hek

koen.van-t-hek@mx.ey.com

JosÃ© Pizarro

jose.pizarro@mx.ey.com

Santiago ChacÃ³n

santiago.chacon@mx.ey.com

Juan Ignacio Arias

juan.ignacio.arias@mx.ey.com

Jorge García

jorge.garcia@mx.ey.com