

Visión general de los reglamentos propuestos para la deducción de FDII y GILTI

En marzo, el IRS publicó los reglamentos propuestos que cubren la forma para determinar la cantidad de la deducción por ingreso intangible derivado del extranjero (FDII) y el ingreso global intangible de bajos impuestos (GILTI). Los reglamentos coordinan además la deducción de FDII y GILTI con otras disposiciones fiscales. Esta es una visión general.

Antecedentes

La Ley de Reducción de Impuestos y Empleos (TCJA) estableció un “sistema de exención de participación” según el cual ciertas ganancias de una corporación extranjera pueden repatriarse a un accionista corporativo de los Estados Unidos sin impuestos de los Estados Unidos (esto se hace bajo la Sección 245A del Código de Rentas Internas).

Sin embargo, el Congreso reconoció que, sin medidas de protección de base, el sistema de exención de participación podría incentivar aún más a los contribuyentes a asignar ingresos intangibles a corporaciones extranjeras controladas (CFC) formadas en jurisdicciones con impuestos bajos o sin impuestos. Después de todo, las ganancias relacionadas con dichos ingresos intangibles pueden actualmente repatriarse a los Estados Unidos sin incurrir en ningún impuesto de Estados Unidos.

Por lo tanto, el Congreso promulgó la Sección 951A. Esta sección obliga al GILTI de los accionistas de los Estados Unidos (un nuevo término creado por la Ley) derivado de sus CFC al impuesto de Estados Unidos sobre una base corriente. Es similar a los impuestos sobre ingresos de la subparte F de dichos CFC según la Sección 951 (a) (1) (A).

La mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ofrecen una exención total o parcial de participación con respecto a los ingresos de las subsidiarias extranjeras distribuidas a los accionistas nacionales. En muchos países, los ingresos activos de transacciones extranjeras de subsidiarias extranjeras no están sujetos a impuestos corrientes. El Congreso reconoció que gravar dichos ingresos a la tasa tributaria corporativa total de los Estados Unidos podría perjudicar la posición competitiva de las corporaciones estadounidenses con respecto a sus homólogos extranjeros. Por lo tanto, se determinó que el GILTI obtenido por dichas corporaciones debería estar sujeto a una tasa de impuestos efectiva reducida de los Estados Unidos.

El Congreso promulgó la Sección 250, la cual permite una deducción para los accionistas estadounidenses corporativos del:

- 50% para los años fiscales que comienzan después del 31 de diciembre del 2017 y antes del 1 de enero del 2026, con respecto a su GILTI, y
- La cantidad considerada dividiendo bajo la Sección 78, atribuible a su GILTI (denominado “deducción de la sección 78”).

En contraste, la inclusión de los ingresos de la subparte F de una CFC de una corporación nacional no califica para las deducciones de la Sección 250. Por lo tanto, está generalmente sujeto a la tasa corporativa total de impuestos estadounidenses.

Tras la aprobación de la TCJA, los ingresos obtenidos directamente por una corporación nacional están sujetos a una tasa del 21%. En ausencia de una deducción para los ingresos intangibles atribuibles a la actividad del mercado extranjero obtenidos directamente por una corporación nacional, la tasa gravable efectiva más baja aplicable a GILTI por una deducción de la Sección 250 perpetuaría el incentivo anterior a la Ley para que las corporaciones nacionales asignen ingresos intangibles a las CFC constituidas en jurisdicciones de bajos impuestos o sin impuestos.

Por lo tanto, para neutralizar el efecto de dar una tasa gravable efectiva más baja en los Estados Unidos con respecto a las ganancias activas de una CFC de una corporación nacional mediante una deducción para GILTI, la Sección 250 provee una tasa de impuestos estadounidense efectiva más baja con respecto al FDII obtenido directamente por la empresa nacional a través de una deducción del 37.5%. Esto se aplica a los años fiscales que comienzan después del 31 de diciembre del 2017 y antes del 1 de enero del 2026.

El resultado de la deducción de la Sección 250 para GILTI y FDII es ayudar a neutralizar el papel que desempeñan las consideraciones fiscales cuando una corporación nacional elige la ubicación de los ingresos intangibles atribuibles a la actividad del mercado extranjero – esto es, devengar dichos ingresos a través de sus operaciones en los Estados Unidos o a través de sus CFC. El IRS publicó los reglamentos propuestos en la deducción de la Sección 250.

Cantidad de la Deducción

La deducción de la Sección 250 está disponible solo para corporaciones nacionales. Para este efecto, el término “corporación nacional” tendrá el significado establecido en la Sección 7701 (a): una compañía, sociedad anónima o compañía de seguros creada u constituida en los Estados Unidos o según la ley de los Estados Unidos o de cualquier estado. La definición no incluirá a las compañías de inversión regulada, fideicomisos de inversión en bienes raíces o las corporaciones S.

La deducción de la Sección 250 no está disponible para individuos, excepto en ciertos casos en los que un individuo realiza una elección según la Sección 962. (Para obtener más información sobre esta elección, consulte “Deducción para individuos de la Sección 250”).

La deducción de la Sección 250 está generalmente destinada a reducir la tasa efectiva del impuesto a la renta de los Estados Unidos sobre FDII y GILTI para ayudar a neutralizar el papel que juegan las consideraciones tributarias cuando una empresa nacional elige la ubicación de los ingresos intangibles atribuibles a la actividad del mercado extranjero. Pero el IRS señala que no hay evidencia de que el Congreso tuviera la intención de que la deducción de la Sección 250 redujera la tasa efectiva de impuestos impuesta por las disposiciones de impuestos no relacionados con los ingresos externa al Capítulo Uno del Código de Rentas Internas.

Por lo tanto, a los efectos del impuesto interno impuesto por la Sección 4940 (a), los reglamentos propuestos establecen que una deducción de la Sección 250 no se considerará un gasto ordinario y necesario pagado u ocasionado para la producción o el cobro de los ingresos brutos de inversión en conformidad con lo establecido en la Sección 4940 (c)(3)(A).

Si, para cualquier año fiscal, la suma de FDII y GILTI de una corporación nacional excede su ingreso gravable, el exceso se asigna proporcionalmente para reducir el FDII y GILTI de la corporación únicamente con el propósito de calcular la cantidad de la deducción de la Sección 250. Para este efecto, el ingreso gravable de una corporación nacional se determinará sin tener en cuenta la deducción de la Sección 250. El código tributario no define “ingresos gravables” para efectos de la aplicación de la limitación de ingresos gravables de la Sección 250 (a)(2).

En general, el ingreso gravable de un contribuyente se basa, en parte, en la disponibilidad y el cálculo adecuado de las deducciones. Pero las disposiciones múltiples del código tributario limitan simultáneamente la disponibilidad de una deducción basada, directa o indirectamente, en el ingreso gravable del contribuyente, incluyendo:

- Sección 163(j)(1) (límite de deducción de la participación comercial), y
- Sección 172(a)(2) (límite de deducción de la pérdida operativa neta).

La pérdida operativa neta de un contribuyente para un año fiscal se determina sin tener en cuenta la deducción de la Sección 250 según la Sección 172 (d)(9), y el ingreso gravable ajustado de un contribuyente se determina sin tener en cuenta la Sección 172. Pero ni la Sección 163 (j) ni la Sección 250 establecen una regla ordinativa con respecto a la otra disposición.

Los reglamentos propuestos proveen una regla ordinativa para la aplicación de la Sección 163 (j) y la Sección 172 en conjunto con la Sección 250. Específicamente, los reglamentos propuestos establecen que el ingreso gravable de una corporación nacional a efectos de aplicar la limitación del ingreso gravable de la Sección 250 (a)(2) se determinará después de que todas las otras deducciones de la corporación sean contabilizadas.

Por consiguiente, el ingreso gravable de una corporación nacional para efectos de la Sección 250 (a)(2) será su ingreso gravable determinado independientemente de la Sección 250. Su ingreso gravable se determinará aplicando la Sección 163 (j) y la Sección 172 (a), incluyendo las cantidades permitidas para ser transferidas a dicho año fiscal según la Sección 163 (j) (2) y la Sección 172 (b).

5 pasos para determinar las deducciones

Debido a los reglamentos propuestos según la Sección 250 y los reglamentos propuestos en la Sección 163 (j), la participación comercial permisible de una corporación nacional según la Sección 163 (j), su deducción por pérdida operativa neta según la Sección 172 (a) y su deducción de la Sección 250 se determinará siguiendo cinco pasos:

1. Una corporación nacional calculará la cantidad provisional de su FDII y la cantidad provisional de la deducción de la Sección 250 considerando todas las deducciones, pero sin tener en cuenta las transferencias de pérdidas o rechazos según la Sección 163 (j), el monto de cualquier deducción por pérdida operativa neta según la Sección 172 (a), y la limitación de ingresos gravables de la Sección 250 (a) (2) y la Sección 1.250 (a)-1 (b) (2) de los reglamentos propuestos.
2. Calculará la cantidad de su participación comercial permitida después de la aplicación de la Sección 163 (j), contabilizando la cantidad provisional de la deducción de la Sección 250 sin considerar la cantidad de deducción por pérdida operativa neta según la Sección 172 (a).
3. Calculará la cantidad de la deducción por pérdida operativa neta según la Sección 172 (a), considerando la cantidad de participación comercial permitida después de la aplicación de la Sección 163 (j) y la limitación de ingresos gravables de la Sección 172 (a) (2), pero sin considerar la cantidad de la deducción de la Sección 250 (incluyendo la deducción provisional de la Sección 250).
4. Calculará la cantidad del FDII, contabilizando la cantidad de la participación comercial permitida después de la aplicación de la Sección 163 (j) y la cantidad de la deducción por pérdida operativa neta según la Sección 172 (a) (determinado en los pasos 2 y 3, respectivamente).
5. Calculará la cantidad de la deducción de la Sección 250 después de la aplicación de la limitación de ingresos gravables de la Sección 250 (a)(2) y la Sección 1.250 (a)-1 (b) (2) de los Reglamentos Propuestos, considerando la cantidad de la participación comercial permitida después de la aplicación de la Sección 163 (j) y la cantidad de la deducción por pérdida operativa neta según la Sec. 172 (a).

Deducción para personas de la Sección 250

Como se indicó anteriormente en "Cantidad de la deducción", la deducción de la Sección 250 para FDII y GILTI está disponible solo para corporaciones nacionales. Pero la Sección 962 (a) (1) establece que generalmente una persona que sea accionista de los Estados Unidos puede optar por pagar impuestos sobre las cantidades incluidas en el ingreso bruto de esa persona según la Sección 951 (a) de "una cantidad igual al impuesto que se impondrá en virtud de la Sección 11 si dichas cantidades fueran recibidas por una corporación nacional". (Si esta es su situación, consulte a su asesor fiscal para obtener más información).

Aplicación de la Sección 250 a grupos consolidados

La deducción de la Sección 250 está disponible para miembros de un grupo consolidado ("miembro") de la misma manera que la deducción está disponible para cualquier corporación nacional. Sin embargo, al IRS le preocupa que el cálculo de la deducción de la Sección 250 de los miembros basada únicamente en sus partidas de ingresos e inversión calificada en activos empresariales (QBAI) no refleje claramente el pasivo por impuesto a la renta del grupo consolidado.

Por ejemplo, un grupo consolidado podrá separar todo su QBAI en uno de sus miembros, disminuyendo así la devolución de ingresos tangibles atribuible (DTIR) de otros miembros en relación con el DTIR del grupo consolidado si se determina a nivel de grupo. Alternativamente, la aplicación estricta de entidad separada de la Sección 250 podría disminuir de manera inapropiada la cantidad agregada de la deducción de un grupo consolidado para su FDII. Esto podría ocurrir, por ejemplo, porque el ingreso intangible atribuible (DII) de un miembro, el cual es el exceso del ingreso que califica para deducción (DEI) sobre el DTIR, no se considerará al calcular el FDII de otro miembro que tiene ingresos extranjeros que califican para deducción (FDDEI) mayor que su DEI.

Como resultado, los reglamentos propuestos establecen que la deducción de la Sección 250 de un miembro se determinará considerando las partidas pertinentes de todos los miembros del mismo grupo consolidado. Las definiciones de la Sección 1.1502-50 (f) de los Reglamentos Propuestos resultarán en la agrupación del DEI, FDDEI, DTIR y GILTI de todos los miembros. Estos números agrupados y la renta gravable consolidada del grupo consolidado se utilizarán para calcular la cantidad de la deducción de los Reglamentos Propuestos de la Sección 1.1502-50 (b) para el grupo, luego asignará esta cantidad de deducción global entre los miembros en función de sus contribuciones respectivas a la cantidad agregada del FDDEI del grupo consolidado y la cantidad agregada del GILTI del grupo consolidado.

Los reglamentos propuestos también abordan dos cuestiones relacionadas con las transacciones intercompañía. Primero, añade un ejemplo a la Sección 1.1502-13 de los Reglamentos Propuestos demostrando la aplicabilidad de la regla de re-determinación de atributos de la Sección 1.1502-13 (c) (1) (i) de los Reglamentos Propuestos para determinar el FDDEI. Este ejemplo aplica las reglas de transacción intercompañía para reflejar claramente los ingresos gravables consolidados. No indica un cambio en la ley. En este ejemplo, la regla de re-determinación de atributos se aplica al DEI bruto y FDDEI bruto, que son atributos de una intercompañía o una partida correspondiente.

En segundo lugar, los reglamentos propuestos establecen que, para determinar el QBAI de un miembro, la base de una propiedad tangible específica no se verá afectada por una transacción intercompañía. En consecuencia, una transacción intercompañía no podrá resultar en el aumento o la disminución de la cantidad agregada de DTIR de un grupo consolidado o, a su vez, una cantidad agregada de una deducción.

Requisitos para reportes

Para reclamar una deducción según la Sección 250 debido a tener un FDII, el contribuyente debe calcular su DII, DEI y FDDEI. Ninguno de estos términos se usa en otras disposiciones del Código de Rentas Internas. Por lo tanto, los formularios preexistentes no recopilan datos pertinentes para determinar estas cantidades.

Además, al calcular la deducción según la Sección 250, el contribuyente debe determinar la aplicación de la limitación de ingresos gravables de la Sección 250 (a) (2). Para administrar y hacer cumplir a cabalidad la Sección 250, los reglamentos propuestos requerirán la recopilación de información pertinente en formularios nuevos o existentes.

Bajo la Sección 1.250 (a)-1 (d) de los Reglamentos Propuestos, una corporación nacional o una persona que realiza una elección según la Sección 962 que reclama una deducción según la Sección 250 para un

año tributario tendrá que presentar una declaración anual en el Formulario 8993, "Deducción de la Sección 250 para Ingresos Intangibles Derivados en el Extranjero (FDII) e Ingresos Globales Intangibles de Bajos Impuestos (GILTI)" (o cualquier otro formulario posterior) para ese año.

Según la Sección 6038 (a) (1), las personas de los Estados Unidos que controlan entidades comerciales extranjeras ("controladores de los Estados Unidos") deben reportar cierta información con respecto a esas entidades, incluyendo la información que "el Secretario considere apropiada para llevar a cabo las disposiciones de este título."

La Sección 6038A requiere que el 25% de las corporaciones nacionales de propiedad extranjera ("corporaciones informantes") presenten ciertas declaraciones de información relacionadas con esas corporaciones, incluyendo información relacionada con las transacciones entre la corporación informante y toda persona extranjera relacionada con la corporación informante. Esta información se reporta en el Formulario 5472, "Presentación de Información de una Corporación Estadounidense con 25% de Propiedad Extranjera o una Corporación Extranjera Dedicada a Comercio o Negocios en los Estados Unidos".

Los reglamentos propuestos abordan a los controladores de los Estados Unidos o las corporaciones informantes, tal como se describe anteriormente, que reclaman una deducción según la Sección 250 determinados por referencia al FDII con respecto a las cantidades reportadas. Estas personas o corporaciones tendrán que reportar cierta información relacionada con transacciones con entidades comerciales extranjeras o terceros relacionados de acuerdo con la Sección 6038 y la Sección 6038A.

Los reglamentos propuestos estipulan que una sociedad que tiene uno o más socios directos o indirectos que son corporaciones nacionales y que está obligada a presentar una declaración de sociedad tendrá que presentar el Anexo K-1:

- La participación del socio en el DEI bruto, el FDDEI bruto, las deducciones definitivamente relacionadas con el DEI bruto y el FDDEI bruto de la sociedad, y
- El QBAI de la sociedad para cada año fiscal en el que la sociedad tiene DEI bruto, FDDEI bruto o propiedad tangible especificada de la sociedad.

Según la Sección 1.6038-3 (g) (4) de los Reglamentos Propuestos, una persona de los Estados Unidos que posee una participación del 10% o una participación del 50% en una sociedad extranjera controlada por personas de los Estados Unidos estará sujeta a un requisito similar con respecto al Anexo K-1.

Fechas de aplicación

Se propone que la Sección 1.250 (a) (1) de los Reglamentos Propuestos se aplique a los años fiscales que terminen en o después del 4 de marzo del 2019. Sin embargo, según la Sección 1.250-1 (b) de los Reglamentos Propuestos, el IRS reconoce que las reglas de la Sección 1.250 (a) (1) de los Reglamentos Propuestos pueden aplicarse a transacciones que hayan ocurrido antes de la presentación de los reglamentos propuestos, y que es posible que los contribuyentes no puedan obtener la documentación requerida para transacciones ya finalizadas.

Según la Sección 1.962-1 (d) de los Reglamentos Propuestos, se propone que las reglas de la "Sección 250 para Deducción para Personas" explicada anteriormente, se apliquen a los años tributarios de una corporación extranjera que finalice en o después del 4 de marzo del 2019, y para las personas de Estados Unidos para el año tributario en el cual o con el cual termina dicho año tributario de la corporación extranjera.

Los contribuyentes pueden usar la Sección 1.250 (a)-1 de los Reglamentos Propuestos y la Sección 1.962-1 (b) (1) (i) (B) (3) de los Reglamentos Propuestos para los años fiscales que finalizan antes del 4 de marzo del 2019. Mientras tanto, se propone que la Sección 1.1502-50 de los Reglamentos

Propuestos se aplique a las presentaciones de impuestos de años consolidados que terminen en o después de la fecha de publicación de la decisión del Tesoro adoptando estas reglas como reglamentos finales en el Registro Federal. Los contribuyentes pueden usar la Sección 1.1502-50 de los Reglamentos Propuestos para los años tributarios que finalizan antes de la fecha de publicación de la decisión del Tesoro adoptando estas reglas como reglamentos finales en el Registro Federal.

Se propone aplicar la Sección 1.6038-2 (f) (15) de los Reglamentos Propuestos y la Sección 1.6038A-2 (b) (5) (iv) de los Reglamentos Propuestos para la información para los períodos contables anuales que comiencen a partir del 4 de marzo del 2019. Además, se propone aplicar la Sección 1.6038-3 (g) (4) de los Reglamentos Propuestos a los años tributarios de una sociedad extranjera a partir del 4 de marzo del 2019.

De gran importancia

La TCJA conlleva una gran variedad de cambios en la legislación fiscal. La deducción de FDII y de GILTI no atrae la atención, pero son de suma importancia para las personas y corporaciones que pueden calificar para estas exenciones fiscales. Trabaje en conjunto con su CPA para determinar el impacto en su situación fiscal. •