



Tratamiento Entidades y Figuras Extranjeras

La Legislación Fiscal Mexicana vigente establece tratamientos distintos para inversiones realizadas a través de entidades o figuras en el extranjero lo que se traduce en que los contribuyentes se vean obligados a buscar la asesoría profesional para discernir y confirmar los efectos fiscales.

En nuestra práctica fiscal nos enfrentamos a distintos tipos de entidades y figuras en el extranjero a través de las cuales los residentes fiscales en México realizan sus inversiones, mismas que tienen una variedad de opciones legales e impositivas, en muchos de los casos difíciles de confirmar su entendimiento, de la misma suerte en lo que respecta a su tratamiento fiscal. Entre los vehículos de inversión extranjeros más comunes tenemos los siguientes:

- ▶ C Corporation, con personalidad jurídica propia, como sería una SA.
- ▶ S Corporation, transparente y sólo aplicable a residentes fiscales en los EUA.
- ▶ Limited Liability Company, tiene la opción de ser transparente o elegir el Check the Box.
- ▶ Partnership, transparente fiscal.
- ▶ Limited Partnership (Cad), transparente fiscal, pero a su vez tratamiento como una Corporation.
- ▶ Trust, sin personalidad jurídica propia.
- ▶ SICAV, Sociedad de Inversión de Capital Variable conforme al Derecho Europeo.
- ▶ Cualquier PIC, personal Investment Company.

Como inicio del análisis del tratamiento fiscal de las entidades y figuras extranjeras, consideramos oportuno conocer el antecedente de las disposiciones actuales para una mejor percepción y entendimiento.



ANTECEDENTES

En los últimos 25 años, el sistema fiscal Mexicano ha evolucionado trascendentalmente en las regulaciones internacionales considerando principalmente las recomendaciones de la OCDE¹ y de las legislaciones extranjeras como la de los EUA, convirtiéndose en una integración de disposiciones de vanguardia tributaria.

Tenemos en nuestra Legislación Fiscal los precedentes siguientes:

- ▶ Previo a 1997, el diferimiento del impuesto sobre la renta (en adelante ISR) era posible con el simple hecho de invertir a través de una entidad, permitiendo incluso que fuera indefinido.
- ▶ A partir de tal año se incorpora la “lista negra” de jurisdicciones de baja imposición fiscal considerando que ya no es posible el diferimiento en inversiones en los países listados o “paraísos fiscales”. No obstante, seguían algunos otros países sin problema alguno para continuar el diferimiento, tales como: Reino Unido, Suiza, Escocia, Singapur, Nueva Zelanda e incluso los EUA.
- ▶ En los ejercicios de 2005 a 2008 es cuando ocurren importantes cambios con la introducción de un régimen efectivo de anti-diferimiento para el caso de ingresos sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES), considerando como ingresos sujetos al régimen lo que no estuvieran gravados en el extranjero o lo estaban en un 75% inferior al ISR que se hubiera pagado en México; ² es decir, se evoluciona a un sistema de “formula”, pero subsistiendo la “lista negra” para efectos de obligación informativa.
- ▶ En el ejercicio de 2007 y 2008 se consideran como REFIPRES los ingresos de inversiones en entidades y figuras consideradas como transparentes.
- ▶ Es la Reforma Fiscal de 2020 nuestra Legislación adopta en forma, las recomendaciones del plan de Acción BEPS (Base Erosion Profit Shifting) emanado por la OCDE.

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

² Artículo 212 de la LISR vigente en 2005.

Clasificación de inversiones

En forma general, de nuestro actual sistema fiscal se desprenden una clasificación de inversiones para efectos de determinar su tratamiento fiscal, dicha clasificación o tipo de inversiones recae principalmente en hacer una distinción entre una entidad y una figura; así como, su naturaleza en términos fiscales, es decir, si es transparente.

De esta forma, tenemos que una entidad extranjera son sociedades o vehículos con personalidad jurídica propia. Mientras que una figura son vehículos sin personalidad jurídica propia, como podrían ser: fideicomisos, asociaciones, fondos de inversión, joint ventures, trusts.

Ahora bien, la transparencia fiscal radica en que no se considera residente fiscal en su país y sus ingresos son atribuibles a los miembros o beneficiarios, y puede ser aplicable tanto a una entidad o figura extranjera.

Por lo tanto, podemos tener combinaciones que van desde que una entidad extranjera sea o no transparente, y lo mismo es aplicable para una figura, si es transparente o no.

Adaptación plan de Acción BEPS

Hasta el ejercicio de 2019, la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR) adicional de considerar en el artículo 176 como ingresos sujetos a REFIPRE los que no están gravados en el extranjero o lo están con un ISR inferior al 75%, que se

causaría y pagaría en México;³ también consideraba aquellos ingresos que se hubieran obtenido a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dichos ingresos no hubieran tenido un régimen fiscal preferente.⁴

En la propuesta del Ejecutivo Federal para la Reforma Fiscal de 2020,⁵ se hacen importantes contribuciones a la LISR en cumplimiento de México hacia el plan de acción BEPS. Hay que recordar que dicho plan se refiere a 15 acciones o recomendaciones acordadas por los países miembros de la OCDE teniendo como objetivo combatir la erosión fiscal ocasionada por las empresas multinacionales aplicando estrategias elusivas para disminuir sus impuestos.

En cumplimiento de la Acción 3 Designing Effective CFC (Controlled Foreign Company) rules, o denominado en español como Diseñar Normas de Transparencia Fiscal Internacional Eficaces, México hace nuevamente un ajuste a sus disposiciones relativas a inversiones en el extranjero, en particular al Título VI de la LISR, e incorporando otros artículos al Título I de Disposiciones Generales.

Es con base en tal recomendación internacional que nuestra Legislación Fiscal segrega las entidades y figuras jurídicas transparentes; asimismo, considerando propiamente un régimen para las CFC, es decir, para inversiones corporativas.

³ Artículo 176 párrafo tercero de la LISR vigente hasta 2019.

⁴ Artículo 176 párrafo séptimo de la LISR vigente hasta 2019.

⁵ Presentada el 8 de septiembre de 2019 por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el H. Congreso de la Unión dentro del Paquete Económico 2020, conformado por los Criterios Generales de Política Económica, la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación, la Iniciativa que reforma diversas disposiciones fiscales y el Presupuesto de Egresos de la Federación.



La exposición de motivos de la Reforma Fiscal para 2020 establecía textualmente en particular, cambió lo siguiente:⁶

“Actualmente, el Capítulo I del Título VI de la Ley del ISR obliga a los residentes en México o establecimientos permanentes de residentes en el extranjero a acumular los ingresos que generen a través de entidades extranjeras o figuras jurídicas que sean fiscalmente transparentes en el extranjero. Esta obligación usualmente se confunde con la de acumular los ingresos generados por entidades extranjeras controladas por residentes en México o establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, que estén sujetos a un régimen fiscal preferente. Lo anterior, principalmente porque ambas obligaciones se encuentran en el mismo Capítulo”.

“Asimismo, es importante señalar que existen razones distintas de política fiscal en el tratamiento de los ingresos generados a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras, frente a los ingresos que están sujetos a un régimen fiscal preferente. Los ingresos generados a través de entidades extranjeras o figuras jurídicas transparentes se

deben de acumular en México porque la legislación extranjera considera que los mismos son atribuibles al socio, accionista, miembro o beneficiario residente o establecimiento permanente mexicano. En el caso de ingresos generados a través de entidades extranjeras cuyos ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente, es un mecanismo de acumulación anticipada para evitar principalmente el traslado de utilidades al extranjero, entre otro tipo de situaciones”.

“La propuesta presentada a esa Soberanía tiene dos finalidades: 1) atender gran parte de las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 del Proyecto BEPS con el fin de fortalecer la aplicación de este Capítulo; y 2) aclarar ciertas disposiciones que han generado problemas en la implementación del mismo.”

Así las cosas, las inversiones a través de entidades o figuras jurídicas en el extranjero a partir del ejercicio de 2020 deben clasificarse conforme a su transparencia; así como, por el impuesto pagado en el extranjero, lo cual se confirmará en el siguiente apartado.

⁶ Numerales 4 y 5 del Apartado A de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

Disposiciones fiscales aplicables

Durante los años de 2019 y anteriores, se podía interpretar que no era aplicable el Título VI de REFIPRES cuando los ingresos se percibían a través de una figura jurídica transparente en virtud de considerarse como ingreso propio de su miembro o beneficiario, lo anterior se confirmaba con la regla 3.18.24 vigente en la Resolución Fiscal para 2020.⁷

No obstante, como fue comentado en el anterior apartado, es a partir del año 2020 que se incorpora a la LISR el artículo 4-B que dispone lo siguiente:

“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles al mismo, están obligados a pagar el impuesto de conformidad con esta Ley, por los ingresos que obtengan a través de entidades extranjeras transparentes fiscales en la proporción que les corresponda por su participación en ellas...”

“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles al mismo, también se encuentran obligados a pagar el impuesto de conformidad con esta Ley, por los ingresos que obtengan a través de figuras jurídicas extranjeras en la proporción que les corresponda, sin importar su tratamiento fiscal en el extranjero...”

Conforme a lo anterior, el contribuyente fiscal mexicano está obligado a reconocer los ingresos que obtenga a través de entidades que se consideren transparentes para efectos fiscales y tratándose de cualquier figura jurídica extranjera, sin importar si es transparente o no.

La misma disposición fiscal dispone la forma en la cual se deberán acumular los ingresos, lo cual se puede resumir conforme a la tabla siguiente:

Tipo de inversión	Acumulación ingresos
Entidad extranjera transparente	Utilidad fiscal conforme al Título II
Figura extranjera transparente	Conforme al Título que le corresponda
Figura extranjera no transparente	Utilidad fiscal conforme al Título II

De acuerdo a lo anterior, se deberá identificar el tipo de inversión para efecto de conocer su tratamiento fiscal.

Adicionalmente, el artículo 4-B dispone que éste sólo será aplicable cuando el residente en México tenga una participación directa sobre la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, o cuando tengan una participación indirecta que involucre otras entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras.

⁷ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019.

Asimismo, se mantiene el cumplimiento de la obligación de la Declaración Informativa conforme lo establece el artículo 177 para todos aquellos contribuyentes con ingresos conforme a los supuestos del artículo 4-B.

► Entidades Extranjeras Controladas

Ahora bien, de la anterior clasificación general que se desprende del artículo 4-B, quedaría por identificarse cuando se trata de entidades extranjeras que no se tiene la transparencia fiscal, pero gozan de una baja imposición fiscal, las cuales estarían conforme a los supuestos del el Título VI Capítulo I de las Entidades Extranjeras Controladas sujetas a Regímenes Fiscales Transparentes.

Por lo tanto, se consideraría propiamente como REFIPRE sólo los ingresos que se obtengan de entidades extranjeras y que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV, según corresponda. Adicionalmente, que se tenga el control efectivo de acuerdo a los supuestos que establece el mismo artículo 177 párrafo onceavo.⁸ Sugerimos confirmar el caso particular conforme a los supuestos listados como control efectivo.

Comentario final

El tratamiento fiscal de las inversiones a través de entidades o figuras jurídicas en el extranjero a partir del ejercicio de 2020 recae en su transparencia, así como por el impuesto pagado en el extranjero.

No hay que dejar de lado la complejidad intrínseca por tratarse de vehículos legales establecidos por jurisdicciones extranjeras, que desde su origen podrían ser complejas de discernir, adicional de lo extraordinario que puedan ser sus operaciones en comparación con las realizadas en forma recurrente; por lo tanto, recomendamos buscar la asistencia o consultoría para definir su tratamiento fiscal en México.

⁸ También reformado en el año 2020

AUTOR:

**M.I. Y C.P. ROBERTO GABRIEL
ZARAGOZA CARRERA**
Socio de Impuestos
BDO México Oficina Monterrey

PARA MÁS INFORMACIÓN:

mkt@bdomexico.com

BDO 2021 ESTADÍSTICAS GLOBALES

BDO INTERNACIONAL

INGRESOS GLOBALES

US\$12.8
MIL MILLONES

12.1%
(tipo de cambio constante)*

164
PAÍSES &
TERRITORIOS

1,803
OFICINAS

SEDE GLOBAL
111,307

14.4% Incremento anual

PROMEDIO GLOBAL
PROFESIONAL
PROPORCIÓN
**SOCIOS
A STAFF
1 A 10**

PRESENCIA NACIONAL

BDO
MÉXICO

+ 800
Colaboradores

NUMERO DE
oficinas

9

LOCAL
OFFICES

CIUDAD DE MÉXICO
LAGO ALBERTO (CDMX)
CIUDAD JUÁREZ
GUADALAJARA
HERMOSILLO
QUERÉTARO
MONTERREY
MAZATLÁN
TIJUANA



PARA MÁS INFORMACIÓN:

LÍDERES POR NUESTRO SERVICIO EXCEPCIONAL AL CLIENTE

BDO Castillo Miranda es la quinta firma de contadores públicos y consultores a nivel mundial. Ponemos a su alcance soluciones de negocio en las áreas de Auditoría, Control Financiero (BSO), Consultoría Fiscal, Gobierno Corporativo y Riesgos, Investigaciones Forenses, Ciberseguridad, Finanzas Corporativas, Tecnologías de la Información, Consultoría en Hotelería y Turismo, Desarrollo Organizacional y Comercio Exterior y Aduanas.

Contáctenos hoy mismo o visite nuestro sitio web para obtener asesoría personalizada.

Teléfono: +52 (55) 8503 4200

 @bdomexico

 BDO Mexico

 BDO México Careers



BDOMX2023

© 2023 Castillo Miranda y Compañía, S. C. (BDO México) es una sociedad civil mexicana de contadores públicos y consultores de empresas, miembro de BDO International Limited, una compañía del Reino Unido limitada por garantía, y forma parte de la red internacional de firmas independientes de BDO.