



Aspectos Internacionales de la Reforma Fiscal 2020

Mauricio Bravo/ **TURANZAS, BRAVO & AMBROSI**



Recaracterización de Operaciones

1. Facultad nueva en 5-A CFF. Distinta de la prevista en 177 LISR (simulación de actos jurídicos para efectos fiscales).
2. 2 elementos: (a) Actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y (b) generen beneficio fiscal (directo o indirecto).
3. En ejercicio de facultades de revisión. Aspectos de procedimiento.
4. No razón de negocios: (a) Beneficio económico cuantificable razonablemente esperado MENOR (b) al beneficio fiscal.
5. Concepto de beneficio fiscal: reducción, eliminación o diferimiento temporal.
6. Existencia de beneficio económico razonablemente esperado.
7. Aspectos prácticos: Información contemporánea. Integración de expediente (preconstitución de pruebas). Definición de por cuáles operaciones. Avalúos referidos a fechas anteriores (5 RCFF).



Entidades Transparentes y Figuras Jurídicas Extranjeras

1. 4-A LISR regla general y 205 LISR regla especial, el primero en vigor para 2021.
2. Tributan como “personas morales” en el LISR, Títulos II, III V o VI según aplique. (VI presupone II).
3. Concepto de “transparencia fiscal” requiere 2 elementos: (a) No residencia fiscal y (b) atribución de ingresos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios.
4. 4-A LISR “no aplicable a los tratados”. Algunas interpretaciones: (a) Tratados –todos – determinan “beneficiarios efectivos” de modo particular a la LISR (b) solamente tratados que prevean situación de transparentes (MAP con EUA en 2005).



Inversionistas en Entidades Transparentes y Figuras Jurídicas

1. Entidades Transparentes: Ingresos acumulables (no gravables en forma cedular) los obtenidos a través de ellas en la proporción que les corresponda por su participación.

Paso 1. Determinar la utilidad fiscal de la entidad extranjera conforme al Título II de la LISR.

Paso 2. Precisar qué proporción le corresponde de dicha utilidad al residente en México (conforme a los criterios de “control efectivo” de REFIPRES). Otros criterios posibles: atribución conforme ley extranjera, conforme lo convenido o según lo realmente obtenido (este último parece más razonable).

Paso 3. El administrador deberá entregar esa información a los participantes de la entidad transparente.

2. Figuras jurídicas extranjeras y/o con transparencia fiscal: Proporción que les corresponda.
3. Se consideran directamente obtenidos por el contribuyente. Cuestión jurídica a dilucidar: ¿qué derechos existen frente al vehículo? ¿En qué momento realmente existe incremento patrimonial?



4. 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.
5. En caso de que una participación indirecta contenga alguna entidad extranjera no transparente aplican las reglas de REFIPRES. Dicho de otro modo, si se tiene un REFIPRE debajo del cual haya Transparentes y/o Figuras resultarán aplicables las reglas de REFIPRES (i.e. entidad no transparente) con respecto a los efectos generados debajo de dicho REFIPRE.
6. 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.
7. La contabilidad de la Transparente o Figura debe estar a disposición de las autoridades fiscales y en caso contrario, no se permitirá la deducción de gastos o inversiones realizados lo que produciría que la base no estaría cuantificada conforme al Título II (ver Paso 2 de la ruta crítica antes referida) sino que se integraría únicamente por el ingreso bruto.



8. Resulta 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.



Entidades Extranjeras Controladas Sujetas a REFIPRES

1. Determinación de ingresos sujetos a REFIPRES.- Los generados a través de entidades en que se participe de forma directa o indirecta 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.
2. Debe de considerarse 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.
3. Se refiere que “para fines de otros Capítulos (sic) de esta Ley, la determinación señalada se realizará por cada operación” (no por utilidad fiscal o pérdida fiscal). Consideramos que esos “otros fines” se refiere a la no deducibilidad de pagos (prevista en el Capítulo II del Título II de la LISR) cuando los ingresos para el perceptor se encuentran sujetos a REFIPRES. En tales casos, consideramos que a efecto de precisar si el pago (cuya deducibilidad se dilucida) se encuentra sujeto (o no) a REFIPRES, debe de considerarse la tributación efectiva (si cumple o no con la regla del 75%) de solamente ese ingreso a nivel de la sociedad que recibe el pago.



4. Se considerarán todos los impuestos pagados por la entidad extranjera sin importar dónde son pagados; no se considera que un impuesto fue pagado si el mismo se realizó mediante acreditamiento de impuestos estímulos fiscales.
5. 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.

Sería más apropiado, sencillo, efectivo y acorde a la naturaleza del sistema que sea la tasa efectiva de cada entidad (por supuesto con el reconocimiento fiscal de la totalidad de los ingresos generados por tal entidad) la que determine si se cumple con la prueba del 75%.



6. 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. En otras palabras, si debajo de un REFIPRE existen transparentes y/o figuras, la tributación ocurre a nivel del propio REFIPRE.
7. El 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.



8. Determinación de ingresos sujetos a REFIPRES.- Los generados a través de entidades en que se participe de forma directa o indirecta que no sean Los 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.



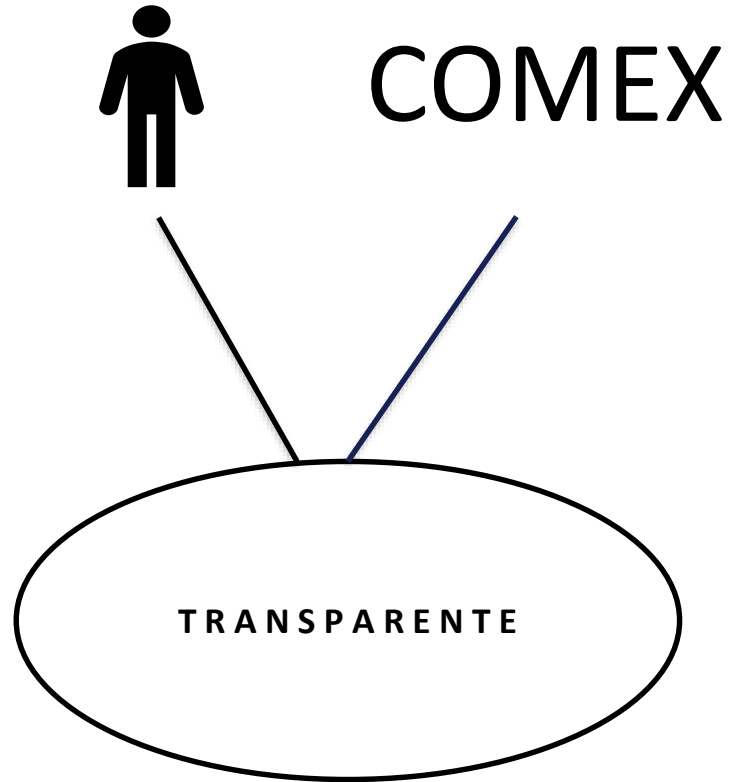
9. El impuesto se entera en la declaración anual y se permite el acreditamiento de ISR extranjero y mexicano (en función de la proporción de participación).

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”).

10. Declaraciones informativas .- Se presentan en estos casos:

- (i) Ingresos sujetos a REFIPRES (como anteriormente ocurría).
- (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.

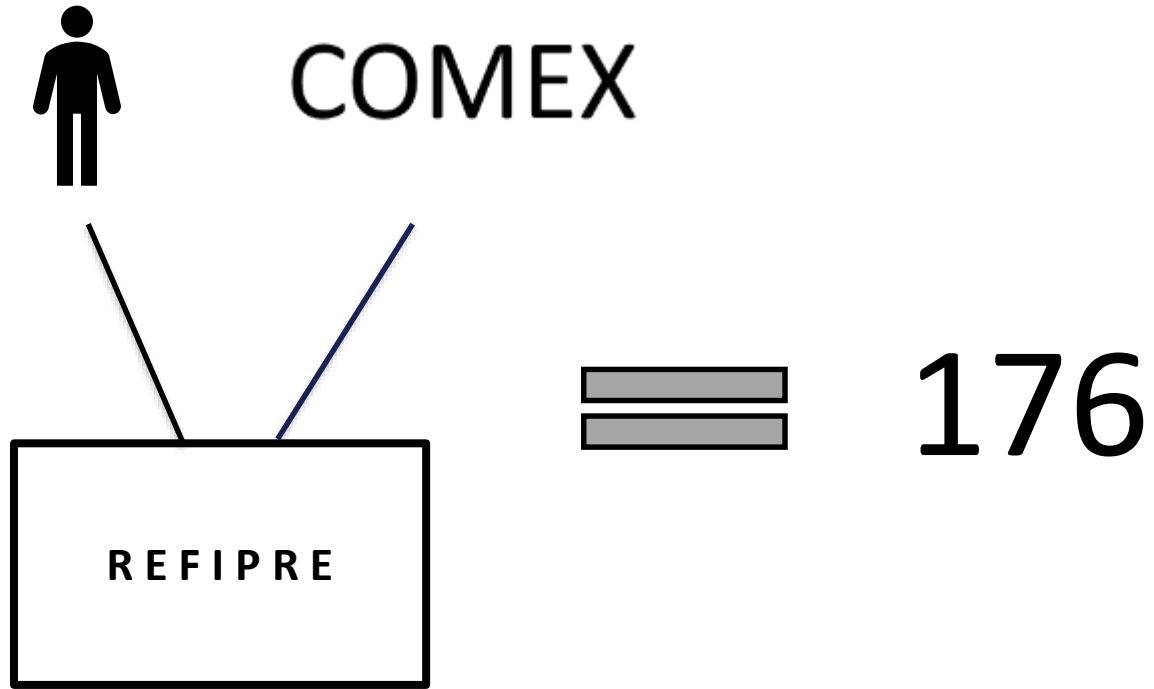
CASO 1



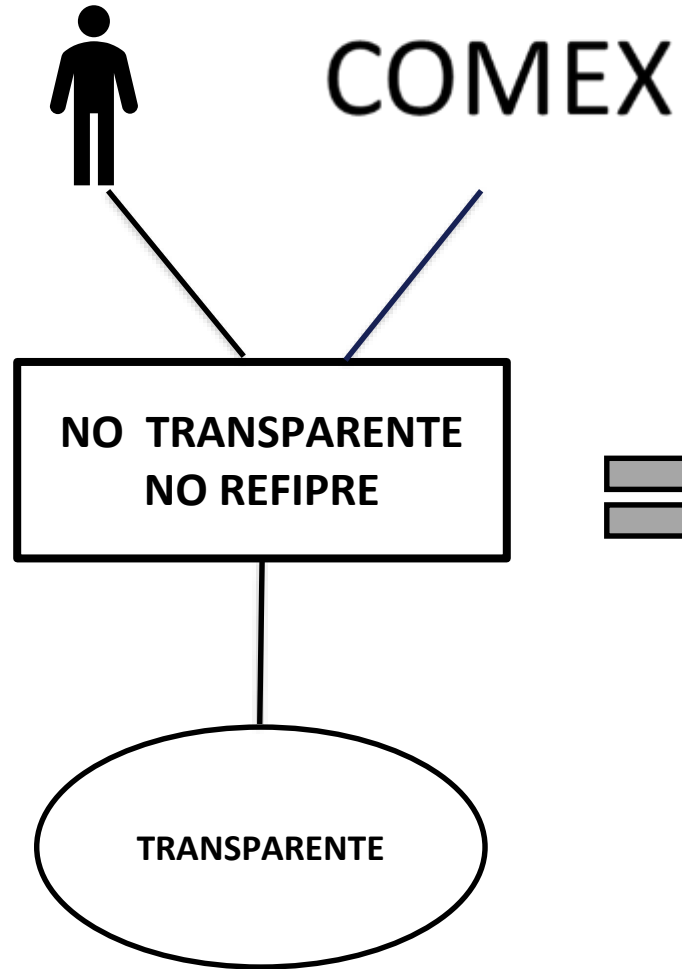
4-B



CASO 2



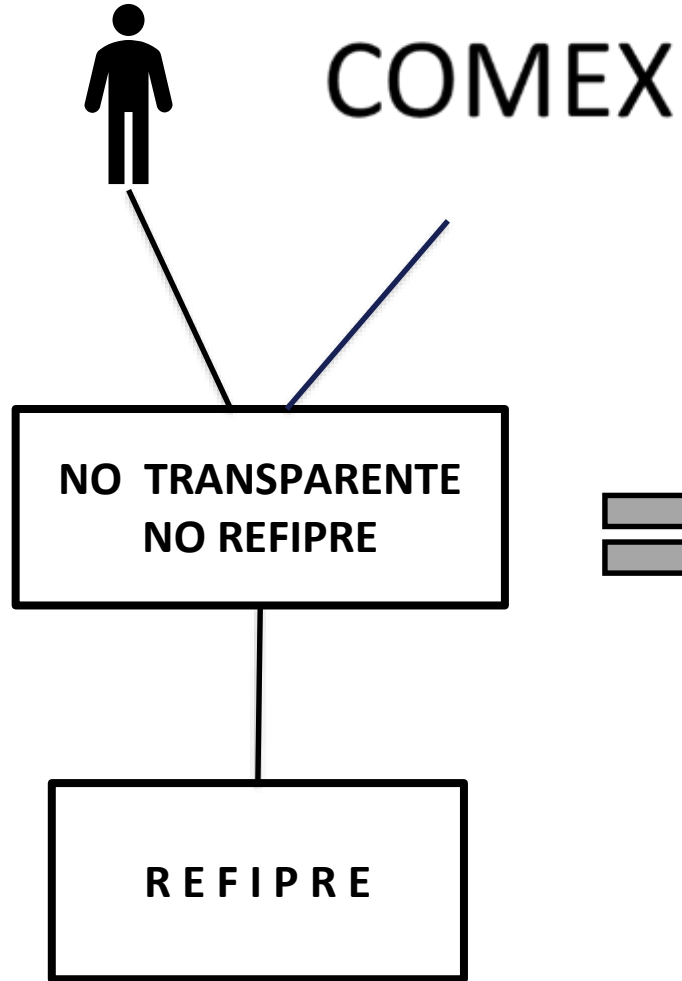
CASO 3



Tit. IV/II



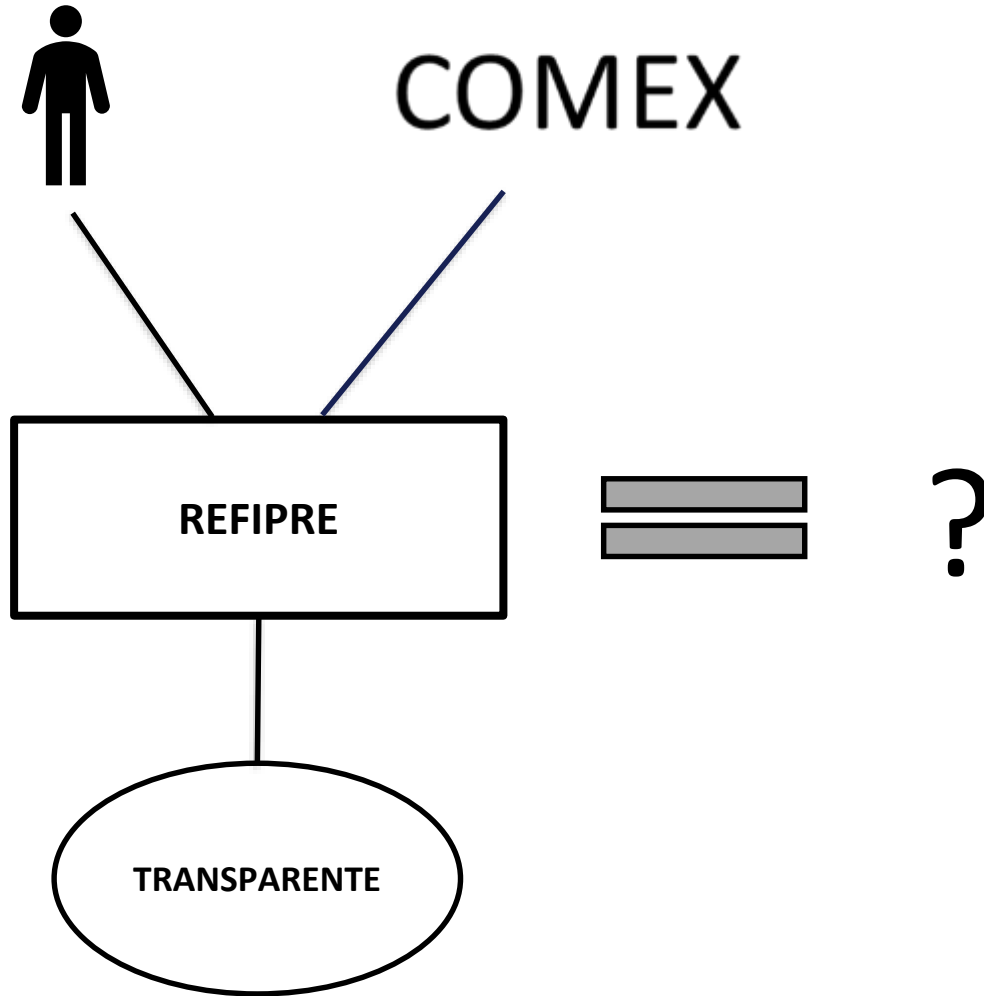
CASO 4



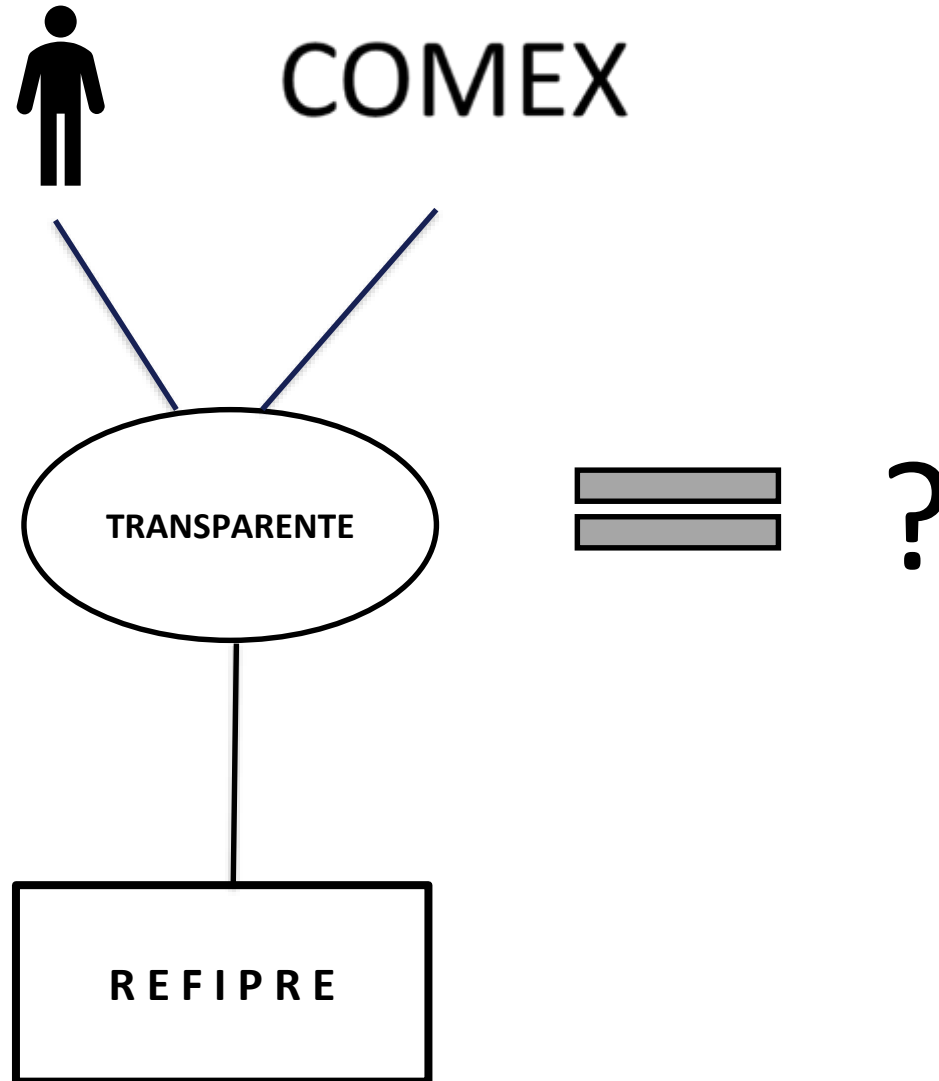
Tit. IV/II



CASO 5



CASO 6





Pagos a Partes Relacionadas o Mediante Acuerdo Estructurado (28, Fr. XXIII LISR)

1. Ingresos de contraparte sujetos a REFIPRES. 2019: No aplica si se cumple con Precios de Transferencia. 2020: No importa. Interpretaciones: (a) Residente mexicano tributando conforme a REFIPRES (b) Basta tributación “baja” (inferior al 75% del ISR mexicano).
2. Si el ingreso NO es de REFIPRES pero el receptor (directo o indirecto) utiliza su importe para realizar otros pagos deducibles (a) a otro miembro del grupo o (b) por virtud de un acuerdo estructurado que consideren ingresos sujetos de REFIPRES.
3. Esto no aplica si el receptor (sujeto a REFIPRES) ejerce actividades empresariales y tiene personal y activos para llevarlas a cabo.
4. No aplica si el pago está gravado conforme al 4-B, REFIPRES o disposiciones extranjeras similares (“controlled foreign corporation”) ni cuando el pago lleve retención al 40% conforme al 171 LISR.



Pagos que sean Deducibles para otro Contribuyente (28, Fr. XXIX LISR)

1. No deducibilidad si también ocurre deducibilidad para miembro del mismo grupo (tercero relacionado) o para el mismo contribuyente en un país donde también sea considerado residente fiscal.
2. No aplica si existe acumulación por parte del receptor de los ingresos que obtenga el pagador.
3. Se busca evitar: (a) dobles deducciones y (b) una sola deducción con su correspondiente acumulación.