

19 de mayo de 2017

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 5/2017

RETORNO DE INGRESOS E INVERSIONES EN EL EXTRANJERO / DECRETO QUE OTORGA FACILIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE ISR

La Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se publicó en el DOF el 15 de mayo entrando en vigor un día después. Mediante esta publicación, se adicionan las reglas que rigen el *Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México*, publicado en el DOF el 18 de enero pasado. A continuación, se reflejan los aspectos más relevantes de dichas reglas.

REGLAS REFERENTES AL PAGO DEL ISR

Procedimiento para al pago del ISR (Regla 11.8.1. RMF, Art. Segundo Decreto)

El contribuyente debe presentar la "Declaración del ISR por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país" a través del Portal del SAT. Al recibir la declaración, el SAT enviará un acuse de recibo electrónico que contiene varios datos incluyendo el importe total a pagar, la línea de captura a través de la cual se efectuará el pago y su fecha de vigencia.

El pago debe cubrirse por transferencia electrónica mediante pago con línea de captura vía Internet. El banco generará y enviará el "Recibo Bancario de Pago de Contribuciones Federales".

Si el pago (total o parcial) del ISR se realiza después de los 15 días siguientes al retorno de los recursos al país, deberá realizarse con actualización y recargos. El pago completo debe efectuarse a más tardar el 3 de agosto de 2017, de lo contrario no aplicarán los beneficios del Decreto.

Al presentar la declaración debe informarse la "fecha de retorno" de los recursos, la regla señala que ésta corresponde a la fecha en la que el contribuyente recibió los recursos en su cuenta en la institución financiera de México, lo cual debe interpretarse en conjunto con el Decreto, pues éste también permite que los recursos sean transferidos a la cuenta de una parte relacionada.

Compensación de saldo a favor contra el ISR por repatriación (11.8.10.)

Pueden compensarse los saldos a favor del contribuyente contra el ISR que resulte de aplicar la tasa del 8%, al monto total de los recursos repatriados y por los que no se haya pagado el ISR, sin deducción alguna. Aunque no se menciona, consideramos que también son excluibles de la base en este caso los ingresos que se encontraban exentos.

REGLAS REFERENTES A LAS INVERSIONES AUTORIZADAS

Denominación de instrumentos financieros autorizados (11.8.7., Art. Sexto Decreto)

Se aclara que las inversiones que se realicen en México a través de instituciones que componen el sistema financiero mexicano, pueden efectuarse en instrumentos financieros emitidos por personas morales mexicanas denominados en moneda nacional o extranjera. Lo anterior es congruente con el Decreto, pues el mismo no establece limitación alguna sobre la denominación de los instrumentos financieros.

Inversión de los recursos en el país por personas físicas (11.8.12., Art. Sexto Decreto)

Se considera que las personas físicas invierten recursos en el país cuando las inversiones se realicen, indistintamente:

1. A través de instituciones que componen el sistema financiero, en instrumentos financieros emitidos por residentes en el país.
2. En acciones emitidas por personas morales residentes en México.
3. En la adquisición de activo fijo, terrenos y construcciones o en investigación y desarrollo de tecnología.
4. Se destinen para el pago de contribuciones y aprovechamientos.

Con lo anterior, se amplían las inversiones permitidas a las personas físicas, pues se les autoriza a pagar contribuciones y aprovechamientos con los recursos repatriados. Asimismo, se aclara que la inversión en acciones emitidas por personas morales residentes en México es un supuesto independiente a los demás, por lo que es claro que pueden ser acciones de sociedades privadas o públicas y las restricciones y limitaciones del uso o destino que estas sociedades le den a los recursos serán los que impongan las normas fiscales y regulatorias generales.

Sin aparente justificación, pareciera que las personas físicas no están autorizadas a destinar recursos repatriados al pago de (i) pasivos que hayan contraído con partes independientes con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto o (ii) al pago de sueldos y salarios derivados de la prestación de un servicio personal subordinado en México.

Inversiones de personas físicas en fondos y fideicomisos (11.8.13., Art. Sexto Decreto)

También se considera que las personas físicas invierten recursos en el país, cuando adquieran acciones emitidas por los fondos de inversión a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión o certificados que representen derechos sobre el patrimonio de ciertos fideicomisos accionarios cuyo patrimonio se integre únicamente por acciones de emisoras nacionales.

Ampliación de inversiones para personas morales (11.8.14., Art. Sexto Decreto)

En términos del Decreto, las personas morales pueden destinar los recursos repatriados a la "realización de inversiones en México a través de instituciones de crédito o en casas de bolsa, constituidas conforme a las leyes mexicanas". La regla administrativa amplía este supuesto señalando que pueden invertir los recursos repatriados en acciones emitidas por personas morales

residentes en México (incluyendo por lo tanto, acciones emitidas por sociedades públicas y privadas).

Recursos destinados al pago de pasivos (11.8.8.)

El Decreto señala que las personas físicas y morales deberán acreditar que las inversiones realizadas con los recursos repatriados incrementaron el monto de sus inversiones totales en el país.

Al respecto, se añade una regla señalando que no se considera incumplido el requisito de acreditar que las inversiones incrementaron el monto de las inversiones totales en el país, cuando los recursos se destinen al pago de *(i)* pasivos que hayan contraído con partes independientes con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto, *(ii)* al pago de contribuciones o aprovechamientos, o *(iii)* al pago de sueldos y salarios derivados de la prestación de un servicio personal subordinado en México. De acuerdo a lo señalado en comentarios anteriores, los puntos *(i)* y *(ii)* solo serían aplicables para personas morales.

Las reglas no hacen referencia a la reducción de las inversiones totales en el país por efecto de la disminución del valor de mercado de las otras inversiones autorizadas. Consideramos que no es una omisión al no ser necesaria esa precisión, pues el Decreto no exige que el incremento se conserve durante el plazo de 2 años en que estén invertidos los recursos.

Aviso de destino de ingresos retornados al país (11.8.3.,11.8.4. y 11.8.5., Art. Segundo Decreto)

A más tardar el 31 de diciembre de 2017 debe presentarse el "Aviso de destino de ingresos retornados al país" a través del buzón tributario en el Portal del SAT, informando el monto total retornado y las inversiones realizadas en el país con esos recursos en el ejercicio de 2017.

Si los ingresos se retornan en varias operaciones, puede presentarse *(i)* un solo aviso que incluya el destino final de cada uno de los ingresos invertidos en el país, o bien, *(ii)* un aviso por cada operación realizada.

Cuando se cambie a una inversión distinta a la que originalmente se eligió, deberá presentarse este aviso dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se realice el cambio.

Nos parece importante apuntar que esta regla refiere expresamente al retorno de los "ingresos" lo que nos hace interpretar que en congruencia con los términos del Decreto, como regla general no existe la obligación expresa de repatriación del capital generador de los ingresos objeto de regularización.

OTRAS REGLAS

Base para el cálculo del impuesto (11.8.9., Art. Cuarto Decreto)

En términos del Decreto, si las inversiones mantenidas en el extranjero de las cuales derivan los ingresos objeto del mismo constituyen conceptos por los que se debió pagar el ISR y se compruebe este pago, ya no es necesario efectuar el pago del ISR. Sin embargo, no hace mención al tratamiento de ingresos exentos.

Al efecto, una regla establece que se podrán excluir de la base del impuesto los recursos repatriados respecto de los cuales se acredite (i) que no se estaba obligado al pago del ISR por su obtención, (ii) que estaban exentos de pago o (iii) que efectivamente se pagó el ISR.

No se realiza ninguna precisión sobre la obligación de pago del ISR conforme al Decreto en caso de ingresos mantenidos en el extranjero sobre los cuales ya han caducado las facultades de determinación del fisco federal.

Enajenación de acciones u otros títulos de emisoras extranjeras (11.8.11.)

La regla en comento señala que quienes hayan adquirido acciones u otros títulos de capital o de deuda emitidos por residentes en el extranjero hasta el 31 de diciembre 2016, pueden optar por aplicar lo dispuesto en el Decreto, siempre que enajenen durante su vigencia los citados bienes y el monto de los recursos derivados de dicha enajenación se retornen en el mismo plazo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también es aplicable en reembolsos por reducción de capital de personas morales residentes en el extranjero, en cuyo caso el monto de los recursos derivados del reembolso tendrán que retornarse durante el plazo de vigencia del Decreto.

En estos casos (liquidación de títulos en 2017 o reembolsos por reducción de capital) la regla sí hace mención a la repatriación del producto de la venta o del reembolso (i.e., incluyendo el principal).

En términos del Decreto, el impuesto que se pague en los términos del mismo se entenderá cubierto por el ejercicio de 2017 y por los ejercicios anteriores, es decir, el propio Decreto permite que el impuesto generado en 2017 sea cubierto mediante el mismo. Así, consideramos que en términos del Decreto los beneficios pudieran ser aplicables a cualquier ingreso objeto del Decreto que se genere durante su vigencia (i.e., no solo al ingreso generado por la enajenación de los títulos referidos).

Contribuyentes sujetos a facultades de comprobación (11.8.15. y Art. Primero Decreto)

No podrían aplicar el Decreto, en términos del mismo, quienes con anterioridad al pago del ISR, se les hubiera iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los ingresos objeto del Decreto. Mediante esta regla, estos contribuyentes pueden aplicar el Decreto siempre que realicen el pago en cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación e incluso después de que se notifique la resolución que determinante del crédito fiscal y no hayan transcurrido los plazos para interponer los medios de defensa en contra de dicha resolución.

Presentación del desistimiento de medios de defensa (11.8.6., Art. Primero Decreto)

Tampoco pueden optar por aplicar el Decreto quienes hayan interpuesto un medio de defensa o cualquier otro procedimiento administrativo o jurisdiccional, relativo al régimen fiscal de los ingresos objeto del Decreto, excepto si se desisten de los mismos. Al efecto, deben desistirse y enviar la información referente al oficio determinante, periodo y concepto por el que se desiste, a través del Portal del SAT, adjuntando el acuse del desistimiento del medio de defensa interpuesto.

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia relacionada con el contenido de este análisis, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 5081-4590 o en la dirección de correo electrónico info@turanzas.com.mx

Abreviaturas

- * Decreto Decreto que otorga facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativas a depósitos o inversiones que se reciban en México
- * DOF Diario Oficial de la Federación
- * ISR Impuesto sobre la Renta
- * SAT Servicio de Administración Tributaria

Atentamente,

TURANZAS, BRAVO & AMBROSI
Abogados Tributarios

www.turanzas.com.mx

El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

Si no desea recibir esta actualización tributaria, favor de enviar un correo electrónico a info@turanzas.com.mx con la palabra "REMOVER" escrita en la línea de asunto.