

Reformas fiscales 2014¹

A continuación presentamos un resumen de los principales cambios en materia tributaria con motivo de la reforma hacendaria para el ejercicio 2014 la cual fue aprobada por el Congreso en Octubre de 2013 y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013.

En el presente resumen únicamente nos enfocamos en aquellas reformas que de alguna forma pueden tener alguna implicación en materia de precios de transferencia, por lo cual no constituye una sinopsis completa de las reformas fiscales para el ejercicio 2014.

Una buena parte de los cambios introducidos responden a la necesidad de las autoridades fiscales de contar con un mejor marco regulatorio y de control de las operaciones desarrolladas por los contribuyentes que en algún momento pueden representar transacciones que erosionan la base impositiva en México o bien permiten que se trasladen utilidades a otras entidades en distintas jurisdicciones.

Estas situaciones han sido en su momento identificadas por la OECD y los comités apropiados están en proceso de elaboración y aprobación los lineamientos que intentaran dar un marco de referencia adecuado para evitar este tipo de acciones (Base Erosion and Profit Shifting BEPS). Es importante destacar que bajo este entorno complejo, no sólo el gobierno de México ha aprobado y puesto en marcha este tipo de medidas que pueden tener implicaciones importantes en cuanto a la estructura de las operaciones entre empresas relacionadas.

Código Fiscal de la Federación

1. Declaración Informativa sobre la Situación Fiscal (a presentarse en Junio del año siguiente al que se reporta), se establece la obligación de presentar esta declaración para aquellas empresas que cumplan con alguno de los siguientes supuestos: a) Ingresos de o más de: \$644,599,005 pesos (\$49,500,000 USD) así como aquellos que tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista o en bolsa de valores, b) Empresas que pertenezcan al régimen opcional para grupos de sociedades, entidades paraestatales de la administración pública federal, c) Establecimientos permanentes de sociedades del extranjero y únicamente por dichas actividades, empresas respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Una vez que se cuente con el formato de declaración será necesario determinar el grado de detalle e información requerida en materia de precios de transferencia. Es de esperarse que en dicha declaración se tenga que reportar información puntal en relación

¹ Fuente: <http://preciostransferenciamexico.com/home/blog/archives/1097>

con el tipo de operaciones, montos, metodología de precios de transferencia utilizadas y, en su caso, la existencia o no de ajustes en la materia.

2. Dictamen Fiscal por Contador Público Independiente (a presentarse antes del 15 de Julio del año siguiente que se reporta), se establece la opción de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales para empresas que: a) Tengan ingresos acumulables de más de \$100,000,000 pesos (7,690,000 USD), b) El valor de su activo sea superior a \$79,000,000 pesos (6,075,000 USD) o que al menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior. Al presentar este dictamen se tendrá por cubierta la obligación de la declaración informativa sobre la situación fiscal.

Hasta ahora en los dictámenes para efectos fiscales existen varias secciones específicas en las cuales se debe incluir información detallada en relación con precios de transferencia; es de esperarse que continúe esta obligación en la materia y por ello recomendamos revisar en su momento los requerimientos de información que al efecto se establezcan en materia de operaciones con partes relacionadas.

3. Habrá mayores facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales enfocándose a la substancia y racionalidad de negocios vs. forma. Adicionalmente habrá mayores facultades de fiscalización a través del uso de herramientas tecnológicas / revisiones electrónicas mediante las cuales la autoridad cuenta de antemano con información de la facturación y otros elementos de la contabilidad de las empresas que facilitan la revisión del cumplimiento con las diversas disposiciones fiscales.

Gradualmente la autoridad pondrá en funcionamiento el “Buzón Tributario” el cual funcionará como una herramienta directa de comunicación y fiscalización con los contribuyentes mediante el cual se podrán emitir notificaciones.

Al respecto, aquellas empresas que anteriormente estaban dictaminadas para efectos fiscales, ya sea de forma obligatoria o voluntaria, y al no presentar un dictamen de acuerdo con el nuevo marco regulatorio, serán ahora de primera mano responsables de atender y dar respuesta a los cuestionamientos de la autoridad, entre los que se encuentran, desde luego, los relacionados con las obligaciones en materia de precios de transferencia. Por lo tanto ya no se tendrá acceso al procedimiento de revisión secuencial que antes aplicaba al contar con un dictamen sobre la situación fiscal emitido por un contador público certificado. Bajo este nuevo esquema, resulta fundamental que las empresas cuenten con su documentación de precios de transferencia soportando adecuadamente sus operaciones con partes relacionadas tanto en México como en el extranjero.

Impuesto sobre la Renta

1. Se modifica el régimen de consolidación fiscal, introduciendo distintas posibilidades: a) Nuevo régimen opcional de grupos de sociedades permitiendo un diferimiento del ISR pero sólo por tres años. b) Procedimiento de desconsolidación para aquellos grupos de empresas que venían utilizándolo con más de cinco años en el régimen incluyendo tres procedimientos de cálculo del ISR diferido (hasta cinco años). c) Continuar con el procedimiento de consolidación para empresas que optaron por el mismo a partir de 2010 y cuentan por tanto con menos de cinco años en el régimen.

Dependiendo del curso de acción a seguir por los grupos de empresas pueden presentarse áreas de oportunidad en materia de estructuración de operaciones sobre todo en el caso de aquellos grupos que no vayan a optar por el nuevo régimen opcional para grupos de sociedades. Al respecto, las estructuras ya sean nuevas o revisadas, deberán en todo momento cumplir con la obligación de realizarse a valor de mercado y estar adecuadamente documentadas desde la perspectiva de precios de transferencia.

2. Se limita la deducibilidad de erogaciones exentas para los trabajadores por concepto de previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificaciones anuales, horas extras, prima vacacional y dominical, PTU etc. Hasta el 53%. Cuando dichas prestaciones exentas sean reducidas de un ejercicio al otro la deducción será del 47%. Las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores pagadas por los patrones no serán deducibles.

Todas las empresas que cuenten con empleados pero principalmente aquellas dedicadas a la prestación de servicios de personal se verán afectadas por esta disposición. Este cambio puede tener implicaciones importantes en precios de transferencia, resultando necesario revisar las bases de facturación de los servicios, y en su caso los posibles efectos en los niveles de rentabilidad de dichas entidades como resultado de este cambio, debiendo cumplir en todos los casos con el principio de valor de mercado y cumplir con los requisitos documentales necesarios para soportarlas adecuadamente.

3. En el caso de las empresas mineras, los gastos de exploración para la cuantificación y localización de yacimientos efectuados en periodo preoperativo sólo se podrán deducir en un 10% anual, eliminando de esta forma su deducción en el ejercicio en que se efectúen. Así mismo, se establecen nuevos derechos adicionales de un 7.5% sobre la utilidad fiscal (excluyendo intereses, ajuste por inflación y depreciación). En el caso de fundos sin explotación, se establece un derecho adicional de 50% al 100% más del derecho original, dependiendo del tiempo transcurrido sin explotar dichos fundos. Un 0.5% a los ingresos por la enajenación de oro, plata y platino (por la erosión ambiental que genera su explotación).

Estos cambios en el esquema de pago de derechos pueden llevar a replantear la estructura de negocios establecidas y por tanto las contraprestaciones entre partes relacionadas.

4. Para la obtención de los beneficios contenidos en los tratados fiscales y en el caso de operaciones entre partes relacionadas, se establece que ahora las autoridades fiscales podrán solicitar al residente en el extranjero que acredite la doble tributación a través de una manifestación.

5. Se establece que no serán deducibles los pagos por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica efectuados a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente cuando: a) la sociedad que recibe el pago se considere transparente, excepto cuando se realicen a valor de mercado, y sus accionistas o asociados estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos a través de la sociedad extranjera. b) Se considere inexistente el pago para efectos fiscales en el país donde se ubique el extranjero y c) la sociedad extranjera no lo considere como ingreso gravable.

Lo anterior requerirá un análisis más detallado con elementos documentales adicionales a ser integrados en la documentación de precios de transferencia que sea desarrollada para empresas que realicen este tipo de transacciones con partes relacionadas en el extranjero involucrando a entidades transparentes.

6. No serán deducibles los pagos a partes relacionadas en México y en el extranjero, salvo que la parte relacionada acumule los ingresos generados por el contribuyente (en el ejercicio fiscal o en el siguiente).

Al igual que en el punto anterior, elementos adicionales de información serán necesarios para soportar adecuadamente dichas deducciones desde la perspectiva de precios de transferencia.

7. Se continúa con la obligación de documentar en materia de precios de transferencia las operaciones entre partes relacionadas residentes tanto en México como en el extranjero con el objeto de demostrar que las mismas fueron determinadas a valor de mercado. Así mismo, se deberá presentar en conjunto con la declaración anual del ejercicio, la información de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero mediante el formato oficial.

8. En cuanto a la aplicación de los métodos de precios de transferencia reconocidos por la legislación, se establece que tendrá prioridad el Método de Precio Comparable no Controlado y únicamente si no resulta aplicable para demostrar el cumplimiento con el principio de valor de mercado, se podrán utilizar los métodos de precio de reventa, costo adicionado, partición de utilidades incluida su versión residual y el de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

9. Es importante recordar que la legislación establece como un requisito de las deducciones en general que el costo de adquisición declarado o los intereses pagados que se deriven de créditos recibidos correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado la diferencia será no deducible.

Así mismo, en el caso del costo de ventas, cuando dichas enajenaciones sean a una parte relacionada se deberán utilizar cualquiera de los métodos de precios de

transferencia siguientes: precio comprable no controlado, costo adicionado o precio de reventa.

10. Para el caso de maquiladoras se establecen dos opciones para el cumplimiento en materia de precios de transferencia: a) Safe Harbor (6.9% de los activos o 6.5% de los costos y gastos) o b) la obtención de un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia APA obteniendo de esta forma certeza respecto a que el residente en el extranjero no tendrá un establecimiento permanente en México por sus actividades de maquila.

Se define la operación de maquila estableciéndose como requisito que los ingresos por sus actividades productivas deben proceder en su totalidad de la actividad de maquila, debiendo por tanto exportar la totalidad de la mercancía transformada o reparada. Adicionalmente, el maquilante extranjero deberá ser el propietario de al menos el 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la actividad de maquila. La nueva legislación, por tanto, elimina beneficios de reducción de impuesto sobre la renta otorgados por decretos presidenciales anteriores.

Para aquellas empresas que operan bajo este régimen y con importantes porcentajes de ventas en México se deberá evaluar su estructura para ponderar si se continúa operando bajo el mismo régimen y de acuerdo con las reglas anteriores o revisar sus estructuras operativas, y en caso de no resultarles aplicables dichas reglas, tendrán que apegarse a los lineamientos generales en materia de precios de transferencia para la determinación y soporte documental de sus contraprestaciones entre partes relacionadas.

Las importaciones temporales estarán gravadas a la tasa del 16% para efectos de IVA, permitiendo la aplicación de un crédito fiscal hasta por el 100% del IVA que deba pagarse en la importación, el cual será acreditable contra el IVA por pagar cuando obtengan una certificación por parte del SAT en cuanto al correcto manejo de las importaciones temporales.

Las enajenaciones de bienes entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una empresa maquiladora estarán gravadas al 16% y la empresa en México será responsable de realizar la retención de dicho impuesto.

Eliminación de la retención de IVA de empresas maquiladoras a proveedores nacionales con efectos en la liquidez de las empresas.