



Pago de dividendos a accionistas residentes en el extranjero | Impuestos y Servicios Legales | 21 de abril de 2015

Beneficio otorgado por la Resolución Miscelánea 2015 para pago de dividendos a accionistas residentes en el extranjero

por Eduardo González, Socio de Impuestos y Servicios Legales | Deloitte México.

Antecedentes

Existen casos en que las entidades legales que realizan actividades comerciales en México como resultado de sus operaciones, previa autorización de sus estados financieros, acuerdan llevar a cabo la distribución de sus utilidades a sus accionistas, mediante el reparto y pago de dividendos lo cual generalmente sucede dentro del primer semestre siguiente al cierre del ejercicio contable y fiscal.

En este tenor se distinguen casos donde el receptor de los ingresos por dividendos son accionistas residentes en el extranjero ya sea en su calidad de personas físicas o morales, situación de la cual ocuparemos nuestro análisis.

Ahora bien, es importante recordar que derivado de la Reforma fiscal 2014, se impone un nuevo gravamen adicional a los dividendos en caso de accionistas residentes en el extranjero que obtienen ingresos de fuente de riqueza en México por este concepto. Este gravamen es equivalente a una retención definitiva de Impuesto Sobre la Renta del 10% sobre el monto del dividendo sujeto a distribución¹.

En esta circunstancia, toma relevancia para las entidades legales Mexicanas y sus accionistas residentes en el extranjero, evaluar la posibilidad de optimizar la carga fiscal mencionada en el párrafo anterior, mediante la aplicación de beneficios establecidos en los tratados para evitar la doble tributación que ha celebrado México con distintos países, mismos que se

¹ Este gravamen es aplicable a utilidades generadas provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) generada a partir de 2014.

traducirían en la potencial aplicación de tasas de retención menores a las contempladas en la ley doméstica.

Obviamente la aplicación de estos beneficios de contextualiza en situaciones donde surja la potencial imposibilidad de poder acreditar el Impuesto Sobre la Renta retenido en México contra el Impuesto Sobre la Renta a cargo del accionista derivado del arbitraje de tasas u otros factores, lo cual implicaría un caso de potencial doble tributación.

Problemática en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

En este mismo sentido, derivado de la incorporación de reglas anti-abuso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta², aplicables a partir del 1 de enero de 2014, las cuales buscan eliminar situaciones donde un ingreso pudiera estar sujeto a una doble no tributación en ambas jurisdicciones, se establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes residentes en el extranjero que cumplan con los siguientes requisitos:

- 1) Acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley,
- 2) En caso de operaciones entre partes relacionadas, que el contribuyente residente en el extranjero acredite la existencia de una doble tributación jurídica, donde expresamente señale que los ingresos por los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia receptor del ingreso.

Para efectos de este análisis nos enfocaremos en el punto 2 del apartado anterior, donde se puede observar que para poder aplicar un tratado para evitar la doble tributación se necesita acreditar la existencia de una doble tributación jurídica. Ahora bien existen casos donde no es posible demostrar esa situación por ejemplo en el caso de

dividendos cuando el accionista receptor de este ingreso, reside para efectos fiscales en una jurisdicción donde a nivel doméstico existe un régimen de exención para dividendos y/o ganancias de capital.

Este tipo régimen es normalmente conocido dentro del ámbito fiscal internacional como *participation exemption* y en su generalidad parte de la premisa que la entidad legal generadora de las utilidades susceptibles a distribución ya ha pagado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente a nivel corporativo en el país de la fuente, y por eso buscar mitigar o eliminar un efecto impositivo adicional posterior sobre la distribución de utilidades, eliminando así un potencial efecto de doble tributación para los accionistas.

Este régimen está sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos específicos que varían en cada una de las jurisdicciones, ejemplo de países que incluyen estas reglas en su legislación domestica son Austria, Bélgica, Luxemburgo, Holanda, entre otros.

Ahora bien, como mencionamos anteriormente la aplicación de un tratado para evitar la doble tributación y su consecuente obtención de beneficios, estaría restringida de conformidad con la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que uno de sus requisitos no contempla la situación donde el accionista es residente fiscal en una jurisdicción donde existe un régimen *participation exemption*.

Beneficio otorgado mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015

No obstante lo anterior, hay buenas noticias ya que a pesar de la limitación contemplada en la Ley de Impuesto Sobre la Renta descrita en el apartado anterior, la Resolución Miscelánea Fiscal publicada el 30 de diciembre de 2014 aplicable para 2015 otorga un beneficio a través de la regla 3.1.3.³ la cual establece lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 4, segundo párrafo de la Ley del ISR relativo a la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación, las autoridades fiscales no solicitarán a los contribuyentes residentes en el extranjero que acrediten la existencia de una doble

² Artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

³ El texto de esta regla originalmente fue publicada como parte de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2014 el 18 de diciembre de 2014.

tributación jurídica, a través de la manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por el representante legal a que se refiere dicho párrafo, en los siguientes casos:

IV. En el caso de dividendos, cuando el residente en el extranjero, que sea el beneficiario efectivo de dichos dividendos, no esté sujeto a imposición en virtud de que se aplicó como método para evitar la doble tributación el de exención de conformidad con la legislación del país del que es residente para efectos fiscales.”

En mi opinión, la emisión de la regla 3.1.3 permite subsanar la omisión que la Ley de Impuesto Sobre la Renta presenta, al permitir reconocer la posibilidad de poder estar en condiciones de aplicar un tratado para evitar la doble tributación en el caso de ingresos por dividendos donde el accionista los considere exentos en su país de residencia de conformidad con la legislación aplicable a través de un régimen de *participation exemption* o similar, toda vez que se elimina la obligación de acreditar la existencia de una doble tributación jurídica. Es importante mencionar que la existencia de regla no implica automáticamente la aplicación del tratado para evitar la doble

tributación, ya que se deberá analizar caso por caso si el contribuyente residente en el extranjero cumple con los requisitos que se impongan en cada tratado en cuestión, así como el cumplimiento de otras reglas de carácter general en México.

Comentarios finales

La incorporación de esta regla constituye un acierto de las autoridades fiscales Mexicanas al eliminar la restricción original de uno de los requisitos para la aplicación de tratados para evitar la doble tributación que la Ley del Impuesto Sobre la Renta impone, al permitir reconocer situaciones de excepción en el caso de los ingresos por dividendos percibidos por accionista residentes en el extranjero cuyo país tenga un régimen de *participation exemption*.

Es importante mencionar que el resultado de la aplicación de la regla 3.1.3 es consistente con la esencia de la incorporación de medidas anti-abuso en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en 2014, toda vez que los dividendos susceptibles a distribución en principio ya han sido sujetos a imposición a través del pago del impuesto corporativo en México, por lo cual no se estaría en presencia de una situación donde se generará una doble no tributación jurídica.

Mayor información



Eduardo González
Socio de Impuestos y Servicios Legales
Tel: +52 (55) 5080-6000
edugonzalez@deloittemx.com



Visite Deloitte México
www.deloitte.com/mx

Impuestos
www.deloitte.com/mx/impuestos

Energía y Recursos Naturales
www.deloitte.com/mx/energia

Aguascalientes

Universidad 1001, piso 12-1, Bosques del Prado
20127 Aguascalientes, Ags.
Tel: +52 (449) 910 8600, Fax: +52 (449) 910 8601

Cancún

Avenida Bonampak SM 6, M 1, lote 1, piso 10
77500 Cancún, Q. Roo
Tel: +52 (998) 872 9230, Fax: +52 (998) 892 3677

Chihuahua

Av. Valle Escondido 5500, Fracc. Des. El Saucito E-2, piso 1,
31125 Chihuahua, Chih.
Tel: +52 (614) 180 1100, Fax: +52 (614) 180 1110

Ciudad Juárez

Baudelio Pelayo No. 8450
Parque Industrial Antonio J. Bermúdez
32400 Ciudad Juárez, Chih.
Tel: +52 (656) 688 6500, Fax: +52 (656) 688 6536

Culiacán

Calz. Insurgentes 847 Sur, Local 103, Colonia Centro Sinaloa
80128 Culiacán, Sin.
Tel: +52 (667) 761 4339, Fax: +52 (667) 761 4338

Guadalajara

Avenida Américas 1685, piso 10, Colonia Jardines Providencia
44638 Guadalajara, Jal.
Tel: +52 (33) 3669 0404, Fax: +52 (33) 3669 0469

Hermosillo

Blvd. Francisco E. Kino 309-9, Colonia Country Club
83010 Hermosillo, Son.
Tel: +52 (662) 109 1400, Fax: +52 (662) 109 1414

León

Paseo de los Insurgentes 303, piso 1, Colonia Los Paraísos
37320 León, Gto.
Tel: +52 (477) 214 1400, Fax: +52 (477) 214 1405

Mazatlán

Avenida Camarón Sábalo 133, Fraccionamiento Lomas
de Mazatlán
82110 Mazatlán, Sin.
Tel: +52 (669) 989 2100, Fax: +52 (669) 989 2120

Mérida

Calle 56 B 485 Prol. Montejo Piso 2
Colonia Itzimna 97100 Mérida, Yuc.
Tel: +52 (999) 920 7916, Fax: +52 (999) 927 2895

Mexicali

Calzada Francisco López Montejano 1342, Piso 7 Torre Sur
Fraccionamiento esteban cantú
21320 Mexicali, B.C.
Tel: +52 (686) 905 5200, Fax: +52 (686) 905 5232

México, D.F.

Paseo de la Reforma 489, piso 6, Colonia Cuauhtémoc
06500 México, D.F.
Tel: +52 (55) 5080 6000, Fax: +52 (55) 5080 6001

Monclova

Blvd. Ejército Nacional 505, Colonia Los Pinos
25720 Monclova, Coah.
Tel: +52 (866) 635 0075, Fax: +52 (866) 635 1761

Monterrey

Lázaro Cárdenas 2321 Poniente, PB, Residencial San Agustín
66260 Garza García, N.L.
Tel: +52 (81) 8133 7300, Fax: +52 (81) 8133 7383

Carr. Nacional 85, 5000, local S-6 Colonia La Rioja
64988, monterrey, N.L.
Tel: +52 (631) 320 1673
Fax: +52 (631) 320 1673

Nogales

Apartado Postal 384-2
Sucursal de Correos "A"
84081 Nogales, Son.
Tel: +52 (631) 320 1673, Fax: +52 (631) 320 1673

Puebla

Edificio Deloitte, Vía Atlxixayotl 5506, piso 5, Zona Angelópolis
72190 Puebla, Pue.
Tel: +52 (222) 303 1000, Fax: +52 (222) 303 1001

Querétaro

Avenida Tecnológico 100-901, Colonia San Ángel
76030 Querétaro, Qro.
Tel: +52 (442) 238 2900, Fax: +52 (442) 238 2975, 238 2968

Reynosa

Carr. Monterrey-Reynosa 210-B, PA
Fracc. Portal San Miguel
88730 Reynosa, Tamps.
Tel: +52 (899) 921 2460, Fax: +52 (899) 921 2462

San Luis Potosí

Av. Salvador Nava Martínez 3125, 3-A
Fracc. Colinas del Parque
78294 San Luis Potosí, S.L.P.
Tel: +52 (444) 1025300, Fax: +52 (444) 1025301

Tijuana

Misión de San Javier 10643, Piso 8,
Zona Urbana Rio Tijuana. Tijuana B.C., 22010
Tel: +52 (664) 622 7878, Fax: +52 (664) 681 7813

Torreón

Independencia 1819-B Oriente, Colonia San Isidro
27100 Torreón, Coah.
Tel: +52 (871) 747 4400, Fax: +52 (871) 747 4409

deloitte.com/mx

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sociedad privada de responsabilidad limitada en el Reino Unido, y a su red de firmas miembro, cada una de ellas como una entidad legal única e independiente. Conozca en www.deloitte.com/mx/conozcanos la descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios profesionales de auditoría, impuestos, consultoría y asesoría financiera, a clientes públicos y privados de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en más de 150 países, Deloitte brinda capacidades de clase mundial y servicio de alta calidad a sus clientes, aportando la experiencia necesaria para hacer frente a los retos más complejos de los negocios. Cuenta con más de 210,000 profesionales, todos comprometidos a ser el modelo de excelencia.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C., la cual tiene el derecho legal exclusivo de involucrarse en, y limita sus negocios a, la prestación de servicios de auditoría, consultoría fiscal, asesoría financiera y otros servicios profesionales en México, bajo el nombre de "Deloitte".

Esta publicación sólo contiene información general y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro, ni ninguna de sus respectivas afiliadas (en conjunto la "Red Deloitte"), presta asesoría o servicios por medio de esta publicación. Antes de tomar cualquier decisión o medida que pueda afectar sus finanzas o negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte, será responsable de pérdidas que pudiera sufrir cualquier persona o entidad que consulte esta publicación.