Impacto de la reforma fiscal en EUA en precios de transferencia[1]

Repercusiones que tuvo el paquete de cambios tributarios en esa materia.

Marisol Oregel

Transfer Pricing.
Partner. RSM México

Introducción

Después de un extenuante proceso legislativo, en diciembre de 2017, el Congreso de los Estados Unidos (EUA), aprobó el paquete de reformas tributarias conocido como el Tax Cuts and Jobs Act (TCJA). El TCJA fue ratificado mediante firma del presidente Trump el 22 de diciembre de 2017, entrando de esta forma en vigor.

La mayoría de las disposiciones del TCJA son aplicables para eventos y transacciones llevadas a cabo a partir del 1o. de enero de 2018, no obstante, en algunos casos los atributos fiscales que se hubieran tenido al 31 de diciembre de 2017 se verían afectados por el TCJA.

El TCJA es la primera reforma fiscal integral en EUA desde 1986 con un impacto profundo en la economía y negocios, no solamente en el país, sino también en el ámbito global. Uno de los objetivos principales del TCJA es hacer el sistema tributario más competitivo para las empresas (EUA tenía una de las cargas tributarias corporativas más altas del mundo) incentivando de esta forma a las empresas estadounidenses a reinvertir en la planta productiva del país y repatriar capitales que se mantenían en el extranjero.

Personas físicas

Se modifican las tablas de impuestos federales para quedar como siguen:

2017 - DECLARACION CONJUNTA			
LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	TASA
-	18,650.00	-	10%
18,650.00	75,900.00	1,865.00	15%
75,900.00	153,100.00	10,452.50	25%
153,100.00	233,350.00	29,752.50	28%
233,350.00	416,700.00	52,222.50	33%
416,700.00	470,700.00	112,728.00	35%
470,700.00	470,700.00 +	131,628.00	39.60%

2018 - DECLARACION CONJUNTA			
LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	TASA
-	19,050.00	-	10%
19,050.00	77,400.00	1,905.00	12%
77,400.00	165,000.00	8,907.00	22%
165,000.00	315,000.00	28,179.00	24%
315,000.00	400,000.00	64,179.00	32%
400,000.00	600,000.00	91,379.00	35%
600,000.00	600,000.00 +	161,379.00	37%

1 Colaboración en autoría por **Edgar Lopezlena.** MST. International Tax Senior Director. RSM US LLP

Tarifa aplicable de 2018 a 2025

¿Qué efecto pudieran tener las tablas para personas físicas en los precios de transferencia?

- En un esquema de transparencia fiscal, los socios personas físicas pagan el impuesto por las utilidades generadas por la sociedad
- Se aplican las tasas anteriormente señaladas
- Con la baja de tasas, se crean incentivos para que un socio persona física quiera incrementar la rentabilidad de su empresa en Estados Unidos a través de planeación de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero
- Aproximadamente 50 % de las empresas americanas con operaciones en el extranjero están bajo el esquema de transparencia fiscal

En lo que respecta a la materia de precios de transferencia, el TCJA propiamente no incluye modificaciones importantes a las disposiciones aplicables al tema (Sección 482 del Código de Recaudación Interna -IRC-, y Reglamentos y Reglas que le siguen). No obstante, recordemos que algunos de los objetivos del TCJA son el incentivar la repatriación de utilidades y planta productiva hacia los EUA y el desmotivar la acumulación de utilidades fuera del país por parte de empresas americanas.

Es así que el TCJA incluye ciertos mecanismos que guardan una estrecha relación con la materia de precios de transferencia, toda vez que varios de sus componentes están determinados en función del valor de las operaciones que las empresas residentes en EUA llevan a cabo con sus partes relacionadas residentes en otras jurisdicciones fiscales extranjeras.

Precaución

Este documento no analiza todas las disposiciones y posibles repercusiones del TCJA. Más bien persigue proporcionar un resumen de los mecanismos y conceptos que a nuestro juicio, tienen un mayor impacto en la materia de precios de transferencia en México. Los comentarios aquí vertidos no deben aplicarse a casos reales sin la debida asesoría proporcionada por especialistas en la materia.

Breviario de las principales reformas del TCJA con efectos en la materia de precios de transferencia en México

A fin de determinar cuáles son los principales conceptos que a nuestro juicio tienen el mayor impacto en la materia de precios de transferencia en México, es necesario tener una idea general de cómo funcionan y cuáles son sus principales reglas operativas. En los siguientes párrafos daremos una reseña de dichos conceptos, sin profundizar demasiado en todas sus reglas de operación y cuestionamientos que surgen de su aplicación.

Tasa corporativa del 21 %

El primero y más obvio concepto es la drástica reducción de la tasa de impuesto para sociedades del régimen corporativo[2]. De ser una de las jurisdicciones fiscales con tasas de impuesto sobre la renta más altas del mundo, a raíz del TCJA, EUA pasó a tener una de las tasas de impuesto más bajas, estando incluso por debajo de la tasa del ISR en México del 30 %.

Lo anterior trae como resultado que empresas mexicanas con operaciones en los EUA exploren la posibilidad de estacionar mayores cantidades de ingresos en dicho país, para sujetarse a una tasa de impuesto del 21 % para sociedades que tributan bajo el régimen corporativo para ejercicios fiscales que inicien a partir del 1o. de enero de 2018, en lugar de la tarifa escalonada aplicable hasta 2017, obtener un beneficio fiscal con respecto a la tasa del 30 % en México, con un posible beneficio neto de nueve puntos porcentuales en la mayoría de los casos. Una de las técnicas más socorridas para lograr esto es mediante ajustes a los montos de las operaciones que dichas empresas mexicanas tienen con sus unidades de negocios en EUA a través de las cuales llevan a cabo operaciones en dicho país, y por ende, estas empresas han buscado el apoyo de sus asesores en materia de precios de transferencia.

2 "Subchapter C-Corporations" - Este tratamiento no debe confundirse con el tratamiento para sociedades fiscalmente transparentes, como lo son ciertas Limited Liability Companies, Partnerships y entidades jurídicas similares

LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	TASA
-	50,000.00	-	15%
50,000.00	75,000.00	50,000.00	25%
75,000.00	100,000.00	75,000.00	34%
100,000.00	335,000.00	100,000.00	39%
335,000.00	10,000,000.00	335,000.00	34%
10,000,000.00	15,000,000.00	10,000,000.00	35%
15,000,000.00	18,333,333.00	15,000,000.00	38%
18,333,333.00	18,333,333.00 +	-	35%

Claro está que, al analizar la posibilidad de estacionar y retener utilidades en EUA, se debe evaluar el efecto que la tasa del 21 % tiene en las reglas anti-diferimiento del Título IV de la LISR. Esto es materia de otro estudio.

Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)

El GILTI es una medida anti-diferimiento aplicable a accionistas americanos propietarios directa o indirectamente del 10 % o más de sociedades extranjeras del régimen corporativo para entidades extranjeras controladas[3] por la explotación de activos intangibles localizados en el extranjero. Existe una correlación interesante, dado que mientras más alta es la tasa impositiva de la jurisdicción fiscal en donde se encuentran localizados dichos intangibles (fuera de EUA) más bajo es el GILTI y viceversa, por lo que este concepto se percibe como un impuesto "punitivo" por tener propiedad intangible ubicada fuera de EUA.

En términos generales, se permite el diferimiento en el reconocimiento del ingreso obtenido por el accionista americano de hasta el 10 % de la canasta de ingresos atribuidos a activos tangibles (QBAI por el acrónimo en inglés *Qualified Business Asset Investment*) obtenidos por cada sociedad extranjera (después de descontar las pérdidas obtenidas por cada una de dichas sociedades). Con el diferimiento del 10 % el accionista americano acumulará en su declaración anual únicamente las utilidades que la sociedad extranjera le distribuya, en el ejercicio en que reciba las utilidades.

El 90 % excedente se considera ingreso atribuible a activos intangibles, y por ende el accionista americano deberá anticipar la acumulación del ingreso en su declaración americana en el ejercicio en el que la sociedad extranjera obtenga los ingresos atribuibles a activos intangibles. Se estará exento de este ingreso ficto si la tasa real de impuesto extranjero global es 13.125 %.

Resulta así que el objetivo principal del GILTI es gravar de forma anticipada los ingresos por activos intangibles que se generen fuera de EUA. Aquellas empresas americanas que estén en riesgo de rebasar el tope del 10 % máximo permitido podrían tratar de ajustar los precios de las operaciones por ingresos ordinarios (atribuibles a activos tangibles) que tengan con partes relacionadas residentes en otros países para desviar dichos ingresos de países en donde tengan activos intangibles.

De ahí que algunas empresas americanas se den a la tarea de buscar un incremento a los precios que utilizan al vender productos o servicios a sus empresas mexicanas (por lo general, a la baja) o en sentido contrario de ajustar al alza los precios a los que reciben bienes o servicios de dichas entidades mexicanas.

Foreign Derived Intangible Income (FDII)

A diferencia del GILTI (que busca gravar ingresos excesivos por activos intangibles ubicados en el extranjero), el FDII es un incentivo fiscal para aquellos contribuyentes americanos que obtienen ingresos por activos intangibles desarrollados en EUA y salvaguardados en este país, así como para llevar de regreso la propiedad intangible a los EUA en caso de que se hubiera localizado en otra jurisdicción para en consecuencia reportar mayor ingreso en dicho país y es ahí donde hay una correlación con el GILTI. Cabe señalar aquí que, en algunos casos, el incentivo fiscal FDII puede aplicar a ingresos por la venta de servicios y bienes tangibles en donde hay un componente intangible importante.

En términos generales, el FDII es una deducción fiscal equivalente al 37.5 % de la canasta de ingresos netos obtenidos de fuente de riqueza extranjera por una empresa residente en EUA. En algunos casos, las empresas que obtengan ingresos que califiquen para el FDII, y que a su vez estén sujetas al régimen de anti diferimiento del GILTI previamente explicado, podrán deducir hasta un 50 % del ingreso que bajo las reglas del GILTI deban acumular de forma anticipada.

El beneficio del FDII aplica únicamente a contribuyentes americanos que tributan bajo el régimen corporativo de empresas, las personas físicas y las sociedades fiscalmente transparentes no pueden aplicar este beneficio.

Al haber un beneficio fiscal en EUA por la captación de ingresos por intangibles localizados en el extranjero, las empresas americanas que reciben regalías o contraprestaciones similares de sus partes relacionadas residentes en México, pudieran buscar el incrementar el valor de dichas contraprestaciones. Reviste aquí la importancia de cuidar que dichos incrementos al alza no pongan en riesgo a la subsidiaria mexicana por pagos excesivos de regalías a partes relacionadas residentes en el extranjero.

En el caso de empresas americanas que cobren a sus partes rela-

3 "Controlled Foreign Corporations" – Sociedades extranjeras controladas cuyos accionistas americanos pagan impuestos en Estados Unidos únicamente cuando la sociedad realiza una distribución de utilidades

cionadas residentes en México regalías o contraprestaciones similares por el uso de activos intangibles, debido a los efectos adversos que puede tener el GILTI, aunados a los beneficios del FDII comentados en los párrafos anteriores, se buscará que los montos por estos cargos sean al alza.

Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)

El BEAT es un impuesto adicional para las empresas que tributan bajo el régimen corporativo de sociedades, que erosionan de forma excesiva sus utilidades mediante pagos a residentes en el extranjero.

El impuesto aplica a empresas que hayan obtenido un promedio de US$ 500 millones o más de ingresos brutos por su actividad principal en los tres ejercicios fiscales inmediatos anteriores. Cabe señalar que este impuesto aplica también a empresas extranjeras que tengan un establecimiento permanente en EUA o que aun no teniéndolo, tengan ingresos por actividades empresariales atribuidos a operaciones realizadas en este país que excedan el límite de US$ 500 millones[4].

Este impuesto debe pagarse sobre la diferencia entre:

- el 5 %[5] de la canasta de utilidades determinada conforme a un procedimiento especial, y
- el impuesto a cargo del contribuyente, disminuido de ciertos conceptos y acreditamientos

CUANDO EL PRIMERO SEA MAYOR

Para determinar la canasta de utilidades arriba mencionada, no serán deducibles los pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero por compra de bienes, prestación de servicios y la depreciación de bienes de capital adquiridos de dichas partes. Por lo general, no se permite la aplicación de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores al determinar esta canasta.

Sobre el excedente que resulte conforme a lo anterior se deberá pagar el impuesto a la tasa corporativa del 21 %.

Se advierte de la mecánica del cálculo de la canasta especial de utilidades la importancia que tienen los valores a los que el contribuyente americano adquiere productos, bienes de capital, bienes intangibles e incluso servicios de sus partes relacionadas residentes en el extranjero. Un contribuyente que detecte que está sujeto al BEAT podría tratar de disminuir dichos valores, vulnerando posiblemente la posición de precios de transferencia que sus partes relacionadas residentes en el extranjero (incluyendo México) tienen para con sus respectivas jurisdicciones fiscales.

En el caso particular de México, recordemos que las empresas que operan bajo el régimen de maquiladora deben obtener una utilidad fiscal mínima, ya sea por utilizar el mecanismo de *safe-harbor* o por haber obtenido una resolución en materia de precios de transferencia (APA) con las autoridades fiscales mexicanas. El tratar de ajustar los importes que una empresa americana le paga a su maquiladora mexicana pudiera poner a esta última en riesgo de incumplir con estas disposiciones, creando así un establecimiento permanente en México para dicha empresa.

En el sentido opuesto, se abre la oportunidad para que las maquiladoras que tributan bajo la opción del *safe harbor*, busquen la firma de un APA con las autoridades competentes, que les permita reducir el monto de los ingresos por servicios de maquila que deben facturar a sus partes relacionadas residentes en EUA, reduciendo para esta la posibilidad de hacerse sujeta del BEAT.

Algunas consideraciones relacionadas con precios de transferencia y que podrían afectar la forma tradicional de hacer negocios por transacciones que comúnmente se llevan a cabo entre miembros de grupos multinacionales que involucran a entidades residentes en EUA y que es importante no perder de vista.

Para efectos del BEAT, se considera que erosionan la base los pagos por los siguientes conceptos:

- servicios
- regalías
- intereses

Por otra parte, cabe resaltar que no se consideran pagos que erosionan la base, aquéllos efectuados por:

- Conceptos que se incorporan al costo de ventas, tales como
  - adquisiciones de mercancías, materiales, consumibles y componentes
  - servicios de maquila
  - ciertos costos indirectos (fletes, maniobras, seguros, etc.)
- Los que para probar si fueron pactados en condiciones *arm's length* puedan ser analizados bajo el enfoque del *Simplified Cost Method* (SCM). Si la compañía americana tiene transacciones de prestación de servicios que sean elegibles para este enfoque y la compañía opta por él, dichos cargos son excluidos del cálculo del BEAT

Como se puede inferir, el GILTI es un castigo por ubicar la propiedad intangible fuera de los EUA, y el FDII es un incentivo para repatriarla a EUA.

Una de las modificaciones importantes en las Guías sobre Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos para empresas multinacionales y administraciones tributarias (Guías de la OCDE)[6] derivado del Plan de Acción BEPS[7] fue precisamente el capítulo VI, "Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles", y es también derivado de la reforma fiscal americana que se incorporan importantes modificaciones en el IRC[8] para incluir dentro de la definición de Propiedad Intangible los conceptos de *On-going Concern Value*[9] que se conoce como

4 "Effectively Connected Income, o "ECI"
5 Este porcentaje será del 5% para los ejercicios fiscales de 2018 a 2025, del 10% para 2025 y 12.5% a partir del 2026 (incluyendo ejercicios fiscales montados)
6 Las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE fueron emitidas por la OCDE en 1995 y complementadas a partir de entonces
7 OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing
8 §936 (h) (3) (b)
9 Guías OCDE, Capítulo VI, Sección A P 6.27

el valor del conjunto de los activos de una empresa operativa que excede de la suma de los valores individuales de cada activo; *Goodwill*[10], el cual puede referirse a la diferencia entre el valor agregado de una empresa operativa y la suma de los valores de todos los activos tangibles e intangibles identificables, también se conoce como la representación de las ventajas económicas futuras asociadas a los activos empresariales que no están identificados individualmente y reconocidos de forma independiente o la expectativa de negocio futuro con los clientes actuales; y *Workforce in place*[11], que se conoce como el grupo de empleados con cualificación o experiencia únicas a grado tal que puede influir en los precios de plena competencia de los servicios que se presten o en la eficiencia con la que la empresa presta los servicios o produce los bienes.

On-going Concern Value, *Goodwill*, y *Workforce in place* ya habían sido objeto de diversas controversias en EUA por operaciones intercompañía (ejemplo: Veritas Software Corporation v. Commissioner, 133 T.C. 297 -2009-) con los cuales se creó el antecedente para dar pie a esta reforma en el IRC, que evidencia el interés en desincentivar los pagos a otras jurisdicciones, asignarle un valor y que este sea retribuido a conceptos que son inherentes al negocio pero que no se encontraban propiamente regulados, así como atraer la mayor cantidad de inversión posible, ante lo cual es de suma importancia para la toma de decisiones del grupo en su conjunto tener un enfoque de ambos lados de la frontera para ver the *big picture* y que esas decisiones tengan un acompañamiento para conocer todas las implicaciones fiscales que podría tener para el grupo multinacional.

Reflexión final

Al momento de analizar el efecto de los conceptos arriba aludidos, es importante hacerlo de forma integral ya que muchos de ellos interactúan entre sí. El analizar el efecto de cada uno de ellos de forma aislada puede traer consigo resultados no deseados.

Asimismo, se debe tener cuidado de no exceder la canasta de ingresos de fuente de riqueza extranjera (determinados conforme a las disposiciones del IRC), ya que el importe del acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero disminuye en proporción directa a la canasta de ingresos de fuente de riqueza extranjera. Así las cosas, si se canalizan cantidades excesivas de ingresos hacia los EUA con el objetivo de maximizar los beneficios fiscales arriba mencionados (o de disminuir los efectos adversos del GILTI y/o BEAT), se corre el riesgo de perder el derecho a acreditar impuestos pagados en el extranjero, con la posibilidad de incrementar el impuesto global de forma innecesaria. Esto es especialmente peligroso en jurisdicciones con una tasa de impuesto más alta que la tasa corporativa americana, como es el caso de México (21 % de tasa de impuesto en EUA para empresas del régimen corporativo de sociedades, contra 30% de tasa de ISR en México para sociedades del régimen general).

10 Guías OCDE, Capítulo VI, Sección A P 6.27
11 Guías OCDE, Capítulo I, Sección D P 1.152