

toma de decisiones de los ejecutivos de dichos grupos, ya que entre otras cosas deberán estar informados de la implementación en la legislación local de las Acciones BEPS y en su caso la aplicación del MLI, esto es relevante no solo para eliminar los obstáculos al comercio y la inversión transfronterizos, sino también para limitar el alcance de la no imposición involuntaria.

Finalmente resulta relevante que como país elaboremos acciones para continuar con nuestro crecimiento económico e incentivar la inversión en capital directo. Un buen comienzo son los decretos para

impulsar las Zonas Económicas Especiales y de regímenes de Maquiladoras como en el pasado, pero se debe continuar en la búsqueda de alternativas que permitan al país seguir siendo un destino para la inversión extranjera que beneficie a todos, considerando los desafíos que actualmente viven ambas partes, tanto los contribuyentes como las autoridades tributarias; como ya lo dijo Alfred E. Neuman, el personaje ficticio de la portada de la revista MAD, “hoy en día, se necesita más inteligencia y esfuerzo para llenar la forma fiscal del impuesto sobre la renta, que para generar los ingresos”. 

ACCIÓN 3

AJUSTES A LA NORMATIVIDAD INTERNA PARA SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS

Lic. Edgar Klee
Socio en el área de
Derecho Fiscal de Haynes
and Boone, S.C
E-mail: edgar.klee@
haynesboone.com

La OCDE ha emitido diversas recomendaciones tendientes a evitar la erosión de la base y la transferencia de utilidades a jurisdicciones de baja imposición fiscal (BEPS), entre las cuales se encuentran las normas de relativas a sociedades extranjeras controladas, mismas que se basan en la necesidad de evitar esquemas tributarios implementados por empresas transnacionales mediante los cuales trasladan las utilidades a una empresa en el extranjero ubicada en una jurisdicción con regímenes tributarios más favorables e inclusive que no son considerados como contribuyentes en dichas jurisdicciones.

Al respecto, de conformidad con el reporte final de la Acción 3 de BEPS¹ Refuerzo de la normativa sobre Sociedades Extranjeras Controladas (SECs), existen diversos temas sobre los cuales dicha normativa recomienda ajustar la legislación interna para efectos de crear un marco jurídico adecuado tratándose de transferencia de utilidades a sociedades extranjeras sobre las cuales se tenga control efectivo.

En el citado reporte se establece que dichas recomendaciones no constituyen guías o estándares básicos a los que se deberá sujetar la normatividad interna, sino que los mismos deberán ser implementados de manera efectiva en las jurisdicciones que decidan modificar su legislación doméstica, con la finalidad de crear mecanismos adecuados para evitar la erosión de la base a través de la transferencia de utilidades a una SEC.

Recomendaciones BEPS

Los seis tópicos o bloques fundamentales para el diseño de normas relativas a las SECs son los siguientes:

“LA LEGISLACIÓN MEXICANA SE IDENTIFICA EN SU MAYORÍA CON LAS SUGERENCIAS DE ESTA ACCIÓN, PUES SE CUMPLEN CON LOS SEIS BLOQUES”

- definición de SEC (incluyendo la definición de control). El informe establece diversas recomendaciones tendientes a definir lo que debe entenderse como control efectivo al grado tal que los accionistas ejercen influencia suficiente sobre una empresa extranjera. Asimismo, se recomienda establecer normas mediante las cuales se regulen entidades que no tienen forma jurídica de sociedad mercantil
- exenciones aplicables a las SECs y determinación de los límites impositivos. La aplicación de las normas relativas a las SECs en ocasiones está supeditada a la aplicación de disposiciones sobre exenciones, criterios antielusivos o límites impositivos mínimos. El informe recomienda que se apliquen las normas relativas a las SECs exclusivamente a entidades sujetas a una tasa de imposición efectiva considerablemente más baja que aquella aplicada en el país fuente
- definición de ingresos SECs. En este bloque el informe señala que si bien diversas jurisdicciones consideran todos los ingresos de una SEC como rentas imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la entidad controladora, muchas de las normas relativas a sociedades extranjeras controladas únicamente resultan aplicables a cierto tipo de ingresos, por lo que se recomienda que la legislación doméstica incluya una definición de lo que debe entenderse como rentas de las SECs, además de plantear un listado enunciativo de supuestos en los que se podría sustentar dicha definición, entre otros, ingresos obtenidos por una SEC que a su vez es una sociedad controladora, ingresos obtenidos por SECs que son entidades financieras y/o

¹ OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

bancarias, SECs que tienen como objeto la enajenación de bienes, ingresos recibidos por propiedad intelectual o ingresos derivados de bienes o servicios digitales

- cómputo de ingresos. El informe recomienda:
 - que las normas SEC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la empresa controladora en las cuales se consideren los rendimientos de la entidad controlada imputables a los accionistas, y
 - que las pérdidas registradas por la SEC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras SECs ubicadas en la misma jurisdicción
- atribución de ingresos. El informe recomienda vincular el concepto de atribución con el concepto de control, además de determinar el monto de los ingresos atribuibles dependiendo del grado de titularidad o influencia, y
- prevención y eliminación de la doble imposición. El informe recomienda establecer mecanismos efectivos para evitar la doble imposición, tales como el reconocimiento de deducciones fiscales derivadas de contribuciones efectivamente pagados en el extranjero y promueve mecanismos para disminuir el efecto de una doble retención sobre los dividendos y ganancias del capital generados por la transmisión o enajenación de participaciones en dicha SEC cuando sus ingresos hubieran estado previamente sujetos a gravamen

Resulta trascendente señalar que el informe final es claro al establecer que las recomendaciones realizadas deben contar con amplia flexibilidad y capacidad de adaptación para el establecimiento de los mecanismos en las legislaciones domésticas que permitan lograr los diversos objetivos señalados anteriormente.

Legislación mexicana

México ha sido incluyente respecto a las medidas relacionadas con la transferencia de utilidades a jurisdicciones de baja imposición fiscal, dentro de las cuales destacan las reglas anti-diferimiento, mismas que se encontraban vigentes desde 1997, siendo la primera vez que la legislación fiscal mexicana reguló las inversiones realizadas por residentes en México en regímenes fiscales preferentes. Dichas reglas se han ido actualizando pasando de un enfoque de territorialidad a uno de participación y control sobre entidades en el extranjero. Cabe mencionar que dichas reglas fueron emitidas con anterioridad a los informes y recomendaciones BEPS por parte de la OCDE, con las cuales consideramos se identifican en su mayoría.

Es importante destacar que dichas reglas buscan anticipar el pago del ISR en México por ingresos obtenidos mediante entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente, evitando el diferimiento que se daría hasta que esos residentes obtuvieran sus ingresos derivados de dichas inversiones.

De conformidad con el artículo 176 de la LISR, los residentes en México estarán sujetos a las reglas especiales de tributación por los

ingresos obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, siempre que dicho ingreso esté sujeto a REFIPRES².

Asimismo, el artículo 176 de la LISR, señala que también se considera que están sujetos a REFIPRES, aquellos ingresos obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando no tengan un régimen fiscal preferente³.

Las implicaciones inmediatas de considerar un ingreso sujeto a REFIPRES se relacionan con el momento de su acumulación, pues esta se deberá realizar cuando se genera el ingreso, con independencia del momento en que efectivamente los reciba el contribuyente sujeto a REFIPRES.

El ingreso debe acumularse en la proporción de la participación directa o indirecta en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, determinándose anualmente y no siendo acumulable a los demás ingresos del contribuyente.

No obstante lo anterior, la LISR prevé diversas excepciones para no considerar ciertos ingresos como sujetos a REFIPRES, a saber:

- no se consideran ingresos sujetos a REFIPRES los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20 % de la totalidad de sus ingresos
- los ingresos generados a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el impuesto sobre la renta en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75 % de la tasa del 30 %, siempre que sean gravables todos sus ingresos, salvo los dividendos percibidos de entidades que sean residentes del mismo país, territorio o jurisdicción, y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, aun cuando se acumulen o deduzcan, respectivamente, en momentos distintos a los señalados en la LISR
- tampoco se considerarán ingresos sujetos a régimen fiscal preferente los percibidos por las entidades o figuras jurídicas del extranjero por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales, siempre que se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 176, párrafo 13 de la LISR
- cuando no se tenga control efectivo sobre las entidades o figuras jurídicas (en las que participe mediante una participación directa o indirecta) o el control de su administración, a grado tal, que el residente en México no pueda decidir el momento de distribución de los ingresos o utilidades, ya directamente o por interpósita persona

Esta disposición se ajusta al tópico número uno de las recomendaciones BEPS al establecer una definición de lo que debe entenderse como control efectivo de una entidad o figura jurídica transparente.

² Se consideran ingresos sujetos a REFIPRES cuando: (i) no estén gravados en el extranjero, o (ii) estén gravados en el extranjero con un impuesto sobre la renta inferior al 75 % del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México como persona moral o persona física, según corresponda

³ Se consideran entidades o figuras jurídicas transparentes cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país de constitución o sede de su administración principal o de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios

- ingresos que califiquen como pasivos y sean utilizados para cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan para el otorgamiento de créditos contratados con personas, figuras o entidades que no sean consideradas como partes relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley y no se genere una deducción autorizada para un residente en México
- ingresos por reestructuras corporativas si cumplen con ciertos requisitos

LISR vs recomendaciones BEPS

La legislación mexicana se identifica en su mayoría con las recomendaciones efectuadas en el informe final de la Acción 3 BEPS, puesto que se cumplen con los seis bloques fundamentales descritos anteriormente.

El párrafo noveno del artículo 176 de la LISR establece que se consideran figuras jurídicas extranjeras los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero que no tenga personalidad jurídica propia, situación que se ajusta a la recomendación relativa a la "Definición de SEC", al incluir en la legislación a todas las entidades que no tengan forma jurídica de una sociedad mercantil.

En relación con los distintos enfoques descritos en la recomendación relativa a la definición de ingresos obtenidos por SECs, consideramos que la legislación mexicana se ajusta a dichos principios al establecer una definición de ingresos pasivos en el párrafo undécimo del artículo 176 citado, con lo cual se categorizan los ingresos que pueden ser percibidos y que deben ser cuantificados para efectos de considerarlos como sujetos a REFIPRES, además de señalar en su párrafo décimo que aquellos entidades o figuras jurídicas que realicen actividades empresariales, no estarán sujetos a REFIPRES, con lo cual se cumple con el criterio de sustancia, al no considerar como ingresos de REFIPRES aquellos percibidos por actividades empresariales con ciertas limitantes.

Asimismo, la legislación mexicana se ajusta a la recomendación relativa a las "Exenciones aplicables a las SECs y determinación de los límites impositivos" al establecer diversas excepciones a la aplicación del régimen de REFIPRES, así como límites a dichas exenciones, tal como se señala en diversos párrafos del artículo 176 de la LISR.

En cuanto a la recomendación relativa a la "Definición de ingresos SEC" la legislación mexicana se identifica con dicho criterio al definir en el párrafo segundo del artículo 176 citado lo que debe considerarse como ingreso, señalando para tal efecto que son todos

aquellos generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, así como los determinados presuntivamente por las autoridades fiscales

En relación con la recomendación de "Cómputo de ingresos" el artículo 177 de la LISR señala que los ingresos generados por una entidad o figura jurídica extranjera, la utilidad deberá determinarse conforme a la legislación mexicana, además de señalar que en caso de que la entidad o figura jurídica determine una pérdida fiscal, la misma únicamente podrá disminuirse de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores que tenga la misma entidad o figura jurídica que la generó

De igual manera, el propio artículo 176 de la LISR establece que los ingresos sujetos a REFIPRES únicamente se considerarán en relación con la proporción en las que se participe en las entidades o figuras jurídicas extranjeras, además de establecer que los ingresos de entidades consideradas como transparentes únicamente estarán sujetos a dicho régimen cuando no exista control efectivo al grado tal que se pueda decidir el momento en el que serán repartidas las utilidades o rendimientos, con lo cual se cumple la recomendación de "Atribución de ingresos".

Finalmente, consideramos que la LISR también se ajusta parcialmente a la recomendación relativa a la "Prevención y eliminación de la doble imposición" al establecer en su artículo 177 de la LISR un mecanismo efectivo para el acreditamiento de contribuciones efectivamente pagadas en el extranjero, señalando que dicho acreditamiento será procedente siempre que se demuestre el pago efectivo en el extranjero, sin embargo, no queda claro qué sucede en el caso del acreditamiento, tratándose de entidades jurídicas consideradas como fiscalmente transparentes, en donde el pago en el extranjero lo realiza el mismo contribuyente residente en México y no una entidad extranjera.

Conclusión

Visto lo anterior, podemos concluir que nuestra legislación contiene ya desde hace algunos años un régimen que ataca temas de SEC, el cual coincide con algunas (la mayoría) de las recomendaciones emitidas por la OCDE. Evidentemente existen medidas adicionales que pudieran ser implementadas en nuestra legislación para adecuarse con mayor exactitud a tales recomendaciones y en sí mismo el régimen de REFIPRES contiene ciertas lagunas que generan dudas interpretativas, mismas que deberán ser cubiertas o subsanadas. Máxime que a la fecha no existen criterios judiciales en cuanto a ciertos temas de aplicación de dicho régimen (únicamente fue declarado constitucional en sus aspectos generales). 