

Los reglamentos propuestos establecen cómo determinar el FDII

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). Estos reglamentos coordinan además la deducción de FDII y de GILTI con otras disposiciones fiscales.

En este artículo, revisaremos las razones para los reglamentos propuestos, así como la forma de determinar el FDII según las instrucciones. Para obtener una visión más amplia de este importante desarrollo fiscal, consulte la "Visión general de los reglamentos propuestos para la deducción de FDII y GILTI", también en este número.

Determinación del FDII

Según los reglamentos propuestos, el FDII de una corporación nacional será el ingreso intangible atribuible (DII) de la corporación multiplicado por la proporción derivada en el extranjero de la corporación. El DII de una corporación nacional será entonces el exceso (si lo hubiera) del ingreso que califica por deducción (DEI) de la corporación sobre su devolución de ingresos tangibles atribuibles (DTIR). El DTIR de una corporación nacional será el 10% de la inversión calificada de activos empresariales (QBAI) de la corporación. La proporción derivada del extranjero será la proporción de ingreso que califica para deducción derivada del extranjero (FDDEI) con respecto al DEI.

El DEI de una corporación nacional será el exceso de su ingreso bruto sin tener en cuenta ciertas partidas excluidas (DEI bruto) sobre las deducciones apropiadamente asignables al DEI bruto. Seis categorías de ingresos brutos se excluyen del DEI bruto:

1. Cualquier cantidad incluida en el ingreso bruto bajo la Sección 951 (a),
2. GILTI,
3. Los ingresos por servicios financieros,
4. Los dividendos de los CFC,
5. Los ingresos nacionales por extracción de petróleo y gas, y
6. Los ingresos de sucursales extranjeras.

Los reglamentos propuestos aclaran que, para este efecto, un dividendo incluye cualquier cantidad considerada dividendo bajo cualquier otra disposición del subtítulo A del Código de Rentas Internas, incluyendo las deducciones de impuestos atribuibles a inclusiones de la Sección 78 según la Sección 951 (a) y la Sección 951A (a). Los reglamentos propuestos definirán los ingresos de sucursales extranjeras haciendo referencia a la Sección 1.904-4 (f) de los Reglamentos Propuestos, excepto que también incluye la venta, directa o indirectamente, de cualquier activo (que no sean acciones) que produzca ingresos brutos atribuibles a una sucursal extranjera, incluso por la venta de una entidad o participación de la sociedad no considerada. El resultado es que los ingresos por la venta de cualquiera de dichos activos no se incluirán en el DEI bruto.

Para calcular la proporción derivada del extranjero, el FDDEI será el exceso del FDDEI bruto sobre las deducciones adecuadamente asignables al FDDEI bruto. Los reglamentos propuestos definirán el FDDEI bruto como la parte del DEI bruto de una corporación derivado de todas sus "ventas de FDDEI" y "servicios de FDDEI" (en conjunto, "transacciones de FDDEI"). Para determinar si una venta de propiedad o una provisión de un servicio será una venta FDDEI o un servicio FDDEI, respectivamente, se usan las disposiciones de la Sección 1.250 (b)-3 de los Reglamentos Propuestos por medio de la Sección 1.250 (b)-6 de los Reglamentos Propuestos.

La parte del DEI bruto de una corporación que no es FDDEI bruto se denominará FDDEI no bruto. Por consiguiente, todos los ingresos incluidos en el DEI bruto se incluirán en el FDDEI bruto o en el FDDEI

no bruto. Además, todos los ingresos incluidos en FDDEI bruto o en el FDDEI no bruto se incluirán en el DEI bruto.

En el caso de la propiedad producida o adquirida para reventa, generalmente el ingreso bruto se determina restando el costo de los bienes vendidos de los ingresos brutos de ventas. Para determinar la cantidad de los ingresos brutos incluidos en el DEI bruto o en el FDDEI bruto, el costo de los bienes vendidos se atribuiría a los ingresos brutos con respecto al DEI bruto y al FDDEI bruto usando cualquier método razonable. Los reglamentos propuestos aclararán que el costo de los bienes vendidos asociado con las actividades realizadas en un año fiscal anterior no se puede separar en costos de componentes y atribuirse de manera desproporcionada a las cantidades excluidos del FDDEI bruto o a las cantidades excluidas del DEI bruto.

Para calcular el DEI y FDDEI, deberán determinarse las deducciones de un contribuyente que son “apropiadamente asignables” al DEI bruto y al FDDEI bruto. Los reglamentos propuestos estipularán que las reglas establecidas en la Sección 1.861-8 de los Reglamentos por medio de la Sección 1.861-14T de los Reglamentos y la Sección 1.861-17 de los Reglamentos se aplicarán para determinar el DEI y el FDDEI. Para evitar círculos viciosos en la aplicación de esas reglas para determinar el DEI y el FDDEI, la deducción de la Sección 250 no se considerará un aumento de ingresos o activos exentos.

En ciertas circunstancias, debido a la distribución de gastos o la atribución del costo de los bienes vendidos, el FDDEI de una corporación nacional podrá exceder el DEI. En consecuencia, los reglamentos propuestos aclararán que la proporción derivada del extranjero no puede ser mayor que 1.

Sociedades

Los reglamentos propuestos estipularán que un socio corporativo nacional de una sociedad debe considerar su parte distributiva del DEI bruto, el FDDEI bruto y las deducciones de la sociedad para calcular el FDII del socio. Para determinar el DTIR de un socio corporativo nacional, el QBAI de una corporación nacional se incrementará por su parte de la base ajustada de la sociedad en la propiedad tangible especificada de la sociedad.

Según los Reglamentos Propuestos, la deducción de la Sección 250 se calculará y permitirá únicamente para socios corporativos nacionales. Independientemente de si la deducción da lugar a ingresos exentos en otros casos, y porque se calcula y permite únicamente para socios corporativos nacionales, la deducción de la Sección 250 no eximirá de impuesto a los ingresos deducidos para aplicar la Sección 705 (a) (1) (B). Como resultado, un ajuste de base a la participación de un socio corporativo nacional en una sociedad nacional no se usará para contabilizar la deducción de la Sección 250.

Corporaciones exentas de impuestos

Los reglamentos propuestos aclaran que el FDII de dicha corporación para este efecto se determina solo con respecto las partidas de ingresos, ganancias, deducciones o pérdidas de la corporación, y las bases ajustadas en la propiedad. Estos se consideran para calcular los ingresos comerciales gravables no relacionados.

Los reglamentos propuestos aclaran además cómo una corporación exenta de impuestos sujeta a impuestos sobre ingresos comerciales no relacionados según la Sección 511 calculará la tasa de uso dual sin tener en cuenta la propiedad usada en la producción del DEI bruto y el ingreso DEI no bruto para determinar el QBAI.

Determinación del QBAI

El QBAI de una corporación nacional para FDII será igual a la base ajustada agregada promedio en propiedad tangible especificada, que se define como propiedad tangible usada en la producción de DEI bruto. Los reglamentos propuestos proveen además reglas para la propiedad de uso dual, calculando QBAI en un año fiscal corto y calculando la participación de un socio corporativo nacional en el QBAI de la sociedad.

Para calcular el QBAI de una corporación nacional, los reglamentos propuestos ignorarán las transferencias de propiedad tangible específica por parte de la corporación nacional a una parte relacionada cuyo QBAI no se considerará para calcular el DTIR de la corporación si:

- Dentro de un período de dos años que comienza un año antes de la transferencia, la corporación nacional o la parte relacionada cuyo QBAI se considerará para calcular el DTIR de la corporación da en alquiler la misma propiedad o una propiedad sustancialmente similar a una parte relacionada, y
- Dicha transferencia y alquiler se hace con el propósito principal de reducir el DTIR de la corporación nacional.

Dicha transferencia y alquiler se tratará per se como si su objetivo principal fuera el reducir el DTIR de una corporación nacional si tanto la transferencia como el alquiler se producen dentro del mismo período de seis meses. Si se aplica esta regla de anti-evasión, la corporación nacional que transfirió la propiedad se considerará la propietaria de dicha propiedad, bien sea desde que ocurra el último entre el final del término del arrendamiento y la fecha de la transferencia, y hasta que ocurra el primero entre el final del término del arrendamiento y al final del período de recuperación de la propiedad transferida.

La regla anti-evasión no se aplicará a las transferencias y alquileres de una parte no relacionada, a menos que esté de conformidad con un acuerdo estructurado. Un acuerdo estructurado existirá solo si la reducción en el DTIR de la corporación nacional es un factor importante en el precio del acuerdo con el cessionario o, con base en todos los hechos y circunstancias, la reducción del DTIR de la corporación nacional es un objetivo principal del acuerdo. Los reglamentos propuestos proveen una lista no inclusiva de hechos y circunstancias que indican que el propósito principal de un acuerdo es la reducción del DTIR.

Transacciones de FDDEI

Los reglamentos propuestos proveen reglas generales para determinar el ingreso bruto incluido en el FDDEI bruto, el cual es un componente para calcular el FDII. Una venta FDDEI se definirá como una venta de propiedad a una persona extranjera para uso extranjero. Para determinar si una venta de propiedad es una venta FDDEI, los reglamentos propuestos definen "venta" incluyendo el arrendamiento, licencia, cambio u otra disposición de propiedad, incluyendo la transferencia de propiedad que resulte en ganancia o una inclusión de ingresos según la Sección 367.

Según los reglamentos propuestos, una persona extranjera se define como una persona que no es una persona de los Estados Unidos. Para efectos de los reglamentos propuestos, esto incluye un gobierno extranjero o una organización internacional. Para evitar el tratamiento desigual de las ventas a entidades en un territorio de los Estados Unidos (que potencialmente califica como una venta FDDEI) y las ventas a individuos en un territorio de los Estados Unidos (que no califican como una venta de FDDEI), los reglamentos propuestos excluyen de la definición de persona estadounidense a los residentes de buena fe de un territorio de los Estados Unidos.

Generalmente, una sociedad es una "persona" para efectos del Código de Rentas Internas. Así, para determinar si una venta de propiedad a una sociedad o por una sociedad califica como una venta FDDEI, o la prestación de un servicio a una sociedad o por una sociedad califica como un servicio FDDEI, los reglamentos propuestos consideran a la sociedad como una persona.

Conocimiento y razón a saber

La venta de propiedad califica como venta FDDEI según los reglamentos propuestos solo si el vendedor o la persona que realiza la entrega no sabe o tiene razones para saber que el destinatario no es una persona extranjera o que la propiedad no será para uso extranjero. Los reglamentos propuestos establecen que la prestación de un servicio general califica como un servicio FDDEI solo si el prestador del servicio no sabe o no tiene motivos para saber que el destinatario se encuentra en los Estados Unidos.

Confiabilidad de la documentación

Para que una transacción se considere una transacción FDDEI, los reglamentos propuestos determinan diferentes tipos de documentación requerida para cada tipo de transacción.

Por ejemplo, en el caso de una venta de propiedad, el vendedor tendría que obtener una prueba que establezca que receptor es una persona extranjera. Los reglamentos propuestos establecen que, para cualquier documentación descrita en los reglamentos propuestos, se debe creer que:

- El vendedor o proveedor debe obtenerla antes de la fecha de presentación del FDII,
- La documentación debe obtenerse no antes de un año antes de la venta o servicio, y
- El vendedor o proveedor no deben saber o tener razones para saber que la documentación es incorrecta o no es confiable.

Transacciones que consisten tanto en ventas como en servicios.

Según el código tributario y los reglamentos propuestos, los criterios para establecer que una transacción se deriva en el extranjero son diferentes para ventas y servicios. Por ejemplo, una transacción con una persona de los Estados Unidos fuera de los Estados Unidos puede calificar como un servicio FDDEI, pero no puede calificar como una venta FDDEI. Debido a que una transacción puede incluir elementos tanto de venta como de servicio, los reglamentos propuestos aclaran que una transacción se clasifica de acuerdo con el carácter general predominante de la transacción.

Ciertas transacciones de pérdida

El IRS concluyó que sería inapropiado permitir que los contribuyentes eligieran excluir las pérdidas relacionadas con las ventas a personas extranjeras para uso en el extranjero y los servicios a personas ubicadas fuera de los Estados Unidos solo por incumplimiento con los requisitos de documentación.

En consecuencia, los reglamentos propuestos estipulan que, si un vendedor o proveedor sabe o tiene razones para saber que la propiedad se vende a una persona extranjera para un uso en el extranjero o que se presta un servicio general a una persona ubicada fuera de los Estados Unidos – pero el vendedor o proveedor no cumple con los requisitos de documentación aplicables a dicha venta o servicio – la venta de propiedad o la prestación de un servicio se considera una transacción FDDEI si el considerar la venta o el servicio como una transacción FDDEI reduce el FDDEI de una corporación nacional.

Esta regla especial de transacción de pérdida no se aplicará a servicios directos, a servicios de propiedad y servicios de transporte, como se define en los reglamentos propuestos. Esto se debe a que a dichos servicios no requieren documentación.

Servicios de FDDEI

Según los reglamentos propuestos, para considerar si un servicio se provee a una persona o propiedad ubicada fuera de los Estados Unidos dependerá del tipo de servicio proporcionado y, en el caso de un servicio general, del tipo de destinatario. Los reglamentos propuestos hacen distinción entre:

- Servicios donde el proveedor y el destinatario se encuentran físicamente cerca cuando se realiza el servicio (servicios directos),
- Servicios de propiedad con respecto a la propiedad tangible,
- Servicios de transporte para el transporte de personas o propiedad, y
- Todos los demás servicios generales.

Para determinar si un servicio es un servicio FDDEI, los reglamentos propuestos se basan en la ubicación u origen de los servicios anteriores.

Reglas intermediarias nacionales

La Sección 250 (b) (5) (B) (i) establece que, si un contribuyente vende una propiedad a otra persona (que no sea una parte relacionada) para su fabricación u otra modificación en los Estados Unidos, la propiedad no se considera vendida para un uso extranjero, incluso si la otra persona posteriormente usa dicha propiedad para un uso extranjero. Con respecto a las ventas de propiedades, los reglamentos propuestos establecen que la propiedad general no es para uso en el extranjero si, antes de ser objeto de fabricación, ensamblaje u otro proceso fuera de los Estados Unidos, la propiedad está sujeta a un uso nacional.

Para este efecto, el uso nacional incluirá la fabricación, ensamblaje u otro proceso dentro de los Estados Unidos. Además, la venta de propiedad a una persona de los Estados Unidos no califica como venta de FDDEI bajo ninguna circunstancia. Por lo tanto, una venta de propiedad a una persona extranjera para la fabricación posterior en los Estados Unidos o a una persona de los Estados Unidos no calificará como venta de FDDEI, independientemente del uso final de la propiedad.

Con respecto a los servicios, los reglamentos propuestos establecen que un servicio es un servicio FDDEI solo si el destinatario, o la propiedad a la que se refiere el servicio, se encuentra fuera de los Estados Unidos. En consecuencia, un servicio proporcionado a una persona o propiedad ubicada en los Estados Unidos no será un servicio FDDEI, independientemente del uso final del servicio.

Transacciones de partes relacionadas

La venta de una propiedad o la provisión de un servicio pueden calificar como una transacción FDDEI, independientemente de si el destinatario de dicho servicio es una parte relacionada con el vendedor o con el representante. Sin embargo, en el caso de una venta de propiedad general o la provisión de un servicio general a una parte relacionada, se debe cumplir con requisitos adicionales para que la transacción califique como una venta FDDEI o un servicio FDDEI.

Estos requisitos deben cumplirse además de los requisitos generales que se aplican a tales ventas y servicios según lo dispuesto en la Sección 1.250 (b)-3 de los Reglamentos propuestos por medio de la Sección 1.250 (b)-5 de los Reglamentos Propuestos. Los reglamentos propuestos definirán una parte relacionada con respecto a cualquier persona como cualquier miembro de un grupo afiliado modificado que incluya a dicha persona. Un grupo afiliado modificado se definirá como un grupo afiliado según lo dispuesto en la Sección 1504 (a) sustituyendo "más del 50%" por "al menos el 80%" en cada lugar donde aparece, y sin tener en cuenta la Sección 1504 (b) (2) y (3). Un grupo afiliado modificado incluirá además a cualquier persona que no sea una corporación que esté controlada por uno o más miembros de un grupo afiliado modificado o que controle a dicho miembro.

Ventas de partes relacionadas

El código tributario establece que la propiedad vendida a una parte relacionada que no es una persona de los Estados Unidos “no se considerará como una propiedad para uso extranjero a menos que (I) dicha propiedad sea vendida en última instancia por una parte relacionada, o sea usada por una parte relacionada en relación con propiedad vendida o con la prestación de servicios, a otra persona que es una parte no relacionada que no es una persona de los Estados Unidos, y (II) el contribuyente establece a satisfacción del Secretario que dicha propiedad es para uso extranjero”.

Según los reglamentos propuestos, si una parte relacionada extranjera revende la propiedad comprada (por ejemplo, cuando la parte relacionada extranjera es un distribuidor o un fabricante de un producto que incorpora la propiedad comprada como un componente), la venta a la parte relacionada extranjera califica como una venta FDDEI solo si se hace una transacción de una parte no relacionada con respecto a dicha venta y la transacción de la parte no relacionada es una venta FDDEI. En general, una transacción de una parte no relacionada será una transacción entre la parte relacionada extranjera y una persona extranjera no relacionada en la cual se vende o se usa la propiedad comprada por la parte relacionada extranjera.

En general, la venta de la parte no relacionada tendrá que ocurrir a más tardar en la fecha de presentación del FDII; de lo contrario, el ingreso bruto de la venta de la parte relacionada se incluirá en el DEI bruto de la corporación nacional para el año tributario de la venta de la parte relacionada, pero no se incluirá en el FDDEI bruto.

Para transacciones distintas a la reventa de la propiedad comprada, la venta de la propiedad no calificará como venta de FDDEI a menos que, a partir de la fecha de presentación de la FDII, el vendedor espere razonablemente que más del 80% de los ingresos obtenidos por la parte extranjera relacionada derivados del uso de la propiedad en todas las transacciones se obtendrá de transacciones con partes no relacionadas que son FDDEI.

Las reglas aplicables a las ventas con partes relacionadas solo se aplicarán para determinar si las ventas de propiedad general califican como ventas FDDEI. Las ventas de propiedad intangible, ya sea a una parte relacionada o no relacionada, serán para uso extranjero solo en la medida en que la propiedad intangible genere renta por uso fuera de los Estados Unidos.

Servicios de partes relacionadas

El código tributario establece que un servicio provisto a una parte relacionada que no se encuentra en los Estados Unidos “no se considerará un [servicio FDDEI] a menos que el contribuyente establezca a satisfacción del Secretario que dicho servicio no es sustancialmente similar a los servicios provistos por dicha parte relacionada a personas ubicadas dentro de los Estados Unidos ”.

En consecuencia, los reglamentos propuestos en general establecen que la prestación de un servicio general a un destinatario comercial que es una parte relacionada calificará como servicio FDDEI solo si el servicio no es sustancialmente similar al provisto por la parte relacionada a personas ubicadas en los Estados Unidos. Los reglamentos propuestos estipulan que la regla de servicios para partes relacionadas se aplica solo para determinar si un servicio general proporcionado a un destinatario comercial que es una parte relacionada es un servicio FDDEI.

Un servicio provisto por un proveedor a una parte relacionada será “sustancialmente similar” a uno provisto por la parte relacionada a una persona ubicada dentro de los Estados Unidos si la parte relacionada usa el servicio del proveedor (o el “servicio de parte relacionada”) para proveer un servicio a una persona ubicada dentro de los Estados Unidos y cumple con la “prueba de beneficios” o con la “prueba de precios”.

La prueba de beneficios quedará satisfecha si el 60% o más de los beneficios otorgados por el servicio de la parte relacionada fueran a personas ubicadas dentro de los Estados Unidos. Por lo tanto, un

servicio de una parte relacionada proveerá un beneficio a un cliente de la parte relacionada si provee “un incremento razonablemente identificable de valor económico o comercial” al cliente, en lugar de un beneficio indirecto o remoto.

Según la prueba de precio, un servicio provisto por un proveedor a una parte relacionada será “sustancialmente similar” a uno proporcionado por la parte relacionada a una persona ubicada dentro de los Estados Unidos si:

- La parte relacionada usó el servicio del proveedor para proveer un servicio a una persona ubicada en los Estados Unidos, y
- El 60% o más del precio que las personas ubicadas en los Estados Unidos pagan por el servicio prestado por la parte relacionada se atribuye al servicio del proveedor.

Si un servicio de una parte relacionada se considera similar a uno proporcionado por la parte relacionada a una persona ubicada dentro de los Estados Unidos únicamente debido a la prueba de precio, no se aplicará la regla general que descalifica por completo al servicio de la parte relacionada como servicio FDDEI. Más bien, una parte de los ingresos brutos del servicio de la parte relacionada se considerarán un servicio FDDEI correspondiente a la proporción entre los beneficios otorgados por el servicio de la parte relacionada a personas no ubicadas dentro de los Estados Unidos y la suma de todos los beneficios otorgados por los servicios de la parte relacionada.

Fechas de aplicación

Se propone que la Sección 1.250 (b) (1) de los Reglamentos Propuestos por medio de la Sección 1.250 (b) (6) de los Reglamentos Propuestos se aplique a los años fiscales que terminen en o después del 4 de marzo del 2019. Sin embargo, el IRS reconoce que las reglas pueden aplicarse a las transacciones ocurridas 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.

En consecuencia, para los años fiscales que comienzan en o antes del 4 de marzo del 2019, los contribuyentes pueden usar cualquier documentación razonable llevada durante el trámite normal de los negocios del contribuyente que establezca que:

- Un destinatario es una persona extranjera,
- La propiedad es para uso extranjero según los reglamentos propuestos, o
- Un destinatario de un servicio general está ubicado fuera de los Estados Unidos según las definiciones de los reglamentos propuestos aplicables y en lugar de la documentación requerida por los reglamentos propuestos, siempre que dicha documentación cumpla con los requisitos de confiabilidad.

La documentación razonable incluye, entre otros, los documentos descritos o similares a los descritos en los reglamentos propuestos aplicables. Para este efecto, una prueba razonable incluye además la documentación descrita en las reglas especiales para pequeñas empresas y pequeñas transacciones en los reglamentos propuestos – incluso si el contribuyente no califica para las reglas especiales. Los contribuyentes pueden usar la Sección 1.250 (b)-1 de los Reglamentos Propuestos por medio de la Sección 1.250 (b)-6 de los Reglamentos Propuestos para los años fiscales que finalizan antes del 4 de marzo del 2019.

Cambio importante

La deducción de FDII y de GILTI es un cambio importante para las corporaciones y, en algunos casos, para las personas que pueden reclamarlo. Consulte a su CPA para determinar si y cómo estos se aplican a su situación. •