

BEPS Y LAS REGLAS DE REFIPRES EN MÉXICO

L.C.P. FEDERICO AGUILAR MILLÁN
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
PRESIDENTE

C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Pedro Carreón Sierra
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Acosta Michel, Fernando Luis
Aguilar Millán, Federico
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Barroso Degollado, Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cantú Suárez, Nora Elia
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Ereguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Medina, Alberto David
Fernández Fernández, José Luis
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo
Manrique Díaz Leal, Enrique A.
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Moguel Gloria, Francisco
Ortiz Molina, Óscar Arturo
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Reyes Rodríguez, Gabriel
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

BEPS Y LAS REGLAS DE REFIPRES EN MÉXICO

L.C.P. FEDERICO AGUILAR MILLÁN
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP




I. INTRODUCCIÓN

El 12 de febrero de 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) emitió un reporte en el que analiza el grave problema de la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) a jurisdicciones más favorables desde el punto de vista fiscal. Este reporte es un estudio preliminar sobre la problemática que enfrentan los países integrantes y no integrantes de la OCDE, respecto a la disminución en la recaudación del impuesto sobre la renta de empresas multinacionales.

La OCDE ha emitido varios reportes relacionados con este tema; por ejemplo, el de 1996 relacionado con legislación en materia de sociedades controladas,¹ o el de 1998 en materia de competencia fiscal dañina.²




El reporte sobre BEPS busca presentar, de una manera clara y objetiva, el problema de la erosión de la base tributaria motivada por la transferencia de utilidades a jurisdicciones con menor carga tributaria.

Dentro de los puntos sobresalientes del análisis se destaca que, además de una necesidad de transparencia de la tasa efectiva de impuestos de las multinacionales, es imperativo enfocarse en las siguientes áreas:

-  Arbitraje internacional. Falta de concordancia o diferente tratamiento entre las reglas fiscales de dos países respecto a una entidad u operación.
-  Aplicación de conceptos en materia de tratados fiscales a operaciones de comercio electrónico.
-  Tratamiento fiscal de operaciones de financiamiento entre partes relacionadas, operaciones de seguro y otras operaciones financieras intragrupo.

¹ 1996 *OECD Report on Controlled Foreign Company Legislation*.

² 1998 *OECD Report Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.

-  Precios de transferencia, relacionados con la transferencia de riesgos e intangibles, así como la partición artificial de los atributos de la propiedad de bienes pertenecientes a entidades de un mismo grupo.
-  Efectividad de las reglas anti-abuso, en particular las Reglas Generales de Anti-Abuso (GAAR, por sus siglas en inglés), reglas anti-diferimiento (CFC regimes), reglas de capitalización insuficiente y reglas para impedir el abuso en la aplicación de tratados fiscales.
-  Disponibilidad o acceso a regímenes fiscales dañinos.

El reporte está compuesto por cinco capítulos y cuatro anexos, en los cuales se presentan datos económicos para mostrar qué tan grave es el problema de BEPS, los modelos de negocio globales actuales, aspectos de competitividad internacional, reglas de tributación utilizadas por algunos países para atraer la inversión extranjera que podría considerarse dañina, cuáles son los principios tributarios básicos y las áreas en las que deberían enfocarse los gobiernos para mitigar el efecto BEPS.

México, desde 1997, ha incorporado a su legislación fiscal algunas medidas relacionadas con los temas que aborda el reporte BEPS, dentro de las cuales se destacan: las reglas de precios de transferencia, reglas de capitalización insuficientes y reglas anti-diferimiento.

Asimismo, existen otras reglas como las de créditos respaldados, que tienen toda una historia en nuestra legislación fiscal y, aunado a las de simulación, que son lo suficientemente ambiguas y genéricas, que se han utilizado como herramientas para persuadir a los contribuyentes cuando a juicio de la autoridad han implementado estrategias fiscales “agresivas”.

Finalmente, existen otras áreas de oportunidad que nuestra legislación no ha abordado o lo ha hecho de una manera insuficiente, como sería en las de arbitraje internacional o reglas generales anti-abuso.

En materia de reglas anti-diferimiento, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece en su título VI, capítulo I, reglas relacionadas con Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES).





Estas reglas buscan como objetivo general anticipar el gravamen de los residentes en México por ingresos obtenidos mediante entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente, evitando su diferimiento natural que se daría hasta que esos residentes obtuvieran sus ingresos derivados de dichas inversiones.

Todo lo anterior, en vista de que, por tratarse de jurisdicciones en la que no se paga impuesto o que el impuesto que se paga es mínimo, se consideran nocivas en materia de competencia tributaria internacional.

Las reglas de REFIPRES en México han evolucionado desde su introducción en 1997 hasta la fecha, pasando desde un enfoque de lista a un enfoque de tasa efectiva y de una referencia a Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal (JUBIFIS), pasando por Territorios de Baja Imposición Fiscal (TEREFIPRES) hasta llegar a Ingresos Sujetos a REFIPRES.

No obstante, que los cambios han sido en algunos casos trascendentes, la realidad es que las reformas, tanto la de 2005 (que introdujo el enfoque a tasa efectiva) como la de 2008 (que adecuó el sistema e incorporó el supuesto de ingresos mediante entidades transparentes), quedaron, en muchos de los casos, como auténticos remiendos a la legislación anterior, lo cual genera distorsiones al sistema.

En este documento nos enfocaremos en la efectividad de estas reglas al amparo del reporte BEPS y haremos énfasis en algunos de los temas relevantes que, o bien no son claros en las disposiciones fiscales y generan inseguridad jurídica, o bien deberían modificarse para poner a México en un mejor nivel de competitividad internacional, como son:

-  Ingresos sujetos a REFIPRES. Cálculo hipotético.
-  Ingresos generados de manera indirecta por medio de dos o más entidades o figuras extranjeras.
-  Aplicación de las excepciones a ingresos obtenidos por medio de entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente.
-  Declaración informativa y supuestos en los que se presentan.

II. INGRESOS SUJETOS A REFIPRES. CÁLCULO HIPOTÉTICO

Para efectos de saber si un residente en México se encuentra obligado a aplicar las disposiciones del título VI, capítulo I de la LISR es necesario determinar si los ingresos que obtenga por medio de entidades o figuras extranjeras en las que participe directa o indirectamente son “Ingresos Sujetos a REFIPRES”.

En este sentido, el Art. 212 de la LISR, en su párrafo tercero señala lo siguiente:

Artículo 212. Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior a 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los títulos II o IV de esta Ley, según corresponda [...]

Ahora bien, en ningún otro artículo de la ley, reglamento o Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) se establece lo que debe entenderse por “ISR extranjero” y si bien el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en enero de 2012 emitió lineamientos para efectos del Art. 6 (acreditamiento de ISR extranjero) no es claro que dichas reglas también se consideren para efectos del Art. 212, aunque consideramos que en una interpretación armónica deberían ser igualmente aplicables.

No obstante lo anterior y posiblemente más relevante al tema de REFIPRES, el Art. 212, tercer párrafo establece una ficción o cálculo hipotético que deberá efectuarse para saber si los ingresos los hubiera recibido una Persona Moral (PM) o una Persona Física (PF) residente en México estarían sujetos a una causación y pago que, comparado con el ISR extranjero, este último no resulte menor a 75% de ese ISR hipotético.

Aunque a simple vista parece sencilla la determinación del cálculo hipotético, en la práctica nos hemos encontrado con situaciones en que las autoridades fiscales en su revisión toman posiciones que de otra forma no tomarían, buscando a toda costa que el contribuyente se ubique en los supuestos de Ingresos Sujetos a REFIPRES. Mencionemos algunos ejemplos:

GASTO VERSUS INVERSIÓN

Consideremos que estamos en presencia de una entidad extranjera subsidiaria de una empresa residente en México, que es dueña de intangibles y que su uso se otorga en licencia a sociedades tanto mexicanas como extranjeras. La entidad extranjera adquirió los intangibles de una parte relacionada en el extranjero y los amortiza para efectos contables extranjeros y efectos fiscales, de acuerdo con la legislación de su país de residencia fiscal.

Para saber si los ingresos obtenidos por tal entidad extranjera se consideran Sujetos a REFIPRES en los términos mencionados, se efectúa un cálculo hipotético recalculando los ingresos y deducciones de la entidad, considerando las reglas del título II y amortizando los intangibles con base en esas reglas, en lugar de las del país de residencia de la entidad extranjera.

Debido a que los ingresos derivados del cálculo hipotético generaron un impuesto menor que el efectivamente pagado por la entidad en el extranjero, se concluyó que no se consideraban Ingresos Sujetos a REFIPRES. No obstante lo anterior, la posición de las autoridades fiscales es que en la fecha de adquisición de los intangibles, esta no representó una inversión, debido a que los intangibles se adquirieron antes de 2005 (fecha en que se redefinió el concepto de gasto diferido en la LISR), y a que los intangibles, aunque permiten mejorar la calidad o aceptación de un producto, este no es propiedad del dueño del intangible, sino del que paga por la licencia; en consecuencia, no es una inversión y su amortización no es permitida en el cálculo hipotético.

Si bien el Art. 38 de la LISR señalaba que se considera como gasto diferido los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan mejorar la calidad o aceptación de un producto, en ningún momento señalaban que el producto debería ser propiedad del dueño del intangible, pues pretender lo contrario sería ir más allá de lo establecido por la ley. Ahora bien, si también es cierto que el mismo Art. 38 fue adecuado para incorporar las palabras: “[...] usar, disfrutar o explotar un bien [...]”, sabemos, por el dictamen de la Cámara de Diputados, en la reforma de 2005, que esa adecuación obedeció para darle el tratamiento de inversión en lugar de gastos a los pagos realizados por la adquisición del usufructo de un bien.

APLICACIÓN DE PÉRDIDAS FISCAL

Siguiendo el ejemplo anterior, si no fuera un gasto diferido (inversión) la adquisición de los intangibles debería representar una deducción (gasto) en el ejercicio en que se adquirieron y, por ende, generar una pérdida fiscal en ese momento, la cual debería poder amortizarse contra utilidades futuras en los términos de la legislación fiscal.

A pesar de ello, la posición de las autoridades fiscales es que, si bien podría generarse una pérdida fiscal, la pérdida no sería amortizable en ejercicios futuros en el cálculo hipotético, ya que la pérdida fiscal que se generaría sería con anterioridad a 2005, fecha en que el régimen de REFIPRES cambió sustancialmente. Nos parece que la posición de la autoridad resulta a todas luces infundada, pero al final la decisión será de los tribunales competentes (con la incertidumbre que esto implica).

Como podrá apreciarse de los dos ejemplos anteriores, en la práctica se pueden generar situaciones en que la posición de la autoridad fiscal y la de los contribuyentes es diferente, generando una situación de inseguridad jurídica, sobre todo, por tratarse de escenarios donde una falta de presentación de la declaración informativa podría generar una sanción de tipo penal.

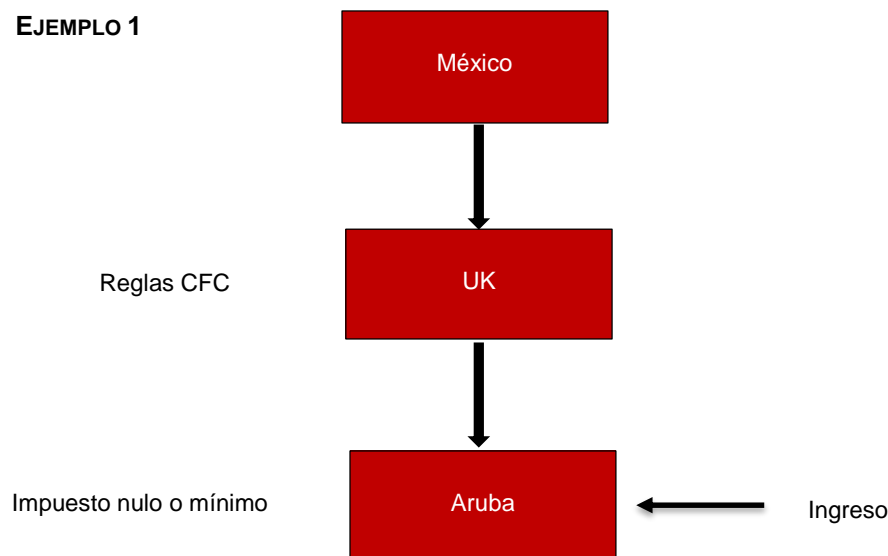
III. INGRESOS GENERADOS DE MANERA INDIRECTA POR MEDIO DE DOS O MÁS ENTIDADES O FIGURAS EXTRANJERAS

Por su parte, el Art. 212, párrafo 6, señala lo siguiente:

Artículo 212. En los casos en los que los ingresos se generen de manera indirecta a través de dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, se deberán considerar los impuestos efectivamente pagados por todas las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales el contribuyente realizó las operaciones que generan el ingreso, para efectos de determinar el impuesto sobre la renta inferior a que se refiere este artículo [...]

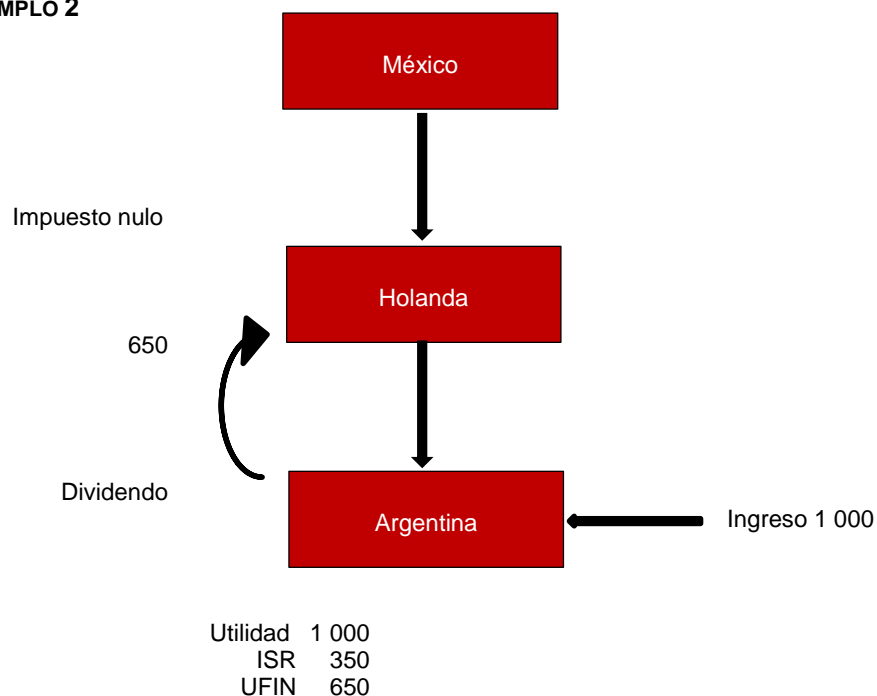
Esta disposición nos parece correcta si la podemos aplicar en cualquiera de los siguientes dos ejemplos:

EJEMPLO 1



En el ejemplo anterior, si bien en Aruba el impuesto es nulo o mínimo, derivado de las reglas CFC en el Reino Unido la tasa efectiva de impuesto pagado sería de 26%, por lo que, considerando los impuestos efectivamente pagados por las dos entidades extranjeras, nos lleva a determinar que no estamos en presencia de Ingresos Sujetos a REFIPRES.

EJEMPLO 2



En el ejemplo anterior, si bien el ingreso recibido por Holanda no está sujeto a impuesto, el ingreso proviene de Argentina y ya estuvo sujeto a una tasa de 35%. Derivado de lo anterior, no estaríamos en presencia de Ingresos Sujetos a REFIPRES.

En este sentido debería entenderse la regla mencionada, aunque debido a lo novedoso de las reglas y la falta de precedentes judiciales no dejamos de reconocer que hasta que se presente una situación concreta podemos confirmar nuestro entendimiento de esta posición.

IV. APLICACIÓN DE LAS EXCEPCIONES A INGRESOS OBTENIDOS POR MEDIO DE ENTIDADES O FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS TRASPARENTES FISCALES

El Art. 212 de la LISR establece una segunda hipótesis para estar obligados a pagar el impuesto conforme al capítulo I del título VI. En este sentido, en el párrafo primero de este artículo se señala lo siguiente:

Artículo 212. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes [...] así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Además, se señala en el párrafo 7 del Art. 212 que:

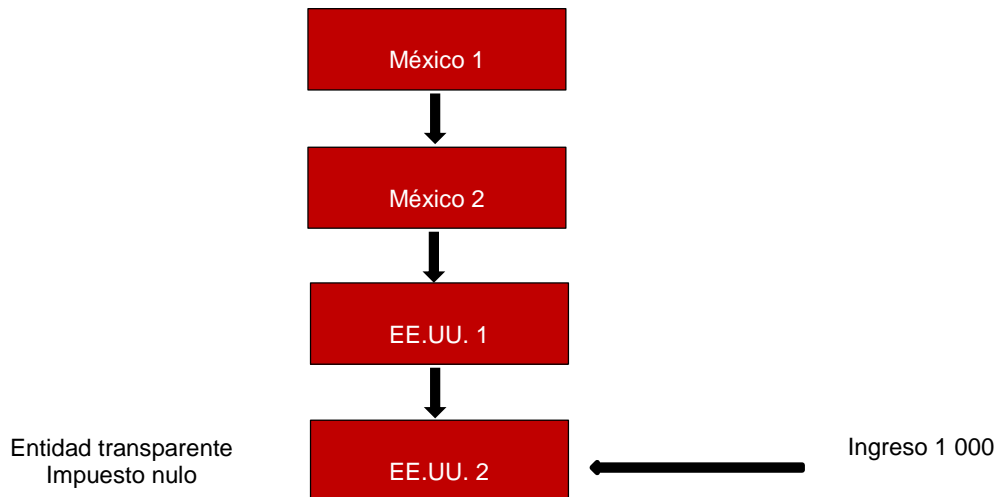
Tendrán el tratamiento fiscal de este capítulo, los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente.

Asimismo, como hemos comentado a lo largo de este documento existe una serie de excepciones tanto en la LISR, el reglamento y la RMF, la cual establece que “no se consideran Ingresos Sujetos a REFIPRES [...]”, y luego tenemos la regla de falta de control, o de actividades empresariales o de ingresos generados por medio de personas morales residentes en México.

Hasta este punto no queda claro si las excepciones, por referirse a Ingresos Sujetos a REFIPRES, no se aplicarían a los ingresos obtenidos mediante entidades o figuras extranjeras transparentes.

Esta posición se confirmaría con la emisión de una regla de falta de control específica para ingresos de este último tipo como es el caso de la regla I.3.18.1 de la RMF, pues ya existe una similar en el Art. 212, párrafo 14.




En este sentido, si tuviéramos una estructura como la siguiente:



De no aplicarse la excepción de ingresos generados de manera indirecta por medio de dos o más entidades o figuras extranjeras (a las que nos referimos anteriormente), resultaría que los ingresos obtenidos por EE.UU.2, por no estar sujetos a impuesto deberían pagar ISR anticipadamente en México, no obstante que están sujetas a ISR de EE.UU.1. Más aun, el ISR a pagar en México y la declaración informativa a la cual nos referiremos más adelante, de no aplicarse igualmente la excepción señalada en el Art. 270 del RLISR o la regla I.3.18.2 de la RMF, referente a inversiones indirectas por medio de PM residentes en México, conllevaría a que no solo México 2 debe pagar el ISR anticipadamente y presentar la declaración informativa, sino que también México 1 y los propios accionistas de México 1 de ser personas físicas residentes en México. De acuerdo con lo anterior, sería conveniente que las autoridades fiscales o nuestros legisladores aclararan esta situación para evitar una doble, triple o múltiple tributación y obligación de informar y, por ende, riesgo penal.

V. DECLARACIÓN INFORMATIVA Y SUPUESTOS EN LOS QUE SE PRESENTAN

El Art. 214 señala tres supuestos en los que deberá presentarse la declaración informativa en el mes de febrero de cada año:

-  Sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior quienes sean sujetos a REFIPRES, o en entidades cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRES.
-  Sobre ingresos de cualquier clase provenientes de alguno de los territorios señalados en las disposiciones transitorias.
-  Contribuyentes que realicen operaciones mediante figuras o entidades extranjeras transparentes fiscalmente.



Ahora bien, en el segundo y tercer supuesto se señala que, por el hecho de presentar la declaración informativa, no se considera que se están generando “Ingresos Sujetos a REFIPRES [...] salvo que se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en el artículo 212 de esta ley, o cuando no cumpla con la presentación de la declaración informativa [...]”



En este sentido, si un contribuyente deja de presentar la declaración informativa (o no la presenta en tiempo o completa) y está en el segundo y tercer supuestos, automáticamente se convierten en Ingresos Sujetos a REFIPRES. Y ahora la pregunta es: ¿En qué ejercicio se consideran como Ingresos Sujetos a REFIPRES, en el ejercicio al que corresponden sus ingresos u operaciones o en el ejercicio siguiente? Además, el tercer supuesto se refiere a contribuyentes que realicen operaciones por medio de entidades transparentes en lo fiscal. ¿Qué debemos entender por “realizar operaciones”? Por otra parte, el párrafo primero del Art. 212, en su última parte se refiere a ingresos que se obtengan mediante entidades o figuras extranjeras que tengan transparencia fiscal. Es decir, mientras que el Art. 214 tiene que ver con las operaciones, el Art. 212 trata con los ingresos. Esta circunstancia genera diferentes posiciones que llevan a una inseguridad jurídica. Por último, en este punto existe una lista de 92 territorios, por lo que de tener inversiones en tales jurisdicciones existe la obligación de presentar la declaración informativa (ver Anexo A), no obstante con muchos de esos países hemos celebrado AAI y/o CDI, pero no es claro si deberíamos excluirlos o no de la lista.

CONCLUSIÓN

Como podrá apreciarse a lo largo de este documento, México ha avanzado en la adopción de algunas de las medidas propuestas por la OCDE y que se relacionan con el reporte BEPS buscando disminuir la erosión de la base tributaria y la transferencia de utilidades a jurisdicciones más favorables fiscalmente hablando. Dentro de las reglas implementadas por México, se destacan las relacionadas con precios de transferencia, capitalización insuficiente y reglas anti-diferimiento. En este último caso y en materia de reglas de REFIPRES, si bien la legislación mexicana ya considera esas reglas, la realidad es que contamos con muy poca legislación y reglamentación en este materia, lo cual en muchas circunstancias genera que las disposiciones no sean lo suficientemente claras o que generen situaciones de doble, triple o múltiple tributación jurídica, con lo que se pierde la competitividad internacional.

Algunos de los temas que necesitan una mayor claridad y, por ende, certeza jurídica, así como mejores reglas para evitar distorsiones, son:

-  El cálculo hipotético para determinar si hay Ingresos Sujetos a REFIPRES.
-  Certeza en la aplicación de las reglas referentes a ingresos generados de manera indirecta a través de dos o más entidades extranjeras.

-  Certeza en la aplicación de excepciones para ingresos obtenidos por medio de entidades o figuras extranjeras transparentes fiscalmente.
-  Certeza en la obligación de la presentación de la declaración informativa y aclaraciones en cuanto a los supuestos en los que hay que presentarla.

ANEXO A

TERRITORIOS POR LOS QUE SE DEBE PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA

A continuación se presentan la lista de territorios señalados en las disposiciones transitorias de la LISR:

Anguila
 Antigua y Barbuda
 Antillas Neerlandesas*
 Archipiélago de Svalbard
 Aruba
 Ascensión
Barbados*
 Belice*
 Bermudas*
 Brunei Darussalam
 Campione D'Italia
 Commonwealth de Dominica
 Commonwealth de las Bahamas*
 Emiratos Árabes Unidos
Estado de Bahrein*
 Estado de Kuwait
 Estado de Qatar
 Estado Independiente de Samoa
 Occidental
 Estado Libre Asociado de Puerto Rico
 Rico
 Gibraltar
 Granada
 Groenlandia
 Guam
 Hong Kong
 Isla Caimán*
 Isla de Christmas
 Isla de Norfolk
 Isla de San Pedro y Miguelón
 Isla del Hombre*
 Isla Qeshm
 Islas Azores
 Islas Canarias

Islas Cook*
 Islas de Cocos o Kelling
 Islas de Guernesey*, Jersey*, Alderney, Isla Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou
 Lihou (Islas Del Canal)
 Islas Malvinas
 Islas Pacífico
 Islas Salomón
 Islas Turcas y Caicos
 Islas Vírgenes Británicas
 Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
 Kiribati
 Labuán
 Macao
Madeira*
 Malta
 Montserrat
 Nevis
 Niue
 Patau
 Pitcairn
 Polinesia Francesa
 Principado de Andorra
 Principado de Liechtenstein
 Principado de Mónaco
 Reino de Swazilandia
 Reino de Tonga
 Reino Hachemita de Jordania
 República de Albania
 República de Angola
 República de Cabo Verde
 República de Costa Rica*

República de Chipre
 República de Djibouti
 República de Guyana
 República de Honduras
 República de las Islas Marshall
 República de Liberia
 República de Maldivas
 República de Mauricio
 República de Nauru
República de Panamá*
 República de Seychelles
 República de Trinidad y Tobago
 República de Túnez
 República de Vanuatu
 República del Yemen
República Oriental del Uruguay*
 República Socialista Democrática de Sri Lanka
 Samoa Americana*
 San Kitts
 San Vicente y las Granadinas
 Santa Elena
 Santa Lucía
 Serenísima República de San Marino
 Sultanía de Omán
 Tokelau
 Trieste
 Tristán de Cunha
 Tuvalu
Zona Especial Canaria*
 Zona Libre Ostrava

* = Países que han celebrado AAI con México

+ = Países que han celebrado CDI con México