

ALGUNAS EXCEPCIONES A LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENCIALES

C.P.C. JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
PRESIDENTE

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
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

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuá Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C. †
Hernández Cota, José Paul
Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Navarro Becerra, Raúl
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Puga Vértiz, Pablo
Zavala Aguilar, Gustavo

ALGUNAS EXCEPCIONES A LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENCIALES

C.P.C. JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Como cada año, por estas fechas en las que se encuentra cercana la obligación de presentar la declaración anual, surgen diversas preguntas sobre las obligaciones tributarias por cumplir que, en algunos casos, pueden ser algo más complicadas de lo normal, sobre todo, para contribuyentes que generan ingresos fuera de México, y por los cuales se debe pagar el impuesto en nuestro país.

Tal es el caso de las obligaciones relacionadas con las inversiones que se tengan mediante entidades y figuras jurídicas extranjeras, ya sea que sean transparentes fiscales en el extranjero, o bien, que la tasa del impuesto pagado por esas entidades o figuras sea menor a 75% de la tasa que hubieran pagado en México. Este régimen es conocido como Regímenes Fiscales Preferenciales (Refipres).

Como es sabido, conforme a lo que establece el párrafo 10 del Artículo 176 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), no se consideran ingresos sujetos a Refipres, los obtenidos por medio de entidades o figuras jurídicas que realicen actividades empresariales, salvo que esas figuras o entidades perciban más de 20% de ingresos pasivos.

En este sentido, el párrafo 11 de la ley en estudio señala que para efectos de los Refipres, se consideran como ingresos pasivos los intereses; dividendos; regalías; ganancias en la enajenación de acciones, título valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones o mediaciones, así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, así como los ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como los percibidos a título gratuito.

Como se podrá observar la lista de ingresos que se consideran pasivos es extensa y cada uno de ellos tiene alguna particularidad que nos lleva al análisis detallado para determinar primero si se está en presencia de ingresos sujetos a Refipre y, con ello, la obligación del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) correspondiente en México.

A partir de ese análisis, vale la pena citar algunos ejemplos que pudieran excluirse de la generalidad para no estar sujetos al gravamen que es el régimen ya comentado, así como uno de los más comunes como la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país.

Respecto a lo anterior, es necesario recurrir a lo que establece el Artículo 297 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), el cual señala que, para efectos del décimo párrafo del Artículo 176 anteriormente citado, se podrá considerar que los ingresos por la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura extranjera, así como los generados por los servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción no son ingresos pasivos cuando dicha enajenación de bienes no tenga como procedencia o destino México y, en el caso de servicios, cuando el pago por la prestación de los mismos no genere una deducción autorizada en los términos de la ley.

El artículo reglamentario antes citado hace referencia a la enajenación de bienes y no hace distinción si se trata de bienes muebles o inmuebles y solo hace una referencia general a los mismos y el encabezado menciona que este artículo es para lo dispuesto por el décimo párrafo del Artículo 176, lo que en primera instancia nos llevaría a pensar que la excepción aplica por igual a bienes muebles e inmuebles.

Quizá la conclusión antes mencionada pueda tener algún mérito, sobre todo si se antepone el principio jurídico que establece que: "donde la ley no distingue, no se debe distinguir"; sin embargo, una conclusión como la que se cita es en principio simplista y tiene fallas; es decir, si la excepción contenida en el artículo reglamentario se lee junto con lo dispuesto por el décimo párrafo del Artículo 176 en comento, nos daremos cuenta que usa las mismas palabras que ese artículo de la ley utiliza para referirse a la enajenación de bienes muebles, pues el propio párrafo en cuestión hace una distinción entre muebles e inmuebles, los que nos lleva a pensar y a concluir que la excepción solo hace referencia a la enajenación de bienes muebles, además de una lectura lógica resulta imposible sostener que un inmueble no tenga procedencia o destino México, pues esos dos vocablos sin duda se refieren a que los bienes en cuestión pueden ser transportados situación que va en contra de naturaleza misma de los inmuebles, de tal suerte que la conclusión lógica y aceptable es la excepción solo aplica a los bienes muebles.

Por lo que toca a los ingresos por servicios, estos no se considerarán como pasivos y por ello no sujetos a Refipre, cuando el pago de estos no dé lugar a una deducción en nuestro país.

Otra excepción es a la que se refiere el décimo tercer párrafo del Artículo 176, que señala que tampoco se consideran ingresos sujetos a Refipre, los percibidos por las figuras o entidades del extranjero por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de patente o secretos industriales, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- Que dichos intangibles se hayan creado o desarrollado en el país en donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero que es propietaria de estos. Se aclara que no es necesario cumplir con este requisito, si los intangibles fueron o son adquiridos a precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables por dicha entidad o figura jurídica del extranjero.
- Que las regalías pagadas no generen una deducción autorizada en México.

- Que los pagos de regalías percibidos por dicha entidad o figura jurídica extranjera se hagan a precios y montos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras y presentar dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que hace referencia el Artículo 178 de la ley en estudio.

Respecto a lo antes comentado, hay que decir que aunque no hay una referencia específica al inicio del décimo tercer párrafo, pareciera ser que el otorgamiento del uso o concesión de uso de los intangibles es en operaciones que se realicen entre partes relacionadas, pues los requisitos establecidos en las fracciones I y III se aplican en transacciones entre partes relacionadas, pero las regalías por el uso o concesión de patente o secretos industriales por operaciones celebradas entre partes independientes gozan de la excepción o se tratan de forma general como un ingreso pasivo.

Un argumento en este sentido que se puede sostener es que, en operaciones celebradas con partes independientes, los requisitos de las fracciones I y II se cumplen de manera natural y no hay una limitante expresa que señale que la excepción solo es para operaciones entre partes relacionadas.

Cabe reiterar que la excepción en comento no es para todo tipo de intangibles, pues como lo señala el párrafo décimo tercero en estudio, solo es para el uso o la concesión de uso de patente o secretos industriales.

En este caso, es necesario recordar que nuestro país ya ha puesto en marcha diversas políticas principalmente para la fiscalización de las operaciones de los contribuyentes, que se originan de las acciones conocidas bajo el acrónimo de BEPS y estas políticas han establecido parámetros importantes en cuanto a las operaciones con intangibles, por lo que resulta recomendable revisar las Guías de Precio de Transferencia emitidas por la OCDE.

Otra excepción es la posibilidad de no aplicar las disposiciones relativas al Capítulo de Refipres en los casos de ingresos derivados de la enajenación de acciones dentro de un mismo grupo derivado de una reestructuración internacional, entre otros casos, los relacionados con la fusión y escisión, siempre y cuando se cumplan con los requisitos siguientes:

- Presentar aviso ante las autoridades fiscales con anterioridad a la realización de dicha reestructuración que incluya el organigrama del grupo, con la tenencia accionaria y una descripción detallada de todos los pasos que se realizarán en la misma.
- Que la realización de la reestructura esté soportada por motivos y razones de negocios y económicas válidas, sin que la principal motivación de la reestructura sea obtener un beneficio fiscal, en perjuicio del Fisco Federal. Para ello, se deberá explicar, detalladamente, los motivos y las razones del porqué se llevó a cabo dicha reestructuración, lo que deberá explicarse en el aviso a que se hace referencia en el punto anterior.

- Que se presente a las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a que finalice la reestructura, los documentos con los que acrediten la realización de los actos comprendidos dentro de la citada reestructuración.
- Que las acciones que forman parte de la reestructuración no se enajenen a una persona, entidad o figura jurídica fuera del grupo dentro de los dos años siguientes a la fecha en la que terminó la reestructura.

Se aclara en el último párrafo del Artículo 176 de la ley que se entenderá por grupo el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirectamente de una misma persona moral en por lo menos 51%.

Sobra decir que resulta preocupante la subjetividad de los términos que se usan para establecer los requisitos, pues el hecho de describir y avisar las razones de negocios y económicas válidas para llevar a cabo la reestructuración tienen una carga importante de subjetividad, así como el hecho de que la principal motivación sea el obtener un beneficio fiscal.

Los requisitos son en ciertas partes similares al régimen de reestructura a que hace mención el Artículo 24 de la LISR, aunque la principal diferencia radica en el hecho de que, a la luz de este último artículo, la autoridad fiscal debe dar la autorización, mientras que, en el caso de los Refipres solo se trata de un aviso.

Lo anterior, en principio, parecería ser una ventaja en cuanto a la simplificación de los requisitos a no ser por la subjetividad a la que está sujeta una reestructura internacional, como a continuación se comenta.

Hay una carga importante de subjetividad pues queda a juicio de la autoridad calificar la validez de las razones expuestas, incluso se asume un riesgo importante, pues solo se presenta un aviso y la autoridad no responderá si está o no de acuerdo con las razones expuestas, lo cual quiere decir que la reestructura se llevará a cabo y existe el riesgo que tiempo después el Fisco Federal en una revisión señale que los motivos expuestos no son suficientes y la consecuencia última podría ser que los contribuyente debieron aplicar las disposiciones del capítulo de Reprifres, con las consecuencias económicas y jurídicas de un cumplimiento a destiempo.

El riesgo que se puede asumir es alto pues, aunque existen los medios de defensa, siempre queda a juicio de un tercero calificar la validez de las razones que se expongan máxime si en la operación del grupo ya reestructurado se perciben, como sería de esperar, algunos ahorros fiscales, no obstante que puedan demostrarse otros beneficios operativos y económicos.

Como se podrá observar, el caso de los Refipres es complicado y requieren en cada caso un análisis detallado de las disposiciones que lo regulan de tal suerte que las obligaciones a las que está sujeto el residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en México que tengan ingresos sujetos precisamente a esos regímenes fiscales preferentes se cumplan y, aun así, como se ha comentado, la falta de claridad en ciertos casos puede generar incertidumbre.