

Noticias del otro lado

Pedro E. Corona de la Fuente

Luis A. Zendejas Ruiz

Puntos Finos - Número 287/2019 - 01/06/2019

LO RELEVANTE EN LOS EUA

NOTICIAS DEL OTRO LADO

 Procopio®



Lic. Pedro E. Corona de la Fuente

Socio del Área Fiscal
Internacional de Procopio,
en San Diego, California

Lic. Luis A. Zendejas Ruiz

Abogado en México
Forma parte del Área Fiscal
Internacional de Procopio



REGLAMENTOS PROPUESTOS PARA LA APLICACIÓN DE LA TASA PREFERENCIAL EN LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS

Uno de los temas más relevantes de la Reforma Fiscal de los Estados Unidos de América (EUA), que entró en vigor en 2018, fue la reducción de la tasa corporativa al 21%. Adicionalmente, se otorgó una deducción del 37.5% respecto de ciertos ingresos intangibles que provengan de la exportación de bienes o servicios –*Foreign Derived Intangible Income* (FDII)–. Esta deducción deriva en una tasa

efectiva del 13.125% (deducción FDII) y es aplicable para los ejercicios del 2018 al 2025.

Al respecto, el 4 de marzo de 2019, el Departamento del Tesoro emitió una propuesta de reglamentos con los requisitos para considerar ciertos ingresos como FDII, y tener acceso a la tasa del 13.125%. Cabe destacar que éstos son extensos (177 páginas) y complejos.

A continuación se muestra una explicación breve sobre cada uno de los puntos más relevantes, a nuestra consideración, de esos reglamentos:

CONTRIBUYENTES ELEGIBLES

De manera importante, la deducción FDII solamente resulta aplicable para “corporaciones” de los EUA. Es decir, no aplica a personas físicas ni entidades que sean “transparentes” para efectos fiscales de ese país. [1](#)

[1](#) Los reglamentos aclaran que en el caso de ingresos obtenidos por entidades “transparentes” (*partnerships*), la determinación se hará a nivel de los socios respecto de su parte proporcional en los ingresos/activos de la entidad

INGRESOS CALIFICABLES

Como se mencionó anteriormente, la tasa preferencial del 13.125% se logra a través de un mecanismo de deducción del 35% sobre los ingresos netos que califiquen como FDII. Por tanto, el punto de partida para determinar si la deducción resulta aplicable son los ingresos netos (esto es, después de deducciones), siempre y cuando el ingreso sea “calificable”.

En principio, todos los ingresos califican para el FDII, salvo algunas excepciones específicas. De manera importante, se excluyen los ingresos obtenidos a través de sucursales (*branches*) extranjeras. Es decir, los ingresos deben obtenerse directamente por la corporación de los EUA, desde ese país, y no a través de una presencia en el extranjero. Esto es consistente con la idea de exportación de servicios.

INGRESOS “INTANGIBLES”

Otro elemento clave para determinar si los ingresos son FDII es la definición de ingresos “intangibles”. Para tal efecto, se establece una definición, *a contrario sensu*. De esa manera, para efectos prácticos, se consideran como ingresos intangibles aquellos que no son considerados como ingresos tangibles.

Ahora bien, para determinar qué es un ingreso tangible, se debe hacer referencia al costo fiscal que tenga la corporación en los activos tangibles depreciables (es decir, **activos depreciables**). Una vez que se determine el costo fiscal en los activos depreciables, la ley establece un retorno ficto anual del 10% sobre ese costo fiscal.

Es decir, el ingreso tangible anual equivale al 10% del costo fiscal en los activos depreciables. Por tanto, el ingreso intangible es el ingreso neto anual que **exceda de ese 10%**.

Supongamos que hay una corporación con ingresos netos de \$100 y que su costo fiscal en sus activos depreciables es de \$400. Por tanto, su ingreso tangible es \$40 (esto es, \$400 de costo fiscal en los activos depreciables por 10%). De esta manera, su ingreso intangible será de \$60 (es decir, \$100 de ingresos netos, menos \$40 de ingreso tangible).

Como puede observarse, no es necesario tener activos intangibles (por ejemplo: patentes, marcas, etc.) para tener ingresos intangibles, sino que simplemente al no tener suficientes activos tangibles se pueden generar ingresos intangibles. [2](#)

[2](#) Desde luego, con el objetivo de incrementar los ingresos “intangibles” elegibles para la deducción

FDII, las corporaciones podrían estar tentadas a dejar de ser dueñas de activos depreciables (lo que disminuiría sus ingresos “tangibles”). Para evitar abusos, los reglamentos incluyen reglas que van dirigidas a operaciones en que se venden los activos depreciables pero se pueden seguir utilizando por el vendedor (por ejemplo, mediante el arrendamiento de los mismos)

INGRESOS “DERIVADOS DEL EXTRANJERO”

Otro concepto importante para calificar para la deducción FDII, es que los ingresos tienen que derivarse del extranjero. Para determinar si un ingreso deriva o no del extranjero, los reglamentos establecen diferentes criterios, dependiendo de si se trata de ingresos por ventas o por servicios:

Ingresos por ventas

En el caso de ingresos por ventas, la operación tiene que ser: **(i)** con una persona “extranjera” (por ejemplo, no residente fiscal de los EUA) y **(ii)** que el bien sea utilizado en el extranjero. Para estos efectos, se incluye en el concepto de “ventas”, a los arrendamientos, licencias, intercambios o cualquier otra enajenación. **3**

Cuando la venta se refiere a un bien **tangible**, se considera que es para uso en el extranjero cuando: **(i)** no son utilizados dentro de los EUA durante los tres años siguientes a la operación o **(ii)** son sujetos a un proceso de transformación sustancial en el extranjero.

Cuando se trate de bienes **intangibles**, se considera que la venta es para uso en el extranjero cuando la explotación de los mismos (por ejemplo, el usuario final) sea de esa manera.

Ingresos por servicios

En el caso de servicios es indistinto si la operación se efectúa con una persona “extranjera”, o con un residente fiscal de los EUA. Es decir, en este caso lo importante es que el servicio se preste respecto de una persona o bien en el extranjero.

Para determinar si los servicios se prestan en el extranjero, los reglamentos distinguen entre los siguientes tipos de servicios:

1. Servicios presenciales (*proximate services*). Este tipo de servicios se refiere a aquéllos en los que es necesario que el prestador del servicio y el receptor tengan proximidad física al momento de prestar los mismos (por ejemplo, servicios de capacitación o auditoría que se realicen en las instalaciones del cliente). En este caso, se considera que los servicios se prestan en el lugar donde se desarrollen los mismos.
2. Servicios relacionados con bienes tangibles (*property services*). Este tipo de servicios incluye a los que están relacionados con un bien tangible, que requieren el contacto físico con el bien tangible (por ejemplo, mantenimiento o reparación de maquinaria). En esta situación, se considera que los servicios se prestan en el lugar donde se ubique el bien.
3. Servicios de transporte (*transportation services*). Estos servicios incluyen el transporte de personas o bienes. Se considera que los servicios se prestan, parte en el lugar de origen y parte en el lugar de destino.
4. Servicios generales (*general services*). Esta es la categoría residual para cualquier otro tipo de servicios. En este caso, se considera que los servicios se prestan en la ubicación del receptor de los mismos. **4**

3 Los reglamentos aclaran que la deducción FDII no aplica a las ventas de acciones, títulos valor o similares

4 A su vez, los servicios generales se subdividen en dos categorías: **(i)** los proporcionados a los consumidores finales (por ejemplo, para su uso personal) y **(ii)** los proporcionados a negocios. En este último caso, los reglamentos indican que debe atenderse a la ubicación de la rama del negocio que se beneficia de la prestación de los servicios

DOCUMENTACIÓN DE SOPORTE

Se deben obtener los documentos que acrediten que se cumple con los requisitos para la deducción FDII a más tardar en la fecha en la cual se presente la declaración del ejercicio respectivo. Por ejemplo, para una operación celebrada en 2018, se tendría hasta la fecha en que se presente la declaración de ese ejercicio (2019) para recabar la información respectiva.

En el caso de las ventas, es de especial importancia mantener los documentos relativos al *status* del comprador como “extranjero”, debido a que es uno de los requisitos para calificar y obtener la deducción FDII. Por su parte, en algunas ocasiones el uso en el extranjero podría acreditarse mediante la constancia de envío del bien al extranjero.

Generalmente, un contribuyente puede basarse de buena fe en los documentos que reciba, siempre y cuando no tenga motivo para sospechar que la información recibida es incorrecta.



OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Por último, es importante mencionar que se establecen obligaciones adicionales para operaciones con partes relacionadas. Sin embargo, estos requisitos solamente resultan aplicables cuando se trata de servicios generales o para el caso de venta de bienes tangibles. ⁵

Concretamente, en el caso de servicios generales, la deducción FDII no aplica si los servicios prestados por la corporación de los EUA a su parte relacionada extranjera son sustancialmente similares a los que la parte relacionada extranjera presta a clientes en esa nación.

Por último, en el caso de la venta de bienes tangibles a una parte relacionada extranjera, para que aplique la deducción FDII debe establecerse que ésta vendió los bienes a terceros no relacionados para uso fuera de los EUA. Además, esta venta al tercero no relacionado debe suceder a más tardar en la fecha de presentación de la declaración de impuestos del ejercicio que se trate. •

⁵ Es decir, no aplican en el caso de venta de bienes intangibles o de servicios que no sean generales (presenciales, relacionados con bienes tangibles o de transportación)