

Metodología para la aplicación de la nueva limitante a la deducción de pagos al extranjero

Como parte de la Reforma Fiscal vigente a partir del 1 de enero de 2020, se modificó el artículo 28, fracción XXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). En términos generales, la modificación consiste en ampliar los supuestos en los cuales **no** serán deducibles ciertos pagos al extranjero, incluyendo aquellos a favor de contribuyentes cuyos ingresos se consideren sujetos a los Regímenes Fiscales Preferentes (Refipres)¹ o a través de acuerdos estructurados. Debido a los diversos supuestos y múltiples niveles de excepciones, la interpretación y aplicación de la fracción reformada puede resultar compleja. En este sentido, en la presente colaboración los autores proponemos una metodología para la aplicación práctica de esa disposición a casos concretos

50

C R E E L GARCÍA-CUÉLLAR
AIZA Y ENRÍQUEZ

Mtro. Jorge Eduardo Correa
Cervera, Socio de Creel,
García-Cuéllar, Aiza y Enríquez



Lic. Luis Michel Sánchez
O' Sullivan, Asociado de Creel,
García-Cuéllar, Aiza y Enríquez

¹ Conforme al artículo 176 de la LISR, se considerarán ingresos sujetos a Refipres, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta (ISR) inferior al 75% del que se causaría y pagaría en México (por ejemplo, 22.5% respecto de personas morales)

ANTECEDENTES

El artículo 28, fracción XXIII de la LISR vigente hasta 2019 preveía como conceptos no deducibles los pagos efectuados a cualquier entidad o figura jurídica cuyos ingresos estuvieran sujetos a Refipres, salvo en los casos que demostrasen que la contraprestación se encontraba a valor de mercado, en cuyo caso el pago podía ser deducible.

Esa disposición se complementaba con la fracción XXXI del mismo artículo,² la cual, por su parte, limitaba la deducción de pagos por conceptos de intereses, regalías o asistencia técnica, realizados a favor de entidades que ejercieran el control sobre o que fueran controladas por el contribuyente, siempre que la entidad extranjera: **(i)** se considerara transparente y sus accionistas o miembros no estuvieran gravados por los ingresos obtenidos a través de esa entidad; **(ii)** el pago se considerara inexistente en su jurisdicción, o **(iii)** no se considerara como ingreso gravable en su jurisdicción (en cualquier caso, un resultado de deducción/no inclusión).

Ahora bien, mediante la Reforma Fiscal vigente a partir del 1 de enero de 2020, se modificó por completo la fracción XXIII y se derogó la XXXI del artículo 28 de la LISR. En términos generales, las modificaciones referidas ampliaron los supuestos en los cuales ciertos pagos al extranjero pueden calificar como no deducibles.

Asimismo, la reforma eliminó la excepción de “valor de mercado”, por lo que ahora los pagos en cuestión pueden ser no deducibles inclusive cuando las contraprestaciones sean pactadas en cumplimiento al principio de plena competencia (*arm's length*).

Esta nueva limitante para deducir pagos al extranjero, se suma a la lista de medidas implementadas en nuestro marco normativo para prevenir la erosión indebida de la base fiscal en México.

La exposición de motivos³ señala expresamente que las modificaciones al artículo 28, fracción XXIII de la LISR derivan de la adopción de las recomendaciones incluidas en el Reporte Final de la Acción 2

“Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos” del Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) –Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios–.

Sin perjuicio de lo anterior, en opinión de los autores, la disposición bajo análisis va más allá del combate a los mecanismos híbridos, debido a que incluye también medidas encaminadas a evitar el arbitraje de tasas impositivas –es decir, prevenir que en México se deduzca un pago, donde la tasa corporativa es del 30%; mientras que en otro país el ingreso correspondiente no se grava o se grava a una tasa relativamente más baja, independientemente de que ese efecto derive o no de un mecanismo híbrido–.

En este sentido, el reformado artículo 28, fracción XXIII de la LISR tiene evidentes similitudes con el diseño normativo propuesto para la llamada *undertaxed payments rule* incluida en la *Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal*⁴ –pilar dos del programa de trabajo para atender los desafíos fiscales que surgen de la digitalización de la economía, el cual forma parte del trabajo de seguimiento al marco inclusivo del Plan BEPS–, que todavía se encuentra en etapa de discusión.

Llama la atención que inclusive en vista de tales similitudes, el legislador mexicano omitió hacer referencia a la *GloBE Proposal* en la exposición de motivos.

A su vez, aun cuando tampoco lo dice expresamente la exposición de motivos, la nueva disposición parece también recoger ciertos elementos de las normas para limitar el acceso a beneficios de los convenios para evitar la doble imposición (por ejemplo, requisitos de sustancia o medidas para evitar triangulación de pagos); en particular, de las cláusulas de limitación de beneficios, predominantes en los tratados celebrados por los Estados Unidos de América (EUA).

En esta tesitura, la nueva fracción XXIII del artículo 28 de la LISR está diseñada partiendo de las recomendaciones incluidas en la Acción 2 del Plan BEPS, complementada con nociones importadas

² Adicionada a la LISR en 2014

³ Iniciativa de Reforma Fiscal presentada por el ejecutivo federal a la Cámara de Diputados, el 8 de septiembre de 2019

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) (Pillar Two)*. 2019

de la *GloBE Proposal* y de los tratados para evitar la doble imposición, y “tropicalizada” utilizando conceptos que ya se encontraban presentes en las disposiciones fiscales domésticas.

Así, el resultado es una **norma compleja** que prevé una serie de supuestos de aplicación, múltiples salvedades y, en algunos casos, *excepciones a las excepciones*. Esto, en adición a que en ciertos párrafos la redacción es ambigua o sumamente extensa, lo cual puede dejar al contribuyente en una situación complicada.

APLICACIÓN DEL REFORMADO ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXIII DE LA LISR

Una vez señalado lo anterior, el objetivo de la presente colaboración es brindar una guía práctica respecto de la serie de pasos que deben seguirse para la debida aplicación del artículo 28, fracción XXIII de la LISR.

Cabe aclarar que no se pretende profundizar en las múltiples interpretaciones o alcance de las diversas secciones ambiguas de esa disposición.

Al respecto, el diagrama que está al final de este trabajo, muestra de manera gráfica la metodología propuesta por los autores para la aplicación del artículo 28, fracción XXIII de la LISR.

Por tanto, se recomienda al lector consultar el **diagrama** de manera simultánea a la lectura de los supuestos de aplicación de la norma y las excepciones disponibles.

Supuestos de aplicación

El primer paso consiste en confirmar si se actualiza alguno de los tres supuestos previstos en los párrafos

primero y segundo del artículo 28, fracción XXIII de la LISR.

Es decir, si se debe determinar si el pago realizado al extranjero:

a) Se efectúa a una parte relacionada,⁵ cuyos ingresos se encuentran sujetos a un Refipre.

b) Se realiza (a cualquier tercero), en virtud de un acuerdo estructurado,⁶ cuando los ingresos de la contraparte se encuentran sujetos a un Refipre, o

c) No se considera sujeto a un Refipre, pero el receptor directo o indirecto de ese pago utiliza su importe para realizar otros **pagos deducibles: (i)** a favor de otro miembro del grupo⁷ o **(ii)** en virtud de un acuerdo estructurado, que se consideren ingresos sujetos a Refipres.⁸

Se presume, salvo prueba en contrario, que el inciso c) se actualiza cuando el receptor del pago realice, a su vez, pagos deducibles que se consideren para su contraparte ingresos sujetos a Refipres por un monto igual o mayor al 20% del pago realizado por el contribuyente residente en México. Esto se calculará independientemente del número de transacciones involucradas.

Cabe precisar que, para estos efectos, el análisis para determinar si un pago se considera ingreso sujeto a un Refipre deberá realizarse por cada operación, tal y como se desprende del artículo 176, quinto párrafo de la LISR.

De tal manera que si un pago realizado al extranjero **no** actualiza alguno de los tres supuestos antes previstos, ese mismo debería ser deducible de conformidad con el artículo 28, fracción XXIII de la LISR. De lo contrario, el contribuyente deberá analizar si

⁵ Conforme al artículo 179 de la LISR, se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de esas mismas

⁶ Significa, cualquier acuerdo en el que: **(i)** participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y **(ii)** cuya contraprestación se encuentre en función de pagos realizados a Refipres que beneficien a este o una de sus partes relacionadas, o cuando, con base en los hechos o circunstancias, se pueda concluir que el acuerdo fue realizado con ese propósito

⁷ Dos entidades son consideradas como parte del mismo “grupo” cuando: **(i)** una de ellas tiene control efectivo (conforme se define en el artículo 176 de la LISR) de la otra entidad o **(ii)** un tercero tiene control efectivo de ambas entidades. Es decir, considerando que –al requerir control efectivo– el alcance de miembro del “grupo” es más restringido que la definición de partes relacionadas, así, dos entidades pueden calificar como partes relacionadas sin ser parte del mismo grupo

⁸ Esto será aplicable sin importar que el pago que realice el receptor se efectúe con anterioridad al que realice el contribuyente

alguna de las excepciones resultaría aplicable a su caso concreto.

Excepciones

Una vez concluido que el contribuyente actualiza alguno de los supuestos antes señalados, es preciso confirmar si alguna de las excepciones resultaría aplicable, en la siguiente secuencia:

1. En primera instancia, se debe confirmar si el pago que se considera un ingreso sujeto a un Refipre deriva del ejercicio de la **actividad empresarial** del receptor (directo o indirecto, según corresponda) de dicho pago.

Si la respuesta es **sí**, ir al numeral 2; de lo contrario, ir al 8.

2. El siguiente paso consiste en determinar si el receptor de ese pago: **(i)** cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de tal actividad empresarial y **(ii)** se encuentra constituido y tiene su sede de dirección efectiva en una jurisdicción con la que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información en vigor.⁹

Si la respuesta es **sí**, entonces ir al numeral 3; de lo contrario, ir al 8.

3. Si se cumplen los requisitos del numeral anterior, es necesario comprobar si el pago en cuestión se considera sujeto a un Refipre en virtud de un mecanismo híbrido. Para estos efectos, existe ese mecanismo (a) cuando la ley fiscal de México y de otra jurisdicción caracterizan de manera distinta a una entidad, figura jurídica, ingreso o el propietario de los activos o un pago, lo cual (b) dé como resultado una deducción en México, y que el pago sea total o parcialmente no gravado en la otra jurisdicción.

Si la respuesta es **sí**, ir al numeral 6; de lo contrario, ir al 4.

4. En caso de que no se trate de un mecanismo híbrido, es necesario cerciorarse si el pago es atribuido a un establecimiento permanente o a una sucursal:

(i) de un miembro del mismo grupo o **(ii)** de un tercero, por virtud de un acuerdo estructurado.

Si la respuesta es **sí**, ir al numeral 5. Por lo contrario, si la respuesta es **no**, el pago debería de ser deducible.

5. Posteriormente, será necesario determinar si el pago se encuentra gravado en la jurisdicción del **(i)** establecimiento permanente o sucursal o **(ii)** del receptor del pago (por ejemplo, la casa matriz).

Si la respuesta es **sí**, el pago debería de ser deducible; de lo contrario, ir al numeral 6.

6. El siguiente paso consiste en validar si se trata de un pago **(i)** efectuado por el contribuyente a uno de sus socios o accionistas que **(ii)** se considera como un ingreso inexistente o no gravable para el socio o accionista, en virtud de que se considere al pagador de impuestos como “fiscalmente transparente” para efectos de la legislación tributaria de la jurisdicción del socio o accionista.

Si la respuesta es **sí**, ir al numeral 7; de lo contrario, ir al numeral 8.

7. Consecuentemente, es preciso determinar si **todos** los siguientes supuestos se cumplen: **(i)** el socio o accionista acumula el ingreso generado por el contribuyente proporcionalmente; **(ii)** este último no se considera “ingreso sujeto a un Refipre” y **(iii)** el monto total del pago no excede el del ingreso acumulado por el socio o accionista, conforme al inciso (i) anterior.¹⁰

Si la respuesta es **sí**, el pago debería de ser deducible. Pero si esta es **no**, entonces el mismo no debería deducirse.

8. Ahora bien, en este punto será necesario confirmar si el pago está gravado en forma indirecta por motivo de la aplicación de: **(i)** el Capítulo I “De las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes” del Título VI de la LISR; **(ii)** disposiciones similares extranjeras (por ejemplo, *Controlled Foreign Corporation rules*); o **(iii)** el artículo

⁹ La regla 2.1.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020, señala las jurisdicciones que tienen un acuerdo amplio de intercambio de información en vigor con México

¹⁰ Cabe señalar que si (a) el monto total de los pagos realizados por la sociedad residente en México excede del (b) monto total de los ingresos que hayan sido acumulados por el receptor del pago, únicamente la diferencia será no deducible

4-B de la LISR (por ejemplo, entidades extranjeras transparentes fiscales).

Si la respuesta es **sí**, el pago debería de ser deducible. Si la misma es **no**, entonces ir al numeral 9.

9. Por último, es preciso comprobar si el pago se encuentra sujeto a la tasa de retención del 40% establecida en el artículo 171 de la LISR (básicamente, aplicable a pagos a partes relacionadas residentes en una jurisdicción con la que México no tenga un acuerdo amplio de intercambio de información en vigor).

Si la respuesta es **sí**, el pago debería de ser deducible; de lo contrario, este no debería deducirse.

CONSIDERACIONES FINALES

A la luz del reformado artículo 28, fracción XXIII de la LISR, los contribuyentes que realizan pagos al extranjero deberán analizar cuidadosamente si la deducción de esos conceptos podría estar en riesgo.

Esto, considerando especialmente que incluso pagos derivados de operaciones –tanto con partes relacionadas como con terceros– donde la contraparte directa no se encuentra sujeta a un Refipre podrían no ser deducibles, en vista de la ampliación de los supuestos incluidos en la limitante (por ejemplo, supuestos de triangulación o en virtud de acuerdos estructurados).

Los contribuyentes deberán estar informados de las Reformas Fiscales relevantes en las jurisdicciones

en las que residen las entidades, especialmente sus partes relacionadas, a las que realizan pagos recurrentes.

Esto es así, pues los cambios en la regulación fiscal extranjera (por ejemplo, una reducción de la tasa corporativa) podrían implicar que esos pagos se consideren sujetos a Refipres y, por ende, aplique el artículo 28, fracción XXIII de la LISR.

Asimismo, dado el alcance de la norma y la ambigüedad de muchos términos, las autoridades podrían solicitar al contribuyente, dentro del ejercicio de facultades de comprobación, información respecto del tratamiento que su contraparte extranjera –o, incluso, otra entidad con la que el contribuyente no tiene una relación directa– dio a los pagos efectuados por el contribuyente.

Esa información puede ser difícil de obtener, especialmente de manera retroactiva. De tal suerte que efectuar un análisis oportuno y preparar de forma anticipada la documentación que acredita la deducibilidad del pago, se convertirá en una buena práctica.

Cabe señalar que –al cierre de la edición de esta colaboración– el Servicio de Administración Tributaria (SAT) no ha emitido reglas que regulen la aplicación del nuevo artículo 28, fracción XXIII de la LISR;¹¹ por ende, las conclusiones alcanzadas por los autores podrían ajustarse o cambiar una vez que tales reglas sean emitidas.

¹¹ Como se señala en el *Boletín de Investigación* número 93, de la Comisión Técnica Fiscal Internacional del Colegio de Contadores Públicos (CCP) de México, de julio de 2020, la regulación que emitan las autoridades fiscales respecto de la aplicación del artículo 28, fracción XXIII de la LISR, deberá aclarar diversas cuestiones, incluyendo cómo interactúa esa disposición con los numerales 4-A y 4-B, recientemente introducidos a la LISR, para evitar que se genere un doble efecto adverso para quienes invierten en México a través de entidades o figuras jurídicas transparentes

Diagrama

Metodología para la aplicación del artículo 28, fracción XXIII de la LISR

