

REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE

CONTABILIDAD & AUDITORÍA

Auditoría

**Cambios del dictamen del revisor fiscal
en Colombia con base en la NIA 701**

Luis Henry Moya Moreno

Tributación

Transparencia fiscal internacional en México

Paul Z. Nerubay T.

Burt S. Hevia O.

Investigación contable

**Ecosofía contable: propuesta para la emergencia
de una cultura contable con conciencia
ecológica en Colombia**

Grey Maillerlyn Morales Cohecha

Sara Paulina Estrada Gómez

**Medidas para antilavado de dinero (ALD)
y contra el financiamiento del terrorismo (CFT)
en organizaciones bancarias**

Marcos Antonio Tinedo Moisés



Número

Publicación Trimestral

Julio - Septiembre del 2020

Bogotá, Colombia

ISSN 1692 - 2913

Contenido y circulación para Hispanoamérica

legis

REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE

CONTABILIDAD & AUDITORÍA

Contenido y circulación para Hispanoamérica



Número

Publicación trimestral

Julio - Septiembre del 2020

Bogotá, Colombia

ISSN 1692-2913

legis
—

REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE

CONTABILIDAD & AUDITORÍA

Consejo Editorial: Leandro Cañibano Calvo,
Jorge Tua Pereda, Fernando Catacora Carpio,
Guillermo Flores Mujica, José Antonio Echenique G.

Comité Editorial: Hernando Bermúdez G.,
Gerardo Santos, Horacio Ayala V.,
René M. Castro, Fabio R. Trompa A.

Director: Edwin Mauricio Romero Alzate

Corrección de estilo: Corrección Editorial

Diagramación: Prerensa Editorial

ISSN: 1692-2913

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta revista, por cualquier proceso digital, reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo, sin previa autorización de LEGIS EDITORES S.A.

Las colaboraciones publicadas no comprometen la responsabilidad de la revista. Las opiniones expresadas pertenecen exclusivamente a sus autores.



FUNDADORES

Tito Livio Caldas (1922 - 2016)
Alberto Silva (1926 - 2020)
Miguel Enrique Caldas (1928 - 2020)

Junta Directiva: Andrés Caldas Rico, Rubén Darío Lizarralde Montoya, Diego Vélez Montes, Diego Jara Pinzón, Miguel Mcallister Reyes, Hugo Díaz Báez, José Fernando Torres Varela, María Alejandra Peñalosa Arguijo, Jorge Villalobos Salcedo, Martín Ramos Vegalara

Gerente General: José Antonio Currea Díaz

Directora Editorial: Martha Penen Lastra

VENTAS Y RENOVACIONES

Bogotá, D.C. Dorado: Av. Cl. 26 N° 82-70.
Tels.: 425 5255 Exts. 1415-1399. Cel.: 311 5617580
www.legis.com.co

Barranquilla. Prado: Cra. 53 N° 75-143.
Tels.: 360 4409. Cel.: 311 5619287
E-mail: barranquilla@legis.com.co

Bucaramanga. Cl. 36 N° 13-55 barrio El Centro.
Tels.: 630 0273 - 642 6475
E-mail: bucamanga@legis.com.co

Cali. Centro Cali: Cra. 6ª N° 11-02.
Tels.: 880 5898 - 881 0547. Cel.: 311 5617590
E-mail: cali@legis.com.co

Cartagena. Cl. Del Cuartel Cra. 5 N° 36-31.
Tels.: 664 9787 - 664 1695 - 664 2342.
Cel.: 311 5617333
E-mail: cartagena@legis.com.co

Ibagué. Cra. 5ª N° 38-56. Centro Comercial Quinta Avenida Local 7. Tels.: 266 7000 - 264 6176
Cel.: 311 5617507
E-mail: ibapos@legis.com.co

Manizales. Cl. 22 N° 23-23.
Cel.: 310 2711374
E-mail: manizalespos@legis.com.co

Medellín. Sucre: Cra. 47 N° 50-54.
Tels.: 511 5851 - 231 4804. Cel.: 311 5617494
E-mail: medellinpos@legis.com.co

Pasto. Cl. 19 N° 25-77 Ed. Manhattan Piso 1 Local 4.
Tels.: 723 6888 - 729 2165. Cel.: 311 5617571
E-mail: pasto@legis.com.co

Pereira. Centro Comercial Alcides Arévalo Local 106.
Cra. 19 N° 6-48. Tels.: 335 7801 - 316 7070
Cel.: 311 5617520
E-mail: pereirapunto@legis.com.co

Tunja. Centro Comercial Plaza Real Local 120.
Tels.: 740 4285 - 743 0641. Cel.: 311 5619321
E-mail: tunja@legis.com.co

Villavicencio. Cra. 32 N° 38-51
Centro Comercial Galerón Local 102.
Tels.: 662 8512 - 662 8502. Cel.: 311 5617634
E-mail: villavicencio@legis.com.co

Anualidad: La suscripción comprende 4 números al año.

Suscripción: Esta revista se vende por suscripción anual, contados cuatro números desde cualquier mes del año.

Reemplazo de números extraviados. Esta es una publicación trimestral. Si su ejemplar no le ha llegado antes de recibir el siguiente número de la revista, solicítelo sin costo alguno.

- PANORAMA**
- 5** A la vista una nueva NIIF para las Pymes
Edwin Mauricio Romero Alzate
- AUDITORÍA**
- 15** Cambios del dictamen del revisor fiscal en Colombia
con base en la NIA 701
Luis Henry Moya Moreno
- TRIBUTACIÓN**
- 39** Transparencia fiscal internacional en México
Paul Z. Nerubay T.
Burt S. Hevia O.
- INVESTIGACIÓN CONTABLE**
- 59** Ecosofía contable: propuesta para la emergencia de una cultura
contable con conciencia ecológica en Colombia
Grey Maillerlyn Morales Cobecha
Sara Paulina Estrada Gómez
- 99** Medidas para antilavado de dinero (ALD) y contra el financiamiento
del terrorismo (CFT) en organizaciones bancarias
Marcos Antonio Tinedo Moisés
- 127** **OBRAS Y AUTORES**
- 131** **WEB CONT@BLE**

La Dirección de la Revista invita cordialmente a los lectores a enviarnos sus opiniones y sugerencias sobre esta publicación a la siguiente dirección electrónica: **edwin.romero@legis.com.co**

Transparencia fiscal internacional en México

*Paul Z. Nerubay T.**

(México)

*Burt S. Hevia O.***

(Venezuela)

*Licenciado en derecho, Universidad Iberoamericana.
Maestro en derecho, Universidad Nacional Autónoma de México.
Socio director en Nerubay abogados, S.C. en la Ciudad de México.

**Abogado mención *Magna Cum Laude* y licenciado en Contaduría Pública mención *Cum Laude*, Universidad de los Andes.
Especialista en derecho tributario, Universidad Central de Venezuela.
Asociado del despacho Nerubay abogados, S.C. en la Ciudad de México.

Resumen

En este trabajo se analizan los artículos 4-A y 4-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México los cuales fueron incluidos siguiendo los lineamientos de la acción 2 del plan para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“plan BEPS”)⁽¹⁾ de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y su impacto en las estrategias de planeación patrimonial internacional.

Palabras clave

Entidades extranjeras transparentes; Figuras jurídicas extranjeras; Impuesto sobre la renta; Plan BEPS; Planeación patrimonial; Traspasencia fiscal.

Contenido

Introducción

1. Planeación patrimonial y transparencia fiscal internacional
2. La *aparente* contienda entre el artículo 4-B y el artículo 176 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Conclusiones

Bibliografía

Introducción

Globalización y fiscalidad internacional

En la globalización, la movilidad de las empresas, las formas de hacer negocios, los individuos, las comunicaciones, la información, el conocimiento y el capital rompen la barrera de lo local para situarse en cualquier parte del mundo, en cualquier momento. Las empresas sostienen su crecimiento mediante la conquista de mercados a nivel global, lo cual les permite multiplicar el intercambio comercial y la transferencia de capital humano y tecnológico⁽²⁾.

En este camino se valen de las bondades de cada jurisdicción:

recursos naturales, bajos costos laborales y fiscales, estabilidad jurídica, política y económica⁽³⁾. Por su parte, los individuos rompen con la barrera distancia-tiempo dada la comunicación global instantánea. Esto les permite desarrollar modelos globales de negocio incluso desde la comodidad de sus hogares o de un ordenador móvil.

Los estados nacionales y las corporaciones privadas multinacionales como grandes actores de la globalización se ven envueltos en mayor medida en esta red. Los primeros, por su deseo de imponer cargas fiscales y laborales por las rentas que se produzcan y los trabajadores que se ocupen en sus jurisdicciones. Los segundos, por su deseo de maximizar sus costos fiscales y laborales y, por ende, sus ganancias para el accionista y la reinversión⁽⁴⁾. Así las cosas, la globalización supone una

pérdida de fronteras en las dimensiones cotidianas de la vida humana que obliga a todos a adaptarse y a responder.

Deriva de ello la pérdida de soberanía de los estados nacionales para diseñar sistemas impositivos que graven la actividad comercial de actores mundiales. Los estados nacionales no son entidades apartadas del entorno económico de la globalización en tanto necesitan de la inversión extranjera para el desarrollo.

(1) Acrónimo del nombre en inglés del *Plan contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). OCDE (2015) *Resúmenes – informes finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París: OCDE.

(2) Russo, *et al.* (2007): 71.

(3) Lessambo (2009): 1.

(4) Beck (1998): 42.

Por esta vía, los sistemas impositivos nacionales reconocen la mutabilidad de sus disposiciones frente al entorno económico mundial, el cual muchas veces dicta las normas jurídicas para ser incorporadas y aplicadas a nivel local. Los tratados internacionales para evitar la doble tributación internacional, las normas internas sobre renta mundial, precios de transferencia, transparencia fiscal internacional y normas antielusivas, entre otras, son una muestra de la incorporación del derecho tributario internacional al derecho tributario local⁽⁵⁾.

1. Planeación patrimonial y transparencia fiscal internacional

El artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁽⁶⁾, establece como derecho fundamental la libertad de constituir relaciones jurídicas —incluso de contenido económico— locales e internacionales con terceros o partes relacionadas, a partir del reconocimiento de la capacidad para determinarse a sí mismos, la profesión, industria o comercio que le acomode, siendo lícitos.

Esta posibilidad de empleo de la libertad contractual para adoptar las opciones de organización empresarial más económicas para efectos tributarios, es lo que fundamenta la planeación patrimonial internacional, lo cual se resume en el aforismo: “Nadie tiene la obligación de administrar sus bienes o fuentes de ingresos en forma tal que el fisco perciba el máximo de impuesto”⁽⁷⁾.

Entendemos a *la planeación patrimonial internacional*, como una ordenación legítima y legal de los bienes, derechos y obligaciones localizadas en una o varias jurisdicciones de la forma que al titular le resulte lo más económicamente posible desde el punto de vista fiscal, manteniendo el control, goce y administración de su patrimonio para disponerlo en cualquier momento.

La planeación patrimonial internacional puede tener tanto objetivos de administración del patrimonio para la reinversión, como de disposición hereditaria. En efecto, cuando el titular del patrimonio da preferencia a la acumulación y administración del recurso financiero para la adquisición de bienes muebles o inmuebles, estamos frente a la disposición de activos para la inversión. De mane-

(5) Hevia (2015): 120.

(6) Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. El texto vigente incluye la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre del 2017. Artículo 5º.—“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”.

(7) Araújo Falcão (1964): 48.

ra que no solo se considera el mantenimiento, goce y disposición de activos, sino que se persiguen propósitos de aumento del caudal patrimonial. Por su parte, cuando el titular del patrimonio da preferencia a la preservación y transmisión ordenada a las siguientes generaciones, estamos frente a una planeación patrimonial con fines hereditarios.

Frente a la necesidad de estructuración patrimonial internacional de los agentes económicos, debe analizarse el impacto del contenido de los nuevos artículos 4-A⁽⁸⁾ y 4-B⁽⁹⁾ y la regulación de los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes a través de entidades extranjeras en las que se participen, directa o indirectamente, de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta en el marco de la adopción del plan BEPS.

Los mencionados artículos 4-A y 4-B fueron incluidos en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre del 2019. Dicha reforma también incluyó modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y al Código Fiscal de la Federación.

Ciertamente, la reforma fiscal mexicana para el 2020 representa un cambio de paradigma en la determinación y pago de contri-

buciones en México. Se pretende que la hacienda pública mexicana recaude mayores ingresos por contribuciones, incorporando a la legislación una serie de directrices del plan BEPS. En tal sentido, se busca aumentar la base imponible del impuesto sobre la renta mediante la limitación o rechazo de costos y gastos y la ampliación de las rentas de origen mexicano. En el impuesto al valor agregado se busca ampliar el universo de contribuyentes con la incorporación de nuevas actividades económicas con tasas especiales y en el Código Fiscal de la Federación se le otorgan mayores facultades al Servicio de Administración Tributaria para auditar, calificar, recaracterizar o desconocer las operaciones del contribuyente por supuestos de elusión y evasión fiscal, incluyendo la obligación de asesores fiscales de reportar esquemas.

El artículo 4-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta pretende *eliminar* para efectos locales la *transparencia fiscal* de vehículos extranjeros. Dispone que las *entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras tributarán como personas morales*, estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta, en caso que les sea aplicable. Siempre que se verifique lo previsto en el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación. Es decir, se haya establecido en México la administración

(8) Entrará en vigor el 1º de enero del 2021.

(9) Entró en vigor el 1º de enero del 2020.

principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

El mencionado artículo 4-A se lee al siguiente tenor:

“Para efectos de esta Ley, las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras sin importar que la totalidad o parte de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios acumulen los ingresos en su país o jurisdicción de residencia, tributarán como personas morales y estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta de conformidad con el Título II, III, V o VI de esta Ley, en caso que les sea aplicable. Para efectos de lo anterior, cuando actualicen lo dispuesto por la fracción II del artículo 9º del Código Fiscal de la Federación se considerarán residentes en México.

Se consideran entidades extranjeras, las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero, a condición de que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme a derecho mexicano que sean residentes en el extranjero, y se consideran figuras jurídicas extranjeras, los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero, siempre que no tengan personalidad jurídica propia.

Se considera que las entidades extranjeras y las figuras jurídicas ex-

tranjeras son transparentes fiscales, cuando no sean residentes fiscales para efectos del impuesto sobre la renta, en el país o jurisdicción donde estén constituidas ni donde tengan su administración principal de negocios o sede de dirección efectiva, y sus ingresos sean atribuidos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios. Cuando se consideren residentes fiscales en México, dejarán de considerarse transparentes fiscales para efectos de esta Ley.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los tratados para evitar la doble imposición, en cuyo caso, serán aplicables las disposiciones contenidas en los mismos”.

Así mismo, el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, cuyo texto vigente atiende a la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre del 2019, establece:

“Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se con-

siderará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes. No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional. Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal”.

Por lo visto, el nuevo artículo 4-A sigue los lineamientos de la acción 2 del plan BEPS, proponiéndose combatir los *mecanismos híbridos*⁽¹⁰⁾ a través de la acumulación como persona moral mexicana de los ingresos generados por *las entidades extranjeras fiscalmente transparentes o las figuras jurídicas extranjeras*, sin importar que la totalidad o parte de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios acumulen los ingresos en su país o jurisdicción de residencia.

Podemos inferir el apego prescriptivo del artículo 4-A a la acción 2 del plan BEPS, en tanto el nuevo dispositivo de la Ley de Impuesto sobre la Renta mexicana representa la materialización de una norma que busca eliminar la transparencia fiscal del vehículo extranjero,

(10) Tales mecanismos permiten que se genere una deducción en el país donde reside el pagador, sin su respectiva acumulación en el país donde reside el receptor; o que un mismo pago pueda ser deducido en dos países o jurisdicciones.

pretendiendo evitar supuestos de doble no imposición. En efecto, la acción 2 del plan BEPS recomienda la adopción en las legislaciones nacionales de: “(...) (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción. (...)”.

Ciertamente, los lineamientos normativos de la acción 2 del plan BEPS están dirigidos a la inclusión por parte de los estados nacionales de reglas materiales armonizadoras sobre el tratamiento de distintas figuras negociales. De manera que se impida mediante reglas de derecho material que los resultados de un negocio jurídico sobre la base imponible del impuesto sobre la renta tal como la minoración de la base imponible por aplicación de un gasto deducible, no se correspondan con el mismo tipo de afectación en el estado recipiente del pago por no gravabilidad del ingreso correspondiente⁽¹¹⁾.

Así, la acción 2 del plan BEPS busca que la armoni-

(11) Weffe H. (2017): 21.

zación de los ordenamientos jurídicos nacionales minimice el impacto de las transacciones internacionales por las cuales se genere una deducción en el país donde reside el pagador, sin su respectiva acumulación en el país donde reside el receptor. Esto también genera que un mismo pago pueda ser deducido en dos jurisdicciones diferentes por las razones antes expuestas.

Ahora bien, volviendo al contenido del artículo 4-A del régimen impositivo a la renta de México, debe entenderse que son *entidades extranjeras fiscalmente transparentes*, aquellas que no tributan como entidades separadas de sus socios o accionistas, siendo residentes fiscales en el país en el que fueron constituidas o incorporadas. Este tipo de entidades son vehículos que aun cuando tienen personalidad jurídica propia no son calificadas como contribuyentes en su jurisdicción de origen. Por tanto, las rentas que se generen por su actividad económica son atribuidas a sus socios o accionistas. Tal es el caso de las LLC (*Limited Liability Company*) de Estados Unidos de América.

Las *figuras jurídicas extranjeras* son aquellos vehículos extranjeros que carecen de personalidad jurídica propia, como el caso de contratos tales como los fideicomisos, trust y LP (*Limited Partnership*) de Canadá.

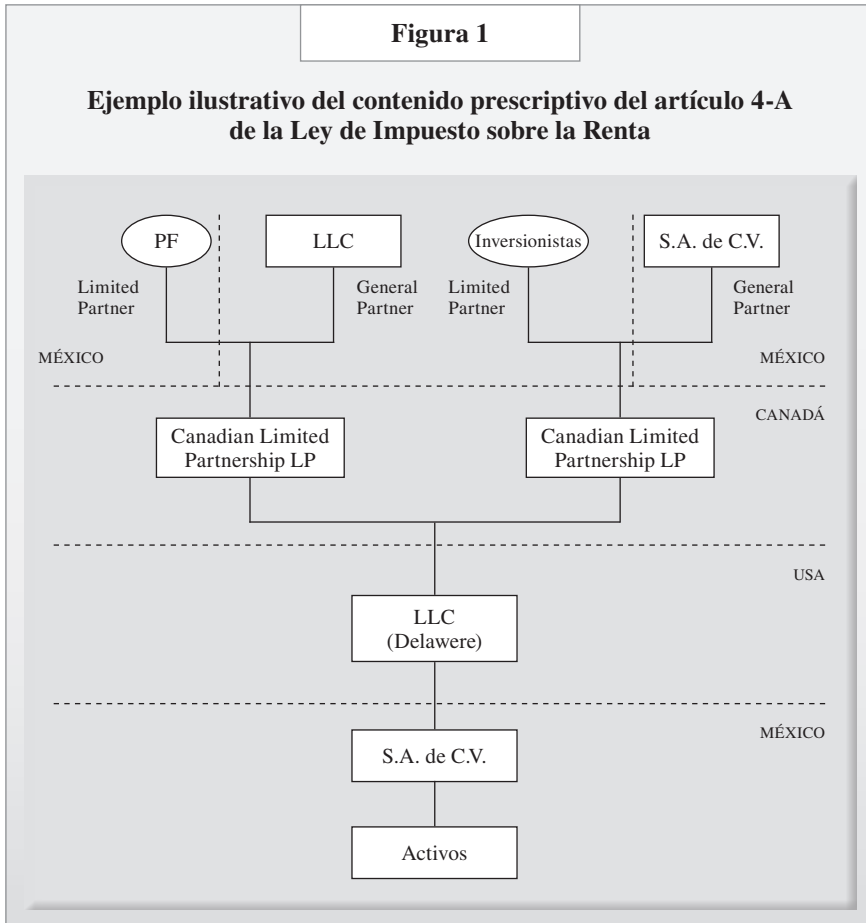
La acumulación en México de los ingresos por par-

te de *entidades extranjeras fiscalmente transparentes o las figuras jurídicas extranjeras*, estará supeditado al establecimiento de la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en México.

En todo caso de que exista una *entidad extranjera fiscalmente transparente o una figura jurídica extranjera*, que reciba pagos desde México,

deberá evaluarse la posibilidad de que exista un tratado internacional para evitar la doble tributación, plenamente en vigor, para confirmar el tratamiento fiscal aplicable a las rentas.

De manera ilustrativa, en la figura 1, se presenta un caso práctico que soportaría el contenido prescriptivo del nuevo artículo 4-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta.



Fuente: Elaboración propia.

En el ejemplo presentado, la sociedad anónima de capital variable de México funge como socio administrador (*General Partner*) de la entidad canadiense (*Limited Partnership*) fiscalmente transparente. Sus tareas se limitan a la ordenación administrativa, cumplimiento contable y fiscal en Canadá. Por su parte, los socios inversionistas (*Limited Partner*) no tienen la administración de la entidad en Canadá, su decisión patrimonial es una inversión a la espera del retorno de los resultados de la cadena de negocios en los otros países en función a su participación.

Así, frente al contenido del artículo 4-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta no está claro si las funciones del socio administrador o del socio inversionista son las que determinan la existencia de la administración de la entidad canadiense fiscalmente transparente en Canadá, para que se considere como persona moral en México a todos los fines fiscales.

Estamos convencidos que la eficacia práctica de este nuevo artículo 4-A está muy lejos de verse materializada. En primer lugar, debe precisarse el contenido prescriptivo del reenvío al artículo 9º del Código Fiscal de la Federación para hacer valer la tributación del vehículo extranjero como si fuese una persona moral mexicana.

La *primera interrogante* que debe plantearse es: ¿Qué supone la admi-

nistración principal del negocio? No es una pregunta de fácil respuesta dada la compleja y disímil realidad de contribuyente.

Dejando a salvo el análisis de las particularidades de cada contribuyente, la administración principal del negocio debe ser entendida como la posibilidad de tomar decisiones determinantes sobre el nivel de responsabilidad frente a las autoridades, disposición de activos y existencia del negocio.

No pueden ser decisiones corrientes en el ámbito gerencial u operativo, aun cuando se tenga facultad por mandato en el caso de trabajadores de confianza. Debe tratarse de decisiones del más alto nivel sobre la transferencia de activos, perfiles de inversión, firma y aprobación de estados financieros, o, cuando se tenga derecho, de forma directa o indirecta, a determinar unilateralmente los acuerdos de las asambleas o las decisiones del consejo de administración, incluso por interpósita persona, cualquiera sea el porcentaje de participación.

De manera que no entraría en el ámbito prescriptivo del artículo 4-A a los solo fines de calificar la administración en México de un vehículo extranjero, las decisiones focalizadas sobre áreas, departamentos, secciones del negocio que solo se correspondan con la ejecución de planes operativos de corto plazo y no tengan impacto inmediato en los planes y objetivos estratégicos de

amplio alcance sobre la existencia del negocio.

La *segunda interrogante* que surge en la interpretación y aplicación del nuevo artículo 4-A es: ¿La responsabilidad solidaria [subsidiaria] en México alcanza también a los socios o accionistas limitados, aun cuando no tenga la administración del vehículo extranjero? En este caso, consideramos que la respuesta no puede ser sino negativa. En efecto, la disposición accionaria sobre el vehículo extranjero como decisión de inversión no alcanza a su administración.

La *tercera interrogante* derivada del nuevo artículo 4-A, una vez se ha verificado la administración principal del vehículo extranjero en México es: ¿Debe tributar solo sobre los ingresos de fuente mexicana? En este caso, si la consecuencia directa de la administración en México del vehículo extranjero es la presunción de residencia fiscal local para todos los efectos tributarios, entonces también lo es a los fines del cumplimiento de los deberes formales y materiales de la obligación tributaria. Por tanto, el vehículo extranjero deberá tributar respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde pro-

cedan, a tenor del artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁽¹²⁾.

Finalmente, el artículo 205 de la Ley de Impuesto sobre la Renta prevé una excepción al artículo 4-A. En este caso, la *figura jurídica extranjera* seguiría conservando su transparencia fiscal. Es el caso de las figuras jurídicas extranjeras que administren inversiones de capital privado que inviertan en personas morales residentes en México cuyos socios son los que deberán tributar en México por los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o arrendamiento de bienes inmuebles. Siempre que se cumplan con ciertos requisitos:

- (i) se reporten al Servicio de Administración Tributaria (SAT) los integrantes;
- (ii) el país de constitución y de residencia fiscal de integrantes tenga acuerdo de intercambio de información con México;
- (iii) los integrantes sean los beneficiarios efectivos de las rentas;
- (iv) el integrante extranjero acumule la renta en ese país; y
- (v) el integrante mexicano acumule la renta aplicando los artículos 4-B o 177 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El texto del referido artículo 205 de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica:

“Las figuras jurídicas extranjeras que administren

(12) ART. 1º.—“Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:
I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

inversiones de capital de privado que inviertan en personas morales residentes en México, que se consideren transparentes fiscales en el país o jurisdicción de su constitución, gozarán de dicha transparencia para efectos de esta Ley. Los socios de dichas figuras tributarán de conformidad con el Título de esta Ley que les corresponda. Lo señalado en este artículo será aplicable solo por los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que:

I. El administrador de dicha figura jurídica o su representante legal en el país, presente ante el Servicio de Administración Tributaria, un registro de todos los integrantes o miembros de dicha figura en el ejercicio fiscal anterior. Si durante el ejercicio fiscal hay una variación respecto a los integrantes o miembros de dicha figura, esto deberá ser reportado por el administrador o su representante legal, a más tardar en el mes de febrero del siguiente año de calendario. El registro referido deberá incluir la documentación que acredite la residencia fiscal de cada uno de los integrantes o miembros de dicha figura, incluyendo el administrador. En caso que el integrante o miembro sea un organismo internacional o un fondo de pensiones y jubilaciones, podrán presentar su acuerdo sede o convenio constitutivo. En caso de no contar con

dicha documentación de alguno de los integrantes o miembros, la figura jurídica no gozará de la transparencia fiscal en la proporción de su participación.

II. Que la figura jurídica haya sido constituida en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

III. Que los integrantes o miembros de dicha figura jurídica, incluyendo el administrador, residan en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. En caso que un integrante o miembro no resida en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, la figura jurídica no gozará de la transparencia fiscal en la proporción de su participación.

IV. Que los integrantes o miembros que integren dicha figura, incluyendo el administrador, sean los beneficiarios efectivos de los ingresos percibidos por dicha figura. En caso que un integrante o miembro no sea efectivamente el beneficiario efectivo de dichos ingresos, la figura jurídica no gozará de la transparencia fiscal en la proporción de su participación.

V. Que los ingresos señalados en esta Ley, atribuibles a los integrantes o miembros residentes en el extranjero, sean acumulados por los mismos. En caso contrario, la figura

jurídica no gozará de la transparencia fiscal en la proporción a la participación del integrante o miembro cuyo ingreso no fue acumulado.

VI. Que los ingresos que obtengan los integrantes o miembros residentes en México o establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, se acumulen de conformidad con los artículos 4-B o 177 de esta Ley, incluso si los integrantes o miembros hubiesen estado exentos del impuesto respecto de dichos ingresos. En caso contrario, la figura jurídica no gozará de la transparencia fiscal en la proporción de la participación del integrante o miembro cuyo ingreso no fue acumulado en virtud de los artículos 4-B o 177 de esta Ley”.

Por su parte, el artículo 4-B de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es bastante amplio. Solo para los fines del presente trabajo lo analizaremos sobre el ámbito subjetivo (sujetos obligados) y el ámbito objetivo (contenido de la obligación).

Por lo anterior, se presenta el texto del referido artículo para tenerlo presente como una aproximación a su contenido sin menoscabo de la explicación posterior:

“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. En los casos que la entidad extranjera sea parcialmente transparente, los contribuyentes sólo acumularán el ingreso que se les atribuya. Para determinar el monto de los ingresos señalados en este párrafo, se considerará la utilidad fiscal del año de calendario de la entidad extranjera calculada en los términos del Título II de esta Ley.

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. En caso que las figuras jurídicas extranjeras sean transparentes fiscales, los ingresos se acumularán en los términos del Título de esta Ley que le corresponda al contribuyente y serán gravables en el mismo año de calendario en que se generen. En estos casos, los contribuyentes podrán efectuar la deducción por los gastos e inversiones que realizó la figura jurídica siempre que sean deducibles de conformidad con el Título de esta Ley que les corresponda, siempre que se realice en la misma proporción que acumularon

los ingresos y se cumpla con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

En caso que las figuras jurídicas extranjeras sean consideradas residentes fiscales en un país o jurisdicción en el extranjero o en México, el monto de los ingresos será la utilidad fiscal del año de calendario de dicha figura jurídica calculada en los términos del Título II de esta Ley y se deberán de acumular por el contribuyente al 31 de diciembre del año de calendario que se generaron.

Lo dispuesto en este artículo 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. En caso que su participación indirecta involucre por lo menos una entidad extranjera que no sea transparente fiscal, los ingresos que se obtengan a través de la entidad extranjera transparente fiscal o la figura jurídica extranjera sobre la cual tiene participación la entidad extranjera que no sea transparente fiscal, estarán sujetos a lo dispuesto por el Capítulo I del Título VI de esta Ley en caso de ser aplicable.

Los ingresos obtenidos de conformidad con este artículo se considerarán generados directamente por el

contribuyente. Los impuestos pagados por o a través de entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras a las que se refiere este artículo, se considerarán pagados directamente por el contribuyente, en la misma proporción en que hayan acumulado el ingreso de dicha entidad o figura.

Si los ingresos de la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera están sujetos a un impuesto establecido en esta Ley y éste ha sido efectivamente pagado, el mismo podrá ser acreditado por el contribuyente en los términos del artículo 5 de esta Ley y demás disposiciones fiscales aplicables. En estos casos, el mismo será acreditable en su totalidad considerando la misma proporción en que se haya acumulado el ingreso de dicha entidad o figura.

Los contribuyentes señalados en este artículo deberán llevar una cuenta por cada una de las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras en los mismos términos del artículo 177 de esta Ley, para efectos de no duplicar la acumulación del ingreso cuando dicha entidad distribuya efectivamente un dividendo o utilidad, o cuando la figura jurídica entregue dichos ingresos o los ponga a disposición del contribuyente.

Se considera que las entidades extranjeras son parcialmente transparentes, cuando la legislación fiscal extranjera de que se trate atribuya

una parte de sus ingresos a sus socios o accionistas, mientras que la parte restante se atribuya a dicha entidad.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será aplicable aun cuando la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera no distribuya o entregue los ingresos regulados por este artículo. Para determinar la proporción de los ingresos que les corresponda a los contribuyentes, sobre las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras, se considerará lo dispuesto por los párrafos cuarto y quinto del artículo 177 de esta Ley sin importar que las personas obligadas de conformidad con este artículo no tengan control sobre dichas entidades o figuras.

Adicionalmente, la contabilidad de la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, o la documentación que permita comprobar sus gastos e inversiones, deberá estar a disposición de las autoridades fiscales. En caso de no cumplir con esta obligación, no se permitirá la deducción de los gastos e inversiones realizados por dicha entidad o figura jurídica”.

El artículo 4-B de la Ley de Impuesto sobre la Renta, exige que los sujetos obligados determinen y paguen impuesto sobre la renta en México por los ingresos que obtengan a través de: (i) entidades extranjeras total o parcialmente transparentes

para fines fiscales, o (ii) figuras jurídicas transparentes o no para fines fiscales.

En cuanto al *ámbito subjetivo*, los eventuales obligados serán los residentes en México, sean personas físicas o morales o extranjeros con establecimiento permanente en el país; o 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.

En cuanto al *ámbito objetivo*, se estará obligado a determinar y pagar el impuesto sobre la renta por los ingresos que obtengan *a través de entidades extranjeras fiscalmente transparentes o figuras jurídicas extranjeras* en la proporción que les corresponda por su participación en ellas.

Cuando se trate de una *entidad extranjera totalmente transparente*, la carga fiscal deberá determinarse sobre la utilidad o ingresos del vehículo extranjero atribuibles al residente en función a su participación. En el caso de una *entidad extranjera parcialmente transparente*, el impuesto se determinará solo sobre ingresos o utilidades transparentes.

Cuando se trate de *figuras jurídicas extranjeras no transparentes*,

la base imponible será la utilidad calculada en función del nivel de participación. Para el caso de *figuras jurídicas extranjeras transparentes*, se acumula el monto total de la utilidad del vehículo extranjero.

En cuanto al *momento de gravabilidad*, los sujetos obligados deberán determinar y pagar el impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal en que el vehículo extranjero [*genere*] la utilidad, *aunque no se pague*.

En efecto, la misma disposición señala que la determinación y pago del impuesto sobre la renta en México será aplicable aun cuando la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera no distribuya o entregue los ingresos.

Ahora bien, nos preguntamos: ¿El solo reconocimiento contable por parte del vehículo extranjero del ingreso o la utilidad es suficiente? y ¿en el caso de utilidad en el vehículo extranjero debe decretarse el reparto y reconocerse el pasivo?

Adicional a ello, existe la obligación de los sujetos obligados de llevar una cuenta por cada uno de los vehículos extranjeros, las cuales le permitan controlar el ingreso o utilidad generada y el ingreso o utilidad pagada, para evitar supuesto de doble acumulación en México.

Finalmente, el impuesto sobre la renta pagado por el vehículo extranjero es acreditable contra el impuesto sobre la renta en México.

2. La aparente contienda entre el artículo 4-B y el artículo 176 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Frente al contenido del artículo 4-B de la Ley de Impuesto sobre la Renta, existe en el artículo 176 del mismo texto legal relativo a las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes, dos supuestos cuya delimitación normativa debe precisarse con los fines de determinar el régimen aplicable.

El texto parcial del referido artículo 176 se transcribe a continuación:

“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas.

Los ingresos a que se refiere este Capítulo son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distri-

buidos por ellas a los contribuyentes de este Capítulo.

Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los 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 de esta Ley, según corresponda. No se considerará el impuesto sobre dividendos señalado en el segundo párrafo del artículo 140, ni en el segundo párrafo de la fracción V del artículo 142 de la presente Ley, al momento de determinar los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

(...)

Es decir, si se trata de un ingreso o utilidad que debe tributar en México por la sola participación en la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera (artículo

4-B); o bien si se trata de un ingreso o utilidad que deba tributar en México por la participación en una entidad extranjera cuando 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.

Tales precisiones son relevantes en tanto los regímenes fiscales internacionales de los artículos 4-B y 176 se distinguen por el carácter de los eventuales obligados. En efecto, la redacción de ambas disposiciones requiere de una lectura detenida con el fin de identificar sus elementos distintivos.

El artículo 4-B 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. Por su parte, el artículo 176 establece la obligación de acumular en México 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.

Adicional a lo anterior, los ingresos generados a través de entidades extranjeras o figuras jurídicas fiscalmente transparentes se deben de acumular en México porque la

legislación extranjera considera que estos son atribuibles al socio, accionista, miembro o beneficiario residente o establecimiento permanente mexicano. En el caso de ingresos generados a través de entidades extranjeras sujetos a un régimen fiscal preferente, es un mecanismo de acumulación anticipada en México por el control directo o indirecto de entidades sujetas a regímenes fiscales más favorables.

Ahora bien, el párrafo 9º del artículo 176⁽¹³⁾ trae dos supuestos normativos regulados en los mismos términos en el artículo 4-B, por lo cual se remite a la aplicación del mismo, en lo relativo a:

- (i) Los ingresos generados a través de una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera en la que tenga una participación directa; o
- (ii) A los ingresos generados a través de una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, cuando su participación indirecta en dicha entidad o figura jurídica esté constituida por una estructura que integre exclusivamente una o varias entidades extranjeras trans-

parentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras.

Esta colisión normativa pareciera resolverse con la aplicación preferente del artículo 4-B por remisión

expresa del mismo párrafo, aun cuando los ingresos comprendidos encuadren en un supuesto fiscal preferente, a partir del 1º enero del 2020.

En definitiva, cualquiera sea el tipo de ingreso que se genere a través de una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, en la que se tenga participación directa o indirecta, bien que se trate de un ingreso pasivo o no, deberá tributar conforme a lo previsto en el artículo 4-B. Descartando, en consecuencia, la aplicación de las reglas de control y moneda funcional para la determinación del resultado del ejercicio con la correspondiente conversión al tipo de cambio del peso mexicano para pagar el tributo, previstas en los artículos 176 y 177 sobre regímenes fiscales preferentes.

Conclusiones

La planeación patrimonial internacional en México

(13) ART. 176.—“(…)”.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los ingresos que obtenga el contribuyente a través de una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera en la que tenga una participación directa, sin importar que los ingresos de estas últimas estén sujetos a un régimen fiscal preferente. Tampoco será aplicable este artículo a los ingresos que obtenga el contribuyente a través de una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, sin importar que los mismos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, cuando su participación indirecta en dicha entidad o figura jurídica esté constituida por una estructura que integre exclusivamente una o varias entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras. Lo anterior, es aplicable a los ingresos que obtenga el contribuyente a través de cada una de estas entidades o figuras que integran dicha estructura. Los casos señalados en este párrafo, estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 4-B de esta Ley.

(…)”.

complace preferentemente la movilidad de bienes, derechos y obligaciones por voluntad de los titulares e intervinientes hacia jurisdicciones tales como Estados Unidos, Canadá, Panamá y Reino Unido.

Las decisiones patrimoniales de los agentes económicos con preferencia de las mencionadas jurisdicciones, atienden a la existencia de una red de acuerdos y tratados con México, tales como los tratados internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, tratados de libre comercio, acuerdos para la promoción y protección recíproca de las inversiones; además de la seguridad jurídica, estabilidad política y económica de tales jurisdicciones.

Frente a las legítimas intenciones en México de ordenación patrimonial internacional de los agentes económicos es necesario revisar el impacto de los artículos 4-A y 4-B de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en tanto se deberá precisar con detenimiento la residencia fiscal de los sujetos encargados de la

administración de los vehículos extranjeros fiscalmente transparentes.

En conexión con ello, se deberán evaluar los pronunciamientos de la autoridad tributaria y los tribunales sobre los elementos determinantes del alcance de la administración del vehículo extranjero con los fines de calificar su condición contributiva como persona moral mexicana.

En definitiva, la atención que se dispense sobre la administración de los vehículos extranjeros permitirá tomar decisiones oportunas de estructuración patrimonial internacional desde y hacia México. En efecto, la localización en una jurisdicción distinta a México de los socios o accionistas con el poder de administración y disposición de los activos poseídos directamente o indirectamente por entidades extranjeras fiscalmente transparentes o figuras jurídicas extranjeras, debe evaluarse con detenimiento para maximizar las intenciones legítimas de eficiencia fiscal y protección de inversiones de los actores de negocio en el ámbito internacional.

Bibliografía

ARAÚJO F., A. (1964) *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma.

BECK, U. (1998) ¿Qué es la *globalización?*, *falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Barcelona, España: Ediciones Paidós Ibérica, S.A.

HEVIA, B. (2015) *Medidas para evitar la doble tributación internacional*. Caracas: *Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

LESSAMBO, F. (2009) *Taxation of International Business Transactions*. New York: iUniverse, Inc.

OCDE (2015), *Resúmenes – informes finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. París: OCDE.

RUSSO, R., et al. (2007) *Fundamental of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD publications BV.

WEFFE H., C. (2017) *Actividad de la empresa y planificación fiscal*. Bogotá: Jornadas ASADIP 2017, Asociación Americana de Derecho Internacional Privado, Grupo Editorial Ibáñez, consultado en: <https://www.academia.edu/40021889> en julio del 2020.

