

19 de septiembre de 2019

## **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 3/2019**

### **ENTIDADES TRANSPARENTES, FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS Y REFIPRES**

Estimados amigos:

En días pasados, el Ejecutivo Federal presentó al Congreso Federal una serie de iniciativas de reformas en materia fiscal federal entre las que destacamos la relativa al tratamiento fiscal a entidades transparentes, figuras jurídicas extranjeras e inversiones de residentes en México sujetos a REFIPRES.

El texto de la propuesta de reforma es poco claro en algunos supuestos y será susceptible de modificaciones durante el proceso legislativo, por lo que les mantendremos informados de novedades relevantes al efecto.

**1. Pagos a entidades extranjeras transparentes y figuras extranjeras<sup>1</sup>.**- Se desconoce su transparencia fiscal y para efectos tributarios en México se considerarán como personas morales; ello significa que los pagos que reciban deberán de ser considerados (por el sujeto pagador) como obtenidos por ellas mismas y no por sus socios, miembros o participantes.

En cuanto al sistema de tributación de dichos ingresos, se prevé que les resultarán aplicables los Títulos de la LISR correspondiente: II, para Personas morales; III, Personas morales no contribuyentes, en ambos casos cuando tengan su administración principal o sede de dirección efectiva en México conforme al CFF<sup>2</sup>; V, Residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México; o VI, Entidades Extranjeras Controladas sujetas a REFIPRES.

Se aclara que el desconocimiento de la transparencia fiscal de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras por los pagos realizados a las mismas, no será aplicable a lo que establezcan los tratados para evitar la doble imposición respecto de la transparencia fiscal de estas entidades o figuras.

Es de suma importancia enfatizar que su régimen tributario es independiente y excluyente del de REFIPRES.

**2. Ingresos de residentes en México a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras<sup>3</sup>.**

**a) Entidades extranjeras transparentes.**- Se reconoce la transparencia fiscal (extranjera) de estas entidades y figuras jurídicas, por lo que se consideran ingresos acumulables del ejercicio, los obtenidos en la proporción de participación directa o indirecta; tales ingresos se determinan considerando la utilidad fiscal del año de calendario calculada conforme al Título II (Personas Morales) de la LISR.

---

<sup>1</sup> Nuevo Art. 4-A, LISR.

<sup>2</sup> Art. 9, fracc. II, CFF.

<sup>3</sup> Nuevo Art. 4-B, LISR.

No se establecen reglas para la determinación de la proporción de participación (directa o indirecta). Resulta razonable atender a la atribución de ingresos efectuada en términos de la legislación extranjera correspondiente, si bien el cálculo de la base impositiva deberá hacerse conforme lo expresado en el párrafo previo.

- b)** Figuras extranjeras.- Se reconoce también la transparencia fiscal y serán ingresos acumulables los (jurídicamente) obtenidos a través de las mismas en el ejercicio que se generen; si éstas son transparentes fiscales, se acumulan los ingresos atribuibles por legislación fiscal extranjera al contribuyente conforme al Título de la LISR que corresponda. Se puede efectuar la deducción de gastos e inversiones conforme a la proporción de acumulación de ingresos.

Si se consideran contribuyentes en su país de constitución, el monto de ingresos acumulables es la utilidad fiscal calculada conforme al Título II (Personas Morales) de la LISR.

- c)** Disposiciones comunes a entidades transparentes y figuras extranjeras.- Este reconocimiento de transparencia fiscal aplica cuando residentes fiscales mexicanos tengan participación directa o indirecta en una cadena compuesta solamente por entidades transparentes y figuras jurídicas; si la participación indirecta implica alguna entidad extranjera no transparente aplicarían las reglas de REFIPRES.

Asimismo, se permite acreditamiento de ISR mexicano pagado. Debe llevarse cuenta por cada una de las entidades transparentes y/o figuras por las que se haya tributado (una especie de "CUFIN"), la cual sería cuestionable en figuras jurídicas transparentes.

Resultaría indispensable la inclusión de excepciones al régimen (e.g., ausencia de control), pues bajo los términos propuestos podrán presentarse casos en que el contribuyente no tenga acceso a la información necesaria para el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

### **3. Entidades extranjeras controladas sujetas a REFIPRES<sup>4</sup>.**

- a)** Determinación de ingresos sujetos a REFIPRES.- Se considerarán ingresos sujetos a REFIPRES exclusivamente respecto de entidades que no sean transparentes fiscalmente, subsistiendo la regla de que la tributación inferior al 75% del ISR que se hubiera causado en México da origen a este régimen; se adiciona que el ISR del 10% sobre dividendos provenientes de entidades extranjeras no computa para estos efectos.

Para determinar la existencia de ingresos sujetos de REFIPRES, continuaría siendo aplicable la misma regla de considerar la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones por cada entidad precisando que se considerará el año calendario; en el caso de participación en dos o más entidades extranjeras residentes en el mismo país que consoliden fiscalmente, dicha determinación del 75% podrá realizarse en forma consolidada.

Permanece la opción de determinar la existencia de REFIPRES si la tasa estatutaria del ISR extranjero equivale al menos al 75% de la tasa mexicana de ISR correspondiente añadiendo ciertos requisitos, entre ellos, (i) el que el país en cuestión tenga un acuerdo amplio de intercambio de información con México y (ii) que la entidad no esté sujeta a diversas tasas de ISR en la jurisdicción de residencia, lo cual consideramos incorrecto pues es común que se presente este caso, no habiendo razón para su exclusión si se alcanza el referido umbral del 75% en las tasas que efectivamente se apliquen.

---

<sup>4</sup> Art. 176 LISR.

Este régimen aplica para el caso de entidades extranjeras que obtengan ingresos a través de entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras en función de su participación.

Este sistema aplica solamente en caso de que el contribuyente ejerza control efectivo sobre la entidad extranjera; se entiende que éste existe cuando, entre otros casos:

- (i) La participación promedio (directa o indirecta) por día sea de más del 50% del derecho de voto o (disyuntivo) del valor de las acciones de la entidad.
- (ii) El contribuyente tenga derecho (directa o indirectamente) a más del 50% sobre los activos y utilidades de la entidad extranjera en caso de reducción de capital o liquidación, en cualquier momento del año.

Si la suma porcentual de (i) y (ii) excede del 50% de los derechos referidos.

- (iii) El contribuyente y la entidad consoliden sus estados financieros con base en normas contables.
- (iv) Cuando el contribuyente tenga derecho directo o indirecto a determinar unilateralmente los acuerdos de las asambleas o decisiones de administración de la entidad extranjera.

Se señala que en caso de que los derechos estén bajo el control de una figura jurídica, se considera que los mismos le pertenecen al contribuyente o a una entidad extranjera cuando tenga una participación sobre la misma. Debiera aclararse que esta regla es aplicable cuando los derechos estén bajo el control de una figura jurídica que a su vez controle el contribuyente (de manera directa o indirecta), de lo contrario, se llegaría a extremos irracionales.

Permanece la excepción de ingresos a REFIPRES cuando la entidad extranjera lleve a cabo actividades empresariales con una tolerancia máxima de 20% de ingresos pasivos aun cuando se adiciona que esto no aplica cuando más del 50% de ingresos tengan fuente de riqueza en territorio nacional o hayan representado una deducción en México directa o indirectamente.

- b)** Reglas de tributación de ingresos sujetos a REFIPRES<sup>5</sup>.- Estos ingresos son gravables, no acumulables, por lo que subsiste su tratamiento cedular; debe calcularse el ISR aplicando al resultado fiscal de la entidad la tasa de impuesto aplicable; anteriormente, estos ingresos tributaban al 30%; ahora, dicha tasa solo aplica para personas morales y la del 35% para personas físicas.

El resultado fiscal se determina conforme al Título II de la LISR (Personas Morales) y utilizando la moneda extranjera en que se deba llevar la contabilidad de la entidad extranjera haciendo su conversión a pesos mexicanos al último día hábil del cierre del ejercicio.

Una vez calculado el resultado fiscal total de la entidad extranjera, se determina el mismo en función de la participación directa o indirecta del contribuyente; tal proporción considera el porcentaje de control efectivo.

Debe tenerse a disposición del SAT la contabilidad de las entidades extranjeras y en caso de no hacerlo, se deberá acumular (sic) la totalidad de los ingresos de la entidad extranjera sin deducciones en función de su participación.

El impuesto se entera en la declaración anual y se permite el acreditamiento de ISR extranjero y mexicano (en función de la proporción de participación).

---

<sup>5</sup> Art. 177, LISR.

Subsiste la obligación de llevar una cuenta por cada una de las entidades extranjeras en que se participe en que se reconozca el ISR pagado conforme al sistema de REFIPRES (una especie de "CUFIN"). De manera positiva se prevé el supuesto en que la entidad extranjera sujeta a REFIPRE pague el impuesto en nombre y por cuenta del contribuyente, en cuyo caso el impuesto efectivamente pagado por ésta deberá disminuirse de esta cuenta, sin que esto le genere un ingreso acumulable al contribuyente.

Una novedad importante es la referencia expresa a que los dividendos que obtengan personas físicas deben pagar el ISR adicional del 10% (antes no se preveía).

Se establece que las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de actos para efectos fiscales en cuyo caso, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Consideramos que esta facultad requiere de una situación de "simulación jurídica" conforme se establece en la legislación civil y no a la reconfiguración de operaciones por "substancia económica sobre forma".

**c) Declaraciones informativas<sup>6</sup>.**- Se presentan en estos casos:

- (i)** Ingresos sujetos a REFIPRES (como anteriormente ocurría). Debe recordarse que conforme al CFF<sup>7</sup>, la omisión de presentar esta declaración por más de 3 meses configura un delito asimilado a defraudación fiscal.
- (ii)** Ingresos provenientes de territorios señalados en disposiciones transitorias (como antes).
- (iii)** Por la realización de operaciones a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras previstas en el Art. 4-B LISR y a que hemos hecho referencia en el punto 2. del presente documento. Según se advierte, ahora se requiere tributación conforme a dicho precepto para tener la obligación de presentar esta declaración.

Este documento únicamente tiene un carácter informativo de algunos de los elementos novedosos de la propuesta de reforma y no pretende de ningún modo constituir un análisis exhaustivo ni una asesoría legal sobre la temática tratada.

A efecto de precisar posibles consecuencias en este régimen de estructuras de inversión que involucren vehículos en el extranjero, será necesario efectuar análisis de forma casuística considerando tipo de vehículo, sede de dirección efectiva, legislación extranjera fiscal y corporativa, etc.

Esperamos que nuestros comentarios les resulten de utilidad y nos ponemos a su disposición para profundizarlos.

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](mailto:info@turanzas.com.mx).

---

<sup>6</sup> Art. 178, LISR.

<sup>7</sup> Art. 111, fracc. V, CFF.

## Abreviaturas

* CFF	Código Fiscal de la Federación
* CUFIN	Cuenta de utilidad fiscal neta
* ISR	Impuesto sobre la renta
* LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
* REFIPRES	Regímenes Fiscales Preferentes

Atentamente,

**TURANZAS, BRAVO & AMBROSI**  
Abogados Tributarios

[www.turanzas.com.mx](http://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](mailto:info@turanzas.com.mx) con la palabra "REMOVED" escrita en la línea de asunto.*