

## ACCIÓN 6

# SEGURIDAD JURÍDICA, TODO UN RETO

El desarrollo y la sofisticación en la forma en que los grandes consorcios realizan sus negocios, dejó en claro que la normatividad internacional había sido superada, al grado en que la preocupación original de los países exportadores de capitales produjo un giro radical.

En efecto, en su origen la principal preocupación sobre el aspecto internacional se centraba, principalmente, en que la tributación fuera un obstáculo para el desarrollo comercial, fundamentalmente por el fenómeno de la doble o múltiple tributación. Sin embargo, con el paso de los años se hizo más evidente otro fenómeno, tan dañino como el de la doble tributación internacional, y que se traduce en el despropósito de buscar una ausencia de imposición, en las operaciones transfronterizas.

La utilización de instrumentos internacionales, armonizada con las legislaciones domésticas, permitió que inversionistas y, sobre todo, grandes consorcios, encontrarán esquemas de planeación fiscal agresivos que dieron sustento, en muchos de los casos, a que diversas entidades u operaciones pudieran eliminar la tributación, o bien, reducir el gravamen de manera importante.

Es por ello que en 2013, los países miembros del G20 impulsaron el Plan de acción BEPS (*Base erosion and profit shifting*, por sus siglas en inglés), del que derivaron 15 planes de acción<sup>1</sup>, que incluyen cambios en:

- las Guías de Precios de Transferencia<sup>2</sup>
- la legislación doméstica de los países en cuestión
- modificaciones al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE y sus comentarios (CMOCDE)<sup>3</sup>, y
- la inclusión de una nueva normativa internacional, mediante la celebración de un instrumento multilateral internacional (MLI), que pretende armonizar la



**Lic. Arturo Pérez Robles**  
Socio de Pérez Robles Abogados, S.C.  
E-mail: arturo@perezrobles.com.mx

**“LAS NUEVAS REGLAS EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, REPRESENTAN UN RETO EN MATERIA DE SEGURIDAD JURÍDICA”**

mayoría de los tratados para evitar la doble imposición (CDI) actualmente en vigor, con diversos planes de acción del Proyecto BEPS

En cuanto a las normas de derecho interno, en México la LISR en vigor, incorporó desde su promulgación, diversas disposiciones consistentes con el proyecto BEPS.

De esta manera, se incorporó en el artículo 4 de la LISR una norma instrumental que pretende dar soporte y aplicación en la ley a la cláusula “*subject to tax*” incorporada en algunos tratados para evitar la doble imposición (CDI’s) firmados por México, misma que pretende negar los beneficios de un tratado en el país de la fuente,

1 Ver: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Nota Explicativa, p. 15 y sigs. <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

2 La modificación a las referidas Guías ocurrió en 2017, Ver: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#.Won3dExFySc](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.Won3dExFySc)

3 Estas modificaciones ocurrieron en 2017. Ver. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>

si el ingreso en cuestión no es gravable en el país de residencia del perceptor<sup>4</sup>.

También se incorporaron dos porciones normativas en el artículo 28 que tratan de dar aplicación a los planes de acción de BEPS, la primera contenida en la fracción XIX<sup>5</sup>, misma que pretende desalentar el abuso de entidades híbridas, como sucede en los Estados Unidos de América con las reglas conocidas como el “*Check the Box*”, que permiten hacer transparentes a diversos vehículos controlados por entidades residentes en dicho país<sup>6</sup>.

La segunda de las normas es una expresión complementaria a la implementación de la cláusula “*Subject to Tax*”, pero desde la perspectiva de la entidad pagadora, y aplica a pagos de intereses, regalías y asistencia técnica, mismos que no serán deducibles, si por alguna razón el ingreso no es gravable en el país de residencia del perceptor.

Asimismo se incorporó, a partir del 1 de enero de 2016, derivado del Reporte Final sobre la Acción 13 (*Transfer Pricing Documentation and Country-by country Reporting*), un artículo 76-A a la LISR, por el que los contribuyentes deberán proporcionar información en materia de precios de transferencia, a efectos de ser recopilada e intercambiada por las autoridades mexicanas, con otras jurisdicciones.

Esta complejidad normativa actual, en la que coexisten reformas legislativas, cambios a las Guías de Precios de Transferencia y al CMOUDE, así como la existencia de un nuevo MLI, con notas explicativas propias y un acervo importante de información derivado del contenido de los 15 planes de acción del referido Proyecto BEPS, presentan un panorama complejo en cuanto a la certeza jurídica para varios inversionistas que pretenden aplicar los beneficios de un CDI.

En adición, el propio MLI contiene una cláusula que constituye un estándar mínimo al ser una norma anti-elusión, mejor conocida como la Cláusula de Propósito Principal o “PPT”, que de acuerdo con el artículo 7(1) del MLI, señala: “No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.”

Como podrá apreciarse, los beneficios de un CDI estarán sujetos a un escrutinio subjetivo, por el que si un acuerdo u operación tiene

como uno de sus principales objetivos la obtención del beneficio de un CDI, este podrá negarse, a menos que se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.

Esta apreciación subjetiva generará, en el mediano plazo, un sinnúmero de conflictos interpretativos entre los países firmantes del MLI, por tratarse de la aplicación de una norma general anti-abuso de apreciación subjetiva, que facilitará a los Estados contratantes negar los beneficios del CDI cuando, de acuerdo con su propia percepción, exista “un abuso” en la aplicación del instrumento internacional.

Por si fuera poco, en caso de conflicto de interpretación entre las jurisdicciones de residencia y fuente sobre una operación en concreto, coexistirán diversas normas de derecho positivo, domésticas y convencionales, más aquellas de “*Soft Law*”<sup>7</sup> que privilegiarán la interpretación de las normas convencionales, y en ocasiones también a las normas domésticas, lo que se vislumbra un reto en materia de interpretación, en el que la existencia de medios domésticos de solución de conflictos, será insuficiente.

Si bien permanece la vía de los acuerdos mutuos o “MAPs”<sup>8</sup> para efecto de solucionar conflictos internacionales en la interpretación de los CDIs, la ausencia en la adopción del arbitraje como un mecanismo de solución de conflictos, pudiera desalentar la presión de llegar a un acuerdo final en los MAPs, a efectos de evitar incertidumbre y una doble o múltiple imposición.

Es importante mencionar que la mayoría de los países firmantes del MLI (incluyendo México), no adoptaron el arbitraje como mecanismo complementario de solución de conflictos, en caso de que los MAPs no sea eficaces.

Muchas son las razones que se aducen para descartar el arbitraje como un mecanismo internacional de solución de controversias, algunas se enfocan en cuestiones prácticas como puede ser el costo de su implementación y la demora en su resolución, otras son de naturaleza jurídica, como el problema de armonizar el arbitraje con las instancias domésticas judiciales, y otras más, son cuestiones de orden público, como el “dejar la soberanía recaudatoria” en manos de terceros.

Lo cierto es que, de no existir medios eficaces de solución de controversias en el ámbito internacional, la doble o múltiple imposición volverá a ser la mayor preocupación de los inversionistas, quienes tendrán que elegir, entre las diversas jurisdicciones, aquellas que ofrecen mayor certeza jurídica y un alto grado de respeto al Estado de Derecho.

Ante estas circunstancias, se vislumbra un panorama que implica

<sup>4</sup> Artículo 4 [...] Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos. En este caso, se requiere que el tratado para evitar la doble imposición en concreto establezca la cláusula “subject to tax”, a efectos de dar aplicación a esta norma legal transcrita

<sup>5</sup> Artículo 28 [...] XIX. Los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente

<sup>6</sup> Cfr. Gianni, Mónica, *International Tax Planning After Check-the-Box*, University of Florida Levin College of Law, p. 9

<sup>7</sup> <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.bing.com/&httpsredir=1&article=1664&context=facultypub>

<sup>8</sup> Como sucede con los comentarios al CMOUDE

<sup>8</sup> Ver: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

un desafío para la comunidad internacional: ¿Cómo poder garantizar a los inversionistas seguridad jurídica en el ámbito internacional, ante el nuevo panorama creado por la implementación del proyecto BEPS?

La seguridad jurídica será, sin lugar a dudas, un aspecto relevante que jugará un importantísimo papel en la toma de decisiones de los inversionistas que pretenden exportar capitales a otras jurisdicciones. 

## ACCIÓN 7

# MLI, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE



**Lic. Mariana Eguiarte Morett**  
Tax Partner en Sánchez DeVanny  
E-mail: meguiarte@sanchezdevanny.com



**Lic. Pedro Ángel Palma Cruz**  
Abogado en Sánchez DeVanny  
E-mail: ppalma@sanchezdevanny.com

### Problemática

En los convenios para evitar la doble imposición, el supuesto de establecimiento permanente (EP) está previsto dentro del apartado de definiciones, mientras que su tributación se prevé en el artículo correspondiente a las utilidades de las empresas (generalmente artículo 7), mismo que otorga potestad tributaria al estado de la residencia, a menos que el contribuyente cuente con un establecimiento permanente en el estado de la fuente,

**“NO EXISTEN EN LA REGULACIÓN DOMÉSTICA LOS SUPUESTOS PARA CONFIGURAR UN EP SEGÚN EL INSTRUMENTO MULTILATERAL”**

en cuyo caso, dicho estado podrá gravar sin límite los ingresos atribuibles al establecimiento permanente en cuestión.

Lo anterior, se traduce en un incentivo para que los contribuyentes busquen evadir ubicarse en la definición de establecimiento permanente y con ello evitar la carga tributaria inherente al mismo, buscando para ello calificar dentro de alguna de las excepciones al concepto contenidas dentro del artículo correspondiente a esta-