

# Breves Fiscales

Autor: C.P.C. Carlos Gradwohl Mischne— Socio

Impuestos Internacionales

Coautor: L.C. Mario Alberto Gutiérrez Crispín

13 de julio de 2011

## *Consideraciones fiscales en México de una Limited Liability Company (LLC)*

Los Estados Unidos de América (E.E.U.U.) o Estados Unidos al ser una de las economías líderes en el mundo, tiene uno de los sistemas legales y fiscales más complejos y avanzados del planeta. Un ejemplo de ello es en la clase de entidades jurídicas que las empresas multinacionales americanas utilizan con mayor regularidad al estructurar sus operaciones. El presente artículo aborda de forma general algunas de las características de la Limited Liability Company (LLC), así como algunas de las implicaciones fiscales que se generan al realizar operaciones con residentes fiscales mexicanos.

### **Limited Liability Company (LLC)**

Wyoming fue el primer Estado en los E.E.U.U. que adoptó la figura de la LLC, ofreciendo flexibilidad financiera y administrativa. Hacia 1997 los 50 Estados de la Unión Americana y el Distrito de Columbia ya habían adoptado la figura jurídica de la LLC y pronto se convirtió en una de las formas de organización de sociedades más recurrente, destacando Delaware y Nevada como los estados más utilizados para el registro de este tipo de entidades, debido a que ambos brindan flexibilidad respecto al registro, funcionamiento y administración de las LLC, como el que: 1) no se solicita el requisito de residencia en el estado para incorporar una entidad de este tipo; 2) se establecen requisitos mínimos de reporte de información a las autoridades, y 3) los trámites de incorporación se llevan a cabo en un tiempo relativamente corto.

Una LLC es creada de acuerdo con las leyes o códigos de organización de negocios del estado donde se incorpore, su registro se realiza a través de la presentación de los Artículos de Organización o del Certificado de Formación (en el caso de entidades extranjeras, o provenientes de estados distintos al en el que se incorporan), ante el Secretario de Estado correspondiente.

La LLC tiene las características y beneficios de una sociedad de responsabilidad limitada en cuanto a que puede proteger a sus socios de la responsabilidad personal que surja de la operación del negocio. En términos generales, no existen restricciones en cuanto al número de socios y el tipo o monto del capital aportado, a menos de que el estado en que se incorpore establezca restricciones relativas a un mínimo de socios.

La LLC puede realizar cualquier tipo de actividad siempre que ésta sea lícita, por lo cual no existen restricciones a su objeto social, solo si fue organizada para un propósito limita-

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



do o específico y que esto se haya establecido en los Artículos de su Certificado de Formación, o bien si el negocio está regido por alguna ley que conforme al Derecho de los E.E.U.U. prohíba a la empresa hacer negocios u operar como una LLC.

A los socios de la LLC se les pueden asignar las utilidades o pérdidas con base en su porcentaje de participación. El porcentaje o unidades de interés de un miembro de una LLC se considera como “propiedad personal” (personal property) y están documentados a través de los Certificados de Membresía (Certificate of Membership), instrumentos que son similares a los títulos de acciones que emitiría una corporación.

Los socios o miembros no son dueños de ningún activo de la LLC; por el contrario, todos los bienes en una LLC son propiedad y están bajo su nombre, es decir, existe una clara separación de la personalidad jurídica de ambas partes.

Por su parte, los artículos del Certificado de Formación y los estatutos de una LLC deben especificar cómo será administrada la misma, tal y como se haría con los estatutos de una corporación.

Dentro de las estructuras corporativas, fiscales y patrimoniales en E.E.U.U. las empresas transparentes estadounidenses son una figura legal muy común. Una forma de incorporar una empresa transparente es a través de la LLC que tiene la ventaja de poder elegir su régimen fiscal ya sea como: 1) un contribuyente normal (corporation), o 2) como una empresa transparente (ya sea como una asociación o partnership o como un ente ignorado o “disregarded”), en la que la LLC no es contribuyente de impuestos en E.E.U.U., por lo que el ingreso fluye a través de la entidad hacia sus accionistas, los cuales son los sujetos del impuesto. En términos generales cualquier entidad que constituya una LLC puede elegir este régimen.

No obstante, es importante señalar que existen formas legales de sociedades que se consideran como corporaciones *per se* (por sí mismas) y que están listadas como parte de las reglas fiscales de los E.E.U.U., teniendo como consecuencia el que dichas sociedades no puedan elegir la opción de ser consideradas transparentes para efectos fiscales de los E.E.U.U. En esa lista se encuentran, entre otras, la sociedad anónima incorporada en Bélgica, Brasil, Francia, Luxemburgo, México, España y Suiza; la Namloze Vennootschap (NV) de los países bajos; la Aktiengesellschaft (AG) de Austria, Alemania y Suiza; la Public Limited Company (PLC) de Australia, Hong Kong, Irlanda, Sudáfrica, y Reino Unido.

## Beneficios fiscales de una LLC estadounidense

### Antecedentes

En 1988 el Internal Revenue Service (IRS, por sus siglas en inglés, y que es el organismo encargado de la administración y recolección de los impuestos federales en los E.E.U.U.) emitió la reglas 88-76 que reconocían a una LLC incorporada en el Estado de Wyoming como una asociación para efectos fiscales (es decir, como una entidad en la cual los miembros son los que reconocen directamente las utilidades o pérdidas), aunque en ese estado tenía el tratamiento de corporación (por ejemplo, era reconocida como una entidad separada de sus miembros).

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionalista calificado.



Posteriormente, el IRS estableció las llamadas reglas Kintner, que consistían en una serie de normas a través de las cuales una entidad era clasificada como corporación para efectos fiscales en E.E.U.U. siempre que cumpliera con, por lo menos, tres de las siguientes características: 1) que los socios o accionistas tengan una responsabilidad limitada sobre su inversión; 2) que la entidad tuviera un sistema de administración centralizada; 3) que se garantizara la continuidad de vida de la sociedad y, 4) que existiera la libertad de transferencia de intereses (entiéndase que no se limitará la libre enajenación de las acciones o partes sociales).

Es importante mencionar que estas características actualmente ya no se mantienen vigentes para efectos de elegir el tratamiento conocido como check-the-box, es decir, la posibilidad de ser considerado como transparente para efectos de impuestos federales, en virtud de que en opinión de los especialistas, bajo las citadas reglas de Kintner, los abogados invertían horas y horas en la redacción de acuerdos o contratos de operación que cumplieran con el número correcto de elementos requeridos para asegurar el tratamiento fiscal óptimo para sus clientes al momento de la constitución de una LLC u otra entidad de negocios similar, mientras que estas disposiciones a menudo tenían poca relación con las necesidades de negocio real de las organizaciones afectadas.

Las actuales reglas de check-the-box que permiten la transparencia fiscal de las LLCs americanas fueron creadas por la administración del Presidente Bill Clinton. Inicialmente estas reglas se destinaron a ayudar a las empresas estadounidenses a reducir el papeleo que debían presentar como parte de sus obligaciones corporativas; sin embargo, desde que las normas entraron en vigor las empresas americanas las han utilizado también para planeación fiscal, por ejemplo, para evitar una doble imposición de impuestos que podría ocurrir en los E.E.U.U. cuando se realizan negocios a través de una corporación, ya que en esta última se gravarían las utilidades a nivel de la corporación y también al nivel del accionista.

El Servicio del Tesoro, emitió las reglas relativas a la clasificación de entidades (check-the-box) el 18 de diciembre de 1996, aplicables a partir del 1 de enero de 1997.

### **Beneficios fiscales de la LLC en Estados Unidos**

Como se mencionó, la LLC tiene una característica fiscal muy particular porque puede elegir su tratamiento como si fuera una corporación o una entidad transparente para efectos de impuestos federales, siempre que se opte por el comúnmente llamado "check-the-box" (mediante la Forma 8832).

La transparencia fiscal significa que los miembros son responsables de acumular las utilidades de la LLC; es decir, que sería ignorada y no tendría obligación de pago de impuestos en los E.E.U.U., a menos que se eligiera ser gravada como una corporación.

La declaración de impuestos efectuada a través de la forma 8858 para las entidades ignoradas, especifica en su manual de instrucciones que la información de las entidades del grupo con las que se lleva a cabo la transparencia debe reconocerse bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados en los E.E.U.U. (conocidos como USGAAP) con la facilidad de elegir la moneda funcional, opción restringida a sociedades con alto nivel inflacionario.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesional calificado.



### Implicaciones fiscales en México por pagos a entidades transparentes

De conformidad con el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, tendrán el tratamiento fiscal de entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes aunque dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente.

El mencionado artículo establece que se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscalmente (ver artículo 212 párrafo 5 y 6), cuando no son consideradas como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta (ISR) en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

Sin embargo, la regla Miscelánea I.3.18.1 en vigor establece que no se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los que se generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscalmente (ver artículo 212 párrafo 5 y 6) en las que el contribuyente no tiene el control efectivo de las mismas o el control de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos o utilidades. De conformidad con el mencionado Artículo 212 de la LISR, para la definición del control efectivo, se considerará la participación promedio diaria del contribuyente y de sus partes relacionadas o personas vinculadas, ya sean residentes en México o en el extranjero.

La flexibilidad de la LLC la ubicaría, dependiendo del caso, como una entidad sujeta a un régimen fiscal preferente en los casos en que un solo socio incorpora este tipo de sociedad en los E.E.U.U., debido a que mantiene el control efectivo de la misma y en otros casos le es aplicable la regla Miscelánea mencionada cuando por sus características legales los socios o accionistas sólo tienen responsabilidad sobre su aportación y no mantendrían control efectivo.

En lo referente a los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en México, sin establecimiento permanente en México, percibidos por personas o entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos, o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, estarán sujetos a una retención a la tasa de 40% sobre dichos ingresos, sin deducción alguna.

El impuesto correspondiente se pagará mediante retención que efectuará la persona que realice los pagos, cuando sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Cabe señalar que mediante la regla I.3.17.16. de la Resolución Miscelánea vigente durante lo que va del ejercicio 2011, se establece que, para los efectos del artículo 205 de la LISR, cuando los ingresos sean percibidos por figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscalmente creadas y sujetas a la jurisdicción de un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información (por ejemplo, una LLC estadounidense) así como cuando no se trate de operaciones con partes

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



relacionadas, el ISR será causado por las personas que la integran, en la proporción que le corresponda a cada una por su participación en ella, como perceptores de los ingresos, en los términos de los Títulos II, IV y V.

Es decir que, de conformidad con la citada regla, a las personas que integran una LLC transparente les es aplicable, para el caso de ingresos tales como intereses o regalías; por ejemplo, las tasas de retención de ley en lugar del 40% sobre dichos ingresos.

### Transparencia fiscal en México para las LLCs estadounidenses

En fechas recientes el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha negado los beneficios del tratado a las entidades transparentes en general. Más aun, los comentarios al Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) incluyen una observación por parte de México al no estar de acuerdo en que los socios de entidades transparentes tengan derecho a los beneficios del país del tratado en el que sean residentes.

El Tratado Fiscal celebrado entre México y los E.E.U.U. (Tratado) fue firmado el 18 de septiembre de 1992, es decir, previo a la emisión de las reglas de check-the-box que permiten la transparencia fiscal de las LLCs estadounidenses y los nuevos tratados no han considerado este punto.

Al respecto, el artículo 4 del Tratado establece que los beneficios de este se limitan a los residentes de uno u otro país. En este sentido, una entidad debe considerarse como sujeto en materia fiscal para calificar como residente. Esto significaría que en principio, aquellas entidades que fuesen transparentes no calificarán como residentes, ya que no son sujetos a la tributación de su país de origen. Sin embargo, el artículo 2 del protocolo del Tratado establece que las asociaciones (partnerships) son residentes en la medida en que su ingreso es sujeto al ISR en las manos de un residente que sea miembro de la asociación.

Por lo tanto, el artículo 2 del protocolo del Tratado no incluye a las entidades que no son asociaciones (partnerships), por ejemplo, cualquier entidad estadounidense con personalidad jurídica propia que no sea sujeta a impuestos en E.E.U.U., como es el caso de las LLCs. Esta situación podría crear una doble imposición, ya que los ingresos podrían estar sujetos a impuestos en México a través de la entidad, mientras que también podrían estar sujetos a imposición en manos de los miembros de dicha entidad transparente.

### Regla Miscelánea

Mediante la regla Miscelánea I.3.1.7 vigente, una LLC estadounidense tiene derecho a los beneficios del Tratado en la medida en que pueda obtener la forma fiscal 6166 emitida por la autoridad fiscal estadounidense (IRS) que certifique que los miembros de la LLC son residentes en E.E.U.U. La intención de esta regla es que una LLC poseída por residentes de E.E.U.U. tenga derecho a los beneficios del Tratado aunque no sea sujeta a tributación directamente en E.E.U.U. de conformidad con las reglas de check-the-box, siempre que sus integrantes sean residentes fiscales en E.E.U.U.

Mediante esta regla es posible, entre otros beneficios, aplicar las tasas reducidas esta-

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



blecidas en el Tratado a una LLC transparente cuyos miembros sean residentes fiscales en E.E.U.U.

### Acuerdo Amistoso con arreglo al Tratado en materia de residencia fiscal

Este Acuerdo Amistoso, que entró en vigor el 22 de diciembre de 2005, establece que las LLCs, entre otras entidades transparentes, deben ser consideradas como residentes para efectos del Tratado siempre que sus miembros sean residentes o beneficiarios con derecho al Tratado con respecto a los ingresos que sean sujetos al ISR de un residente de E.E.U.U.

Las entidades que se constituyan y sean sujetas a la legislación de un tercer país o jurisdicción y que tengan como miembros a residentes de los E.E.U.U. también tendrán derecho a los beneficios del Tratado siempre que México tenga un Acuerdo Amplio de Intercambio de Información con dicho tercer país o jurisdicción y siempre que la información sea efectivamente intercambiada. Este Acuerdo Amistoso incluye una lista de tales países o jurisdicciones y establece que dicha lista puede ser modificada por el SAT.

El Acuerdo Amistoso proporciona dos ejemplos respecto al tratamiento fiscal que debe darse, entre otras entidades, a las LLCs cuando estas sean transparentes. En el primer ejemplo, una LLC estadounidense, tratada como una asociación para efectos fiscales en E.E.U.U., cuyos miembros son: un residente fiscal de E.E.U.U. y un residente fiscal en México a partes iguales, recibe un pago de regalías de un residente en México. En dicho ejemplo, el Acuerdo Amistoso señala que la LLC estadounidense puede reclamar los beneficios del Tratado como residente de los E.E.U.U. con respecto al 50% del pago, ya que el 50% de dicho pago está sujeto al ISR en E.E.U.U. en las manos del miembro residente de los E.E.U.U. Este ejemplo, está en línea con los conceptos mexicanos de residencia parcial que han sido considerados por el SAT.

En el segundo ejemplo el acuerdo menciona que, si una LLC de los Estados Unidos considerada como una asociación (partnership) para efectos fiscales federales de los Estados Unidos es propietaria del 99% del capital de una sociedad mexicana, y la LLC de los Estados Unidos tiene cinco miembros con una misma participación en la LLC, de conformidad con el párrafo 4 del artículo 13 del Convenio (Ganancias de Capital), las ganancias obtenidas por la LLC de la enajenación de tales acciones están sujetas a imposición en México, toda vez que la LLC tuvo, en cualquier momento, durante un periodo de 12 meses anterior a la fecha de dicha enajenación, una participación, directa o indirecta, de al menos el 25% en el capital de la sociedad.

En este sentido, el Acuerdo Amistoso aclara la aplicación del derecho mexicano, pero permitiendo considerar como residente a la LLC en virtud de que sus miembros son residentes para efectos fiscales en E.E.U.U.

El procedimiento de certificación del Acuerdo Amistoso establece que se debe obtener la forma 6166 expedida por el IRS, sin menoscabar la facultad del SAT en solicitar información adicional para concluir si los beneficios del Tratado aplican para cada caso en lo particular.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



## Comentarios finales

La actual regla miscelánea I.3.1.7 (incluida como parte de las reglas misceláneas desde 2003 y que ha sido renovada anualmente, que contempla la residencia fiscal de sociedades de responsabilidad limitada constituidas en E.E.U.U.), no menciona específicamente si a falta de la forma 6166 se pueda utilizar la certificación en la que conste que los miembros presentaron su declaración del impuesto por el último o penúltimo ejercicio (en el caso de que aún no haya vencido el plazo para presentar la declaración anual correspondiente) de conformidad con el artículo 6 del reglamento del ISR. Una posible interpretación sería que la regla general establecida en el Reglamento de la LISR debiera aplicar de forma supletoria, dado que la regla es omisa al respecto.

Por otra parte, el Acuerdo Amistoso señala que el certificado de residencia (forma 6166) sugiere que los miembros son de E.E.U.U., sin embargo puede ser necesario tener que proporcionar información adicional al SAT con el fin de acceder a los beneficios del Tratado, a solicitud de éste.

Bajo la Resolución Miscelánea no se especifica si se requiere que todos los miembros sean residentes fiscales de E.E.U.U. o si pudieran aplicar beneficios parciales en caso de que no todos lo fueran. Por su parte, el Acuerdo Amistoso parece aclarar que una LLC u otros entes fiscalmente transparentes pueden ser tratados como residentes de E.E.U.U. en su totalidad o en parte, por lo que pudiera interpretarse que la regla miscelánea debiera seguir la misma lógica.

Los contribuyentes deben tener en cuenta otras consecuencias de no ser residentes en una jurisdicción, en virtud de gozar de transparencia para efectos fiscales, en particular para la protección de ciertos derechos, como es en el caso de una compañía controladora para efectos de consolidación fiscal de un grupo afiliado mexicano. Como regla general, si una controladora mexicana que quisiera consolidar en México para efectos fiscales es poseída por una empresa extranjera que no reside en un país con el que México tenga en vigor un Acuerdo Amplio de Intercambio de Información, esta entidad no reuniría los requisitos para poder consolidar en México. Sin embargo, en el caso de que la entidad mencionada sea poseída por una LLC transparente fiscalmente, al tener la posibilidad de reconocer a la LLC como una entidad residente para efectos del tratado México-E.E.U.U. a través del Acuerdo Amistoso, debiera someterse a consideración la factibilidad de que dicha entidad controladora, cuente también con el beneficio de poder consolidar fiscalmente en México, en virtud de que sí se cuenta con un Acuerdo Amplio de Intercambio de Información con los E.E.U.U.

Es importante considerar y convenir en la necesidad de contar con reglas claras o específicas para la LLC, en virtud, simplemente, de que las reglas de check-the-box se emitieron con posterioridad a la firma del tratado México-E.E.U.U. y, por tanto, no fueron contempladas al momento de su negociación por el hecho de que dicha figura no existía aún.

[www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales](http://www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales)

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

