XIV SEMINARIO FISCAL DE LA INDUSTRIA MINERA

Novedades en materia internacional

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Mauricio Ambrosi Herrera

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

www.turanzas.com.mx

TEMARIO

- Revisiones de carácter internacional
- Temas varios de acreditamiento de ISR pagado en el extranjero
- Temas relevantes en la OCDE

REVISIONES INTERNACIONALES

- **Temas en revisión**
 - Pagos al extranjero – Cumplimiento requisitos
 - Regalías, intereses, asistencia técnica, enajenación de acciones, servicios
 - Retenciones, informativas, constancias de residencia, requisitos tratados
 - Establecimiento permanente
 - Constitución, atribución ingresos y deducciones
 - Reglas antiabuso
 - Beneficiario efectivo, limitación de beneficios, *treaty shopping*, *thincap*
 - Reestructuras agresivas
 - Razones de negocio / sustancia económica
 - Beneficios adicionales a los fiscales
 - Trayecto natural de la estructura
 - REFIPRES

REVISIONES INTERNACIONALES

- **Gastos a prorrata**
 - Art. 32, XVIII, LISR 1959
 - No deducción gastos a prorrata pagados al extranjero
 - Cost allocation agreements o centros de costos (seguros, publicidad, desarrollo intangibles, management fees, investigación, informática)
 - Centros de servicios multicompartidos en empresas trasnacionales
 - Asignación por ventas, volumen de producción, empleados, utilidad bruta

REVISIONES INTERNACIONALES

- **No discriminación indirecta**
 - Art. 24, 4 Tratados y comentarios
 - Modelo OCDE 1977
 - Intereses, regalías o demás gastos pagados por un residente a un residente de otro Estado, son deducibles en las mismas condiciones que hubieren sido pagados a un residente en México
 - Beneficio para el sujeto pagador (mexicano - INDIRECTA) / No para sujetos receptores (DIRECTA)
 - Mismas condiciones en pago y no en sujetos receptores
- **Criterios de la autoridad**
 - Aplicabilidad de cláusula de no discriminación?
 - Discriminación a residentes de terceros Estados, no del propio Estado
 - Aplicable a residentes en México?
 - Residentes en México deben estar a su propia legislación

REVISIONES INTERNACIONALES

- **Criterios tribunales**

- Criterios previos

- Pagos hechos al extranjero no están en las mismas condiciones que los realizados a mexicanos

- Finalmente en agosto de 2010

- TFJFA
 - Finalmente violación a principio de no discriminación indirecta
 - Intereses, regalías y demás gastos

RESOLUCIÓN TFJFA

- **La Sala Superior del TFJFA resolvió:**
 - La limitación a la deducción de los gastos a prorrata es contraria al principio de no discriminación (Tratado México-USA)
 - Se trata de un método de discriminación indirecta, previsto por los propios convenios
 - Su origen atiende a la práctica de diversos países que limitan la deducción de pagos al extranjero, respecto de los que se dificulta la fiscalización
 - Resulta procedente la deducción de estos gastos, en estricta aplicación del convenio

No obstante...

•Nuevo criterio junio 2012

- Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito
- No violación al principio de no discriminación indirecta
- Resuelve que el TFJFA no aportó elementos de prueba que llevaran a considerar violación al principio de no discriminación
- No se comprobó que los pagos a prorrata a una empresa mexicana sí sean deducibles, además de que no se prevé en la ley
- Las deducciones son prerrogativas, beneficios que deben ser estrictamente indispensables

- No se pudo verificar que hubo trato discriminatorio a dos sujetos en igualdad de circunstancias, pues no se pudo comprobar que los gastos en territorio nacional a favor de no contribuyentes sean deducibles
No hubo comparable para confirmar que sí había discriminación

- **Criterio cuestionable**

- No obligatorio / puede servir de guía para futuros casos
- Probar el derecho? Es un hecho que no son deducibles y bajo las mismas circunstancias y considerando que son estrictamente indispensables sí serían deducibles en México
- Tema que deberá valorarse caso por caso por cada empresa

Posición de la autoridad

- Reconocimiento de realidad operativa?
- Servicios reales, utilidad y beneficio en México, precios de transferencia?

LINEAMIENTOS SAT EN MATERIA DE ACREDITAMIENTO

- Art. 6 LISR
 - «Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero»

- Establece la posibilidad de acreditar contra el ISR mexicano:
 - El ISR
 - Pagado
 - En el extranjero
 - Por ingresos procedentes de fuente extranjera
 - Siempre que se trate de ingresos sujetos a ISR en México

LINEAMIENTOS SAT EN MATERIA DE ACREDITAMIENTO

- Artículo 6
 - Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, **el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero** por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

Que se debe entender por **impuesto sobre la renta**

- ¿Es relevante el nombre que se le dé al impuesto extranjero?
- ¿Importa la naturaleza o el objeto del impuesto?
- ¿Es relevante si es un impuesto federal o local?
- ¿Es importante que se permitan deducciones para calificar como un impuesto sobre la renta?

LINEAMIENTOS SAT EN MATERIA DE ACREDITAMIENTO

Para que sea ISR acreditable:

- Que el monto pagado en el extranjero sea un impuesto
 - En cumplimiento a disposición legal (de aplicación legal general y obligatoria)
 - No se realice como contraprestación por transmisión del uso, goce o aprovechamiento de un bien, la recepción de un servicio o la obtención de un beneficio personal
 - No se trate de la extinción de una obligación derivada de un derecho, contribución de mejora, aportación de seguridad social o aprovechamiento
 - No se trate de la extinción de una obligación derivada de un accesorio de una contribución o aprovechamiento

LINEAMIENTOS SAT EN MATERIA DE ACREDITAMIENTO

Para que sea ISR acreditable:

- Que el monto pagado en extranjero sea un impuesto sobre la renta
 - El objeto del impuesto = renta obtenida por el sujeto obligado al pago, o
 - Cuando no sea claro, que la base gravable del impuesto mida la renta

En ambos casos el régimen jurídico permita figuras sustractivas similares y en momentos similares a los establecidos por la LISR y

- El monto pagado en el extranjero se considera pagado respecto de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR

Se puede seguir considerando ISR siempre que el objeto del impuesto (o su base gravable en caso de duda) sean sustancialmente similares a la del impuesto a que se refiere la LISR

Si un tratado lo contempla como ISR, ya no es necesario hacer el análisis conforme a los lineamientos

Si un país introduce un impuesto, su naturaleza puede analizarse conforme a los lineamientos

LINEAMIENTOS SAT EN MATERIA DE ACREDITAMIENTO

De acuerdo con los lineamientos, por lo tanto no será relevante:

- El título o la denominación del impuesto
- La naturaleza del impuesto en los términos del país que lo establece
- La naturaleza del impuesto en los términos de terceros países (aunque en caso de duda se podrá tomar en cuenta dicho señalamiento)
- Si el impuesto es establecido por la federación, por el gobierno central o por alguna subdivisión de ambos

ACREDITAMIENTO / IMPUESTO PAGADO

Artículo 6

Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan **pagado** en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

- ¿Pagado en efectivo , bienes o servicios?
- ¿Es pagado aquel que se realice mediante acreditamiento, compensación o cualquier otra vía de extinción de la obligación?
- ¿Cualquier acto jurídico por el cual se extingue la obligación o quede satisfecho el interés del fisco extranjero?
- ¿Si el impuesto se retuvo y no se enteró?

ACREDITAMIENTO / IMPUESTO PAGADO

- Pago (art. 2062 Código Civil).- Entrega de la cosa o cantidad debida, o prestación del servicio prometido.
- Forma natural de extinguir obligaciones mediante su cumplimiento (dando una cosa, prestando un servicio o mediante abstención).
- Dación en pago (art. 2063 Código Civil).- Deudor cede bienes a acreedores en pago de sus deudas.
- Formas de extinción de obligaciones.- Compensación, confusión de derechos, remisión de deuda, novación.

¿Sería válida la posición de considerar como pagado en su expresión más amplia todo aquello que es exigible por el fisco extranjero y que mediante cualquier acto jurídico, la obligación es extinguida o el interés del fisco extranjero queda satisfecho?

ACREDITAMIENTO / INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA

Artículo 6

Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.

¿Ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero?

- ¿criterio de ley mexicana o extranjera?
- ¿interpretación a contrario sensu de las disposiciones del título V de la LISR?
- ¿fuente extranjera aquella que está sujeta a un impuesto en el extranjero?

ACREDITAMIENTO / INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA

Artículo 212 LISR (REFIPRES)

- Hasta 2007.- Ingresos de fuente de riqueza en el extranjero
- A partir de 2008.- Ingresos tanto de fuente de riqueza extranjera como mexicana

Precedente Novena Época (2009)

- Tesis aislada SCJN
- “RENTA. EL ARTÍCULO 212 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, NO OBLIGA A CONOCER LA LEGISLACIÓN FISCAL EXTRANJERA A FIN DE DETERMINAR EL MONTO DEL IMPUESTO A ENTERAR EN MÉXICO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA)”
- No es necesario conocer la legislación extranjera
- Basta con conocerse el monto del ingreso y el monto del impuesto efectivamente pagado en el extranjero

ACREDITAMIENTO / PRELACIÓN EN EL ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO

Criterio 39/2011/ISR (antecedente Criterio 46/2007/ISR)

Orden en que se efectuará el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero

El artículo 6, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que tratándose de personas morales, el monto del impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, acreditable contra el impuesto que conforme a dicha ley les corresponda pagar, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de la propia ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables por los ingresos percibidos en el extranjero, señalando además que las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, se considerarán al cien por ciento.

Ahora bien, toda vez que dicha disposición no establece el orden en el cual se debe realizar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, se considera que el mismo se puede acreditar contra el impuesto sobre la renta que les corresponda pagar en el país a dichas personas morales, antes de acreditar los pagos provisionales del ejercicio.

ACREDITAMIENTO / PRELACIÓN EN EL ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO

- Efectos de acreditamiento previo de pagos provisionales
 - Contribuyente con saldo a favor o sin impuesto a pagar
 - Imposibilidad de acreditar pago de ISR realizado en el extranjero
- Pagos provisionales son a cuenta del ISR del ejercicio
 - Acreditamiento debe realizarse contra el ISR causado en el ejercicio
 - Independientemente de los pagos provisionales.

ACREDITAMIENTO / PRELACIÓN EN EL ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO

Precedente 2008

- Segunda Sala TFJFA
- “RENTA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 6° DE LA LEY QUE RIGE DICHO IMPUESTO, VIGENTE EN 2001.”
- Acreditamiento no es medio de extinción, sino elemento para determinar la obligación tributaria
- Impuesto extranjero acreditable antes que pagos provisionales

Precedente 2011

- Pleno Sala Superior TFJFA
- “ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO POR UN RESIDENTE EN MÉXICO, PERCEPTOR DE DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR UNA PERSONA MORAL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO. DEBE ESTARSE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CORRESPONDERÍA PAGAR AL CONTRIBUYENTE Y NO AL IMPUESTO CAUSADO”
- Impuesto extranjero acreditable después que pagos provisionales

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE / REPORTE OCDE

- **Antecedentes**

- 12 de octubre 2011
 - Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE
 - Borrador para discusión “Interpretación y Aplicación del Artículo 5 (Establecimiento Permanente) del Convenio Modelo de la OCDE.
 - Se proponen modificaciones al Comentario, no modifica artículo
 - Se invitó a dar comentarios respecto del borrador
- 19 de octubre 2012
 - OCDE emitió versión revisada del borrador para discusión, el cual se basó en las comentarios recibidos de distintos sectores del ámbito fiscal mundial.
 - Se invitó a las personas interesadas a enviar comentarios antes del 31 de enero de 2013, a efecto de que se incluyan los cambios en la actualización del Convenio Modelo a publicar en 2014.

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Significado del concepto “a disposición de”.**
 - El lugar de negocios mediante el cual se desarrollan parcial o totalmente actividades empresariales depende del “poder efectivo” para usar el lugar.
 - Situación de hecho
- **Tiempo requerido para la existencia de un EP.**
 - Se propone clarificar que un EP puede existir incluso si la presencia es temporal, pero recurrente.
 - Se considera la existencia de un EP en el caso de actividades que se realicen de forma exclusiva en el país de la fuente.
- **Obras de construcción**
 - Se aclara que el periodo de pruebas (“testing”) debe incluirse en el cálculo de la existencia del proyecto (es decir, para el cómputo de los 12 meses).

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Presencia de personal de una empresa extranjera.**
 - Puede generar EP
 - Agente dependiente?
- **Subcontratista que subcontrata “todos” los elementos de un contrato.**
 - Puede generar EP
 - Agente dependiente?

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Significado de “concluir contratos en nombre de la empresa”**
 - El comisionista oculto (“commissionaire”), aquel que no divulga a los clientes que está actuando como un agente de la empresa extranjera, sino que actúa en nombre propio, puede generar un EP.
 - “Por ejemplo, en algunos países una empresa estará vinculada, en ciertos casos, por un contrato concluido con un tercero por una persona que actúa por cuenta de la empresa, incluso si dicha persona no divulga formalmente que actúa por cuenta de la empresa y el nombre de esta última no se incluye en el contrato.”

BENEFICIARIO EFECTIVO / OCDE

- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE
- Publicó borrador para discusión “Clarificación del significado de ‘Beneficiario Efectivo’ para efectos del Convenio Modelo”, a efecto de que el público interesado realizara comentarios.
- Incluye propuestas de modificación a artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías). El pasado 19 de octubre, la
- OCDE emitió versión revisada del borrador para discusión, el cual se basó en comentarios recibidos de distintos sectores del ámbito fiscal mundial.
- Se invitó a las personas interesadas a enviar comentarios al respecto antes del 15 de diciembre de 2012.

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Se sustituye el término “recibido” por “pagado”**
 - Se propone la modificación a efecto de clarificar que el Estado de fuente no se encuentra obligado a renunciar a su derecho de gravar por el hecho de que un ingreso sea “pagado directamente a” un residente de otro Estado eliminando de la redacción el que el ingreso fuera “inmediatamente recibido por” un residente.
 - El objetivo es hacer congruente la redacción con la prevista en el primer párrafo de los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías).

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Interpretación de “beneficiario efectivo”**
 - El borrador para discusión explica que el término “beneficiario efectivo” fue agregado para tratar las dificultades potenciales derivadas del uso de las palabras “pagado a...un residente”.
 - El término debe ser interpretado en ese contexto y no para referirse a cualquier significado técnico que pudiera tener bajo la legislación interna de un país en especial.
 - El significado de la legislación doméstica será aplicable, siempre que sea consistente con los lineamientos generales incluidos en los Comentarios.

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Definición del concepto de “beneficiario efectivo”**
 - La OCDE por primera vez propone lineamientos para identificar los casos en que un residente de un Estado Contratante será beneficiario efectivo del ingreso.
 - Se explica por qué los agentes, agentes nominales y compañías conducto actuando como fiduciarios o administradores, no obstante ser los perceptores del ingreso (dividendos, intereses o regalías), no son los beneficiarios efectivos al no tener derecho absoluto de usar y disfrutar el ingreso que perciben.
 - Los poderes (derechos) de este perceptor sobre el ingreso se encuentran constreñidos en el sentido en que éste se encuentra obligado, contractual o legalmente, a transferir el pago recibido a otra persona.
 - Además, se clarifica que el derecho de uso y goce de un ingreso debe distinguirse del derecho de propiedad, así como del uso y goce de acciones respecto de las cuales se paga el dividendo, del derecho a reclamar una deuda de la cual nace el interés y del derecho o propiedad respecto del cual se pagan las regalías.

CONCEPTOS RELEVANTES MODIFICADOS

- **Anti-abuso**

- Se explica que el hecho de que una persona sea considerada “beneficiario efectivo” de un ingreso no significa que la limitación de gravar en el Estado de la fuente tenga que ser otorgada automáticamente.
- Esta limitación a gravar no debe ser otorgada en casos de abusos de la disposición.
- El concepto no abarca casos como treaty shopping y, por lo tanto, no debe ser interpretado como si restringiese la aplicación de otros medios para enfrentar esos otros casos, tales como las cláusulas específicas contra el abuso de tratados, las cláusulas generales anti-elusivas, los enfoques de sustancia sobre la forma o de sustancia económica.

¡GRACIAS!

Mauricio Ambrosi Herrera
mambrosi@turanzas.com.mx