

# RITCH

## M U E L L E R

### Limitante para deducir pagos a partes relacionadas extranjeras

La reforma fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre modifica la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), con el fin de limitar la deducción de los pagos derivados de operaciones entre partes relacionadas extranjeras o las operaciones realizadas a través de acuerdos estructurados cuando los ingresos de la contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes (REFIPRE).

La reforma encuentra sustento en la recomendación presentada en el contexto de la Acción 2 del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) denominado "Neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos" de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20.

#### Regla general

La reforma fiscal publicada prohíbe la deducción de cualquier pago realizado a una parte relacionada residente en el extranjero o a través de "acuerdos estructurados", cuando el receptor de los pagos esté sujeto a un REFIPRE.

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.

Consideramos que es necesario que mediante reglas se excluyan expresamente los pagos hechos a fondos de pensiones extranjeros que normalmente no están sujetos a imposición en el extranjero, organismos multilaterales de los que México sea parte y organismos gubernamentales extranjeros de países con los que México mantenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

Esta nueva disposición también resultaría aplicable si el receptor directo o indirecto de un pago, independientemente de estar sujeto a un REFIPRE, 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.

Consideramos necesario que mediante reglas se aclare que el ingreso podrá ser acumulado por el propio receptor o alguna de sus partes relacionadas situadas en la misma jurisdicción pues es altamente factible que existan estructuras multiniveles con estas características en países como Estados Unidos.

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 por motivo de la aplicación de las reglas de entidades controladas con ingresos de REFIPREs, así como las disposiciones que regulan los ingresos obtenidos a través de entidades extranjeras transparentes y

# RITCH

## M U E L L E R

---

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.

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.

### **Régimen presunto**

Entendemos la necesidad que existe para el Gobierno Federal de combatir los mecanismos híbridos y establecer todo tipo de controles para evitar planeaciones fiscales a través de pagos realizados a partes relacionadas; sin embargo, consideramos que el Estado no debe perder de vista que es un país receptor de inversiones y que muchas de las medidas implementadas por recomendación de la OCDE únicamente tienen como propósito salvaguardar los intereses de los fiscos de los países que son exportadores de capital.

Bajo esta premisa, México debe cuidar que su política fiscal internacional no termine costándole a la economía nacional. Es por esto que parece ser que a la autoridad se le ha olvidado que gran porcentaje de esos pagos se realizan por el uso de intangibles que no se han podido implementar en México por la renta de equipo industrial, comercial o científico, y que los cambios fiscales propuestos únicamente van a generar costos adicionales para la economía nacional, sin que se vaya a generar un beneficio real para el Fisco Federal.

No debe pasar desapercibido que la gran mayoría de las economías desarrolladas han implementado beneficios fiscales importantes para el desarrollo de patentes, a través de los denominados "*patent box*", y que la razón por la que los pagos por el uso de intangibles o la renta de equipo se realizan a una jurisdicción con una baja imposición fiscal no es para ahorrarse los impuestos mexicanos, pues la retención por el pago de regalías (que incluye la renta de equipo) es prácticamente igual si se paga a Alemania, Estados Unidos, Francia, Japón o Reino Unido, por citar algunos países tradicionalmente exportadores de capital, o a Luxemburgo, Holanda, Singapur o Suiza, países normalmente relacionados con planeaciones fiscales. Esto significa que los impuestos que se están ahorrando no son los mexicanos, sino los del país exportador del capital.

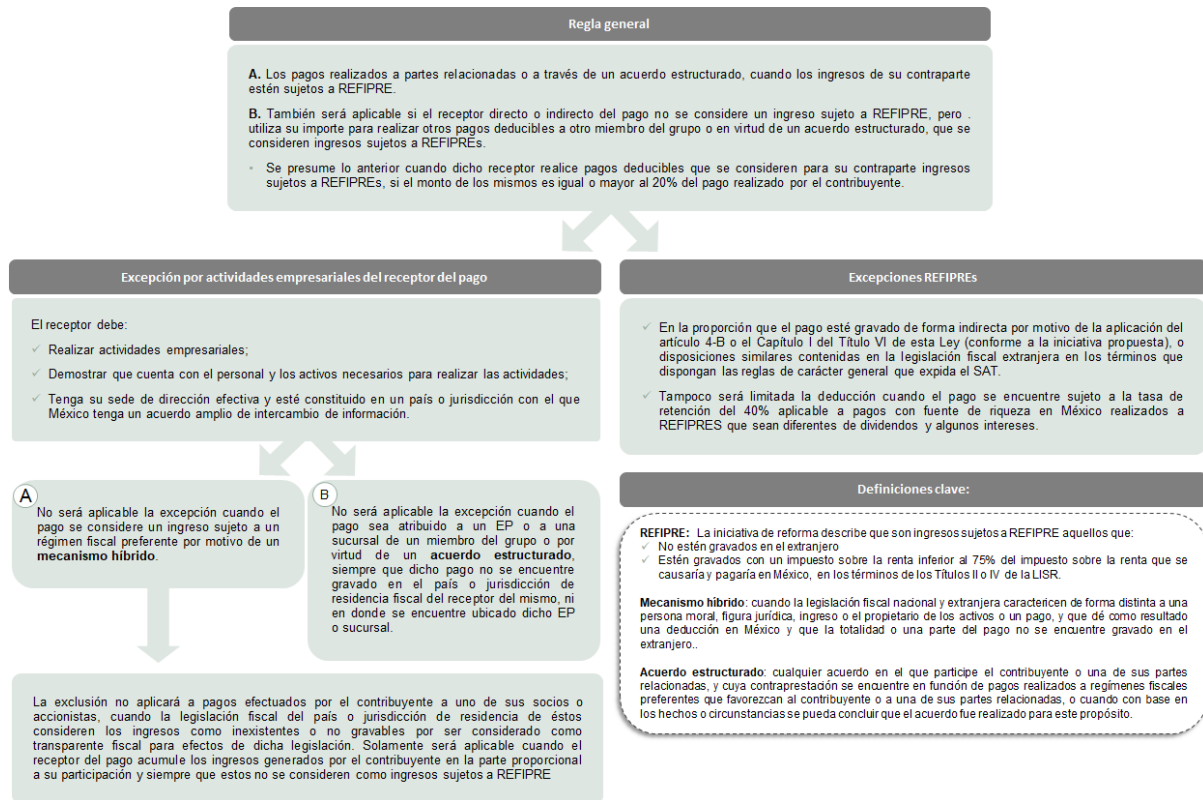
### **Régimen presuntivo a través de reglas**

Es loable que México adopte las medidas de la OCDE para cuidar los intereses de sus socios comerciales, pero también tiene que velar por sus propios intereses, por lo que se sugiere que mediante reglas se implemente un régimen de ingresos presuntos aplicable a ciertos negocios en México, cuyo costo principal es el relacionado con intangibles no desarrollados en México o equipos propiedad de empresas extranjeras, como es el caso de las industrias del cine, de la música, naviera, de perforación de pozos petroleros, entre otras.

Finalmente, creemos que en la exclusión de los pagos vinculados con la actividad empresarial del

# RITCH MUELLER

receptor, se debió de haber aclarado que se refiere al término definido de actividad empresarial previsto en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, pues existen diversas definiciones de actividades empresariales, a través de las cuales se pudiera interpretar que quedan excluidos los denominados ingresos pasivos, como pudieran ser los intereses pagados a un banco situado en una jurisdicción donde se pague menos del 75% del impuesto en México, como es el caso del Reino Unido o en algunas ocasiones Estados Unidos.



En caso de requerir información adicional favor de contactar a Oscar López Velarde ([olopezvelarde@ritch.com.mx](mailto:olopezvelarde@ritch.com.mx)) o a Santiago Llano Zapatero ([sllano@ritch.com.mx](mailto: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**