


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-

blecimiento permanente (generalmente artículo 5, párrafos cuarto y sexto).

En ese sentido, la OCDE a través del plan de acción BEPS, la Acción 7 “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*” (octubre 2015) y especialmente mediante la implementación del Instrumento Multilateral firmado por diversos países miembros y no miembros (junio 2017) materializó (parcialmente) las modificaciones que requerían los convenios para evitar la doble tributación alrededor del mundo a fin de evitar por parte de los contribuyentes la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente y su carga tributaria inherente.

No obstante, como se desprende de las diferentes posiciones al Instrumento Multilateral adoptadas por los estados firmantes, los esfuerzos por evitar la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente no parecen ser medidas globalmente adoptadas, aunado a que resalta también la complejidad incorporada en la ya de por sí compleja definición, así como que resulta cuestionable la verdadera eficacia de las modificaciones en la definición sin haberse modificado también el artículo 7 correspondiente a la atribución de ingresos al citado establecimiento permanente.

En el caso de México, la aplicación del Instrumento Multilateral adquiere relevancia ya que al día de hoy dicho instrumento no ha sido ratificado por el Senado y aun cuando este fuera ratificado, en la medida en que la legislación doméstica no sea modificada, dicho instrumento parece será ineficiente en cuanto a lograr el objetivo de frenar la elusión del estatus de establecimiento permanente con los pocos países que al igual que México adoptaron las modificaciones correspondientes a la definición de establecimiento permanente.

## Análisis

Previo a las modificaciones incorporadas por el reporte final de la Acción 7 del plan de acción BEPS, la definición de establecimiento permanente contenida en el artículo 5 de modelo de convenio tributario de la OCDE pareciera ser muy claro, en cuanto a su configuración, ya que se basa en dos conceptos principales: lugar fijo de negocios (artículo 5, primer párrafo) y agente dependiente (artículo 5, quinto párrafo).

En otras palabras, establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza su actividad de manera total o parcial (en este concepto se encuentran también los lugares de construcción e instalación que duran más de 12 meses). Asimismo, significa una persona diferente de un agente independiente que actúe a nombre una empresa y que tenga y habitualmente ejerza en un estado contratante poderes para concluir contratos a nombre y por cuenta de la empresa antes mencionada.

Sin embargo, el citado artículo también establece excepciones a las definiciones antes referidas, como lo son las contenidas en el párrafo cuarto del artículo 5 y que se compone de los incisos a)-f) que describen los casos específicos de excepción a un lugar fijo de negocios, mientras que por su parte el párrafo quinto del artículo 5 describe el supuesto de excepción a la definición de establecimiento permanente bajo el supuesto de agente dependiente.

Son precisamente estas reglas de excepción las que se han utilizado por los contribuyentes a fin de evadir el estatus de establecimiento permanente, y por lo tanto son la parte medular de las modificaciones realizadas al modelo de convenio de la OCDE mediante el reporte final de la Acción 7 del proyecto BEPS y materializadas a través de la firma del Instrumento Multilateral. En ese sentido, a continuación, se realizará una mayor descripción de las excepciones a la definición de establecimiento permanente, antes y después de las modificaciones generadas a través del plan de acción BEPS, así como el tipo de abusos que se busca evitar.

## Reglas de excepción

El párrafo cuarto al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE establece las excepciones al estatus de establecimiento permanente, mismas que consisten en lo siguiente:

- la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
- el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de:
  - almacenarlas, exponerlas o entregarlas
  - que sean transformadas por otra empresa
- el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de:
  - comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa
  - realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio, y
  - hacer cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio

Por su parte, el párrafo sexto del artículo 5, contiene la regla de excepción para la creación de establecimiento permanente por agente dependiente o agencia, al señalar que no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Al respecto, es importante destacar que dichas excepciones a la constitución de establecimiento permanente fueron aprovechadas por grupos multinacionales a efectos de evadir el estatus de establecimiento permanente tanto por lugar fijo de negocios como por agente dependiente. Ejemplo de lo anterior son los casos de *Zimmer* en Francia (2010), *Dell* en Noruega (2011), así como *Roche* en España (2012). En tal virtud, se consideró apropiado realizar cambios a la definición de establecimiento permanente, con un especial enfoque en los acuerdos de comisionistas (“*commissionnaire arrangements*”), así como en las excepciones específicas a la definición de establecimiento permanente, las cuales se consideraron de especial importancia dentro del contexto de la economía digital, para negocios como el de Amazon.

En ese sentido, el Instrumento Multilateral incorporó los resultados de la Acción 7 del Plan de acción BEPS, a través de su “Apartado

IV” denominado “Elusión del Status de Establecimiento Permanente”, el cual se compone de los artículos 12 “elusión artificial del status de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares”, artículo 13 “elusión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de excepciones a actividades específicas”, artículo 14 “fragmentación de contratos” y artículo 15 “definición de persona estrechamente relacionada con una empresa”. A continuación se describen los mencionados artículos y la forma en que estos modifican las anteriores excepciones a la definición de establecimiento permanente.

## Elusión artificial del status de EP

### ACUERDOS DE COMISIONISTAS Y ESTRATEGIAS SIMILARES

Conforme a lo señalado por la Acción 7 del proyecto BEPS, se detectaron situaciones en las que la persona que habitualmente ejercía poderes para concluir contratos calificaba como un “agente independiente” a pesar de estar estrechamente vinculado con el extranjero y, por ende, no le configuraba un establecimiento permanente a dicho extranjero en el país de la fuente. Es así que se concluyó que cuando las actividades de un intermediario en el país de la fuente tienen por objeto resultar en la conclusión regular de contratos a ejecutarse por una empresa extranjera, dicha empresa debería configurar un establecimiento permanente en el país de la fuente, a menos que se realicen dichas actividades a través de un auténtico agente independiente.

Por tal motivo, el artículo 12 del Instrumento Multilateral establece que se configurará un establecimiento permanente cuando una persona actúe en una Jurisdicción Contratante a nombre de una empresa, y habitualmente concluya contratos, o habitualmente desempeñe el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos y que estos contratos normalmente sean celebrados sin modificaciones materiales por parte de la empresa o principal. Adicionalmente los contratos en comento deben ser celebrados cumpliendo con las siguientes características para efectos de que sean considerados como parte de la nueva definición de establecimiento permanente:

- en nombre de la empresa
- para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o
- para la prestación de servicios por esa empresa

Como puede apreciarse, se establecen dos modificaciones sustanciales en la determinación de la existencia de un establecimiento permanente a través de la figura de agente dependiente inspiradas en las preocupaciones que plantea la Acción 7 de BEPS:

- respecto a la negociación y conclusión de contratos a través de un agente dependiente, se agrega la frase “o habitualmente desempeñe el rol principal que lleve a la conclusión de contratos que normalmente son celebrados sin modificaciones materiales por parte de la empresa o principal”.

Lo anterior con el objeto de combatir situaciones en las que se negocian regularmente a través de agentes dependientes los ele-

mentos sustanciales de un contrato en el país de la fuente sin concluirse formalmente en dicho país por celebrarse o autorizarse en un país distinto, siendo que la empresa extranjera que así lo hace debería configurar un establecimiento permanente en el país de la fuente

- se adicionan los incisos b) y c) anteriores para aclarar que se configurará un establecimiento permanente no solo cuando los poderes que ejerza el agente dependiente se utilicen para la celebración de contratos en nombre y por cuenta de la empresa extranjera (inciso a), sino también cuando estos se ejercen para la celebración de contratos en nombre del agente dependiente, pero por cuenta de la empresa extranjera (incisos b y c).

Lo anterior en virtud de que la anterior redacción del Artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE, al referirse únicamente al ejercicio de poderes en nombre de la extranjera, daba lugar a la posibilidad de utilizar la figura del comitente oculto (es decir, aquél que actúa en nombre propio, pero por cuenta del extranjero) para evadir la configuración de un establecimiento permanente.

Adicionalmente, el artículo 12 del Instrumento Multilateral establece que lo anterior no resultará aplicable cuando el extranjero actúe a través de un agente independiente, delimitando de manera más estricta los requisitos para que un agente califique como “independiente” de modo que no se considerará que un agente es independiente cuando actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas con las cuales está estrechamente vinculado (una “persona estrechamente vinculada” es aquella que se encuentra bajo el control de la otra, o bien, ambas se encuentran bajo el control de una tercera, existiendo control siempre con el 50% de participación o acciones con derecho a voto –artículo 15–).

Al respecto, México notificó que adoptará todas las modificaciones señaladas en el Artículo 12 del Instrumento Multilateral tratándose de sus 61 convenios fiscales comprendidos. No obstante, únicamente 18 países adoptaron la misma posición que México respecto a este artículo y en consecuencia, dicho artículo solamente resulta aplicable respecto a los tratados celebrados con Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Francia, India, Israel, Japón, Lituania, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Rumania, Rusia, República Eslovaca, España, Turquía y Uruguay.

### EXCEPCIÓN DE ACTIVIDADES ESPECÍFICAS

Conforme a lo establecido por la Acción 7 de proyecto BEPS, se detectó que las actividades listadas en los incisos a) al d) del Artículo 5, párrafo cuarto del Modelo Convenio de la OCDE constituyen excepciones automáticas al considerarse preparatorias o auxiliares simplemente por estar listadas como tal, cuando en realidad deberían constituir excepciones únicamente si efectivamente se trata de actividades auxiliares o preparatorias.

El Artículo 13(2) y (3) del MLI establece dos opciones para modificar la excepción de actividades específicas (típicamente prevista en el Artículo 5(4) del Modelo Convenio de la OCDE) respecto a la configuración de un establecimiento permanente. La Opción A reitera el discurso de la Acción 7 de BEPS señalando que las acti-

vidades listadas en el Convenio fiscal comprendido no configurarían un establecimiento permanente siempre *que efectivamente tengan el carácter de auxiliar o preparatorio*, mientras que la Opción B permite mantener la postura que se refleja en el artículo 5(4) del Modelo Convenio de la OCDE (antes del Instrumento Multilateral) de que las actividades listadas como exceptuadas nunca configuran un establecimiento permanente, *independientemente de si tienen o no un carácter auxiliar o preparatorio*.

## FRAGMENTACIÓN DE ACTIVIDADES PARA ESTAR EN LA EXCEPCIÓN

Conforme a lo establecido por la Acción 7 del proyecto BEPS, también se detectó que bajo el artículo 5(4) del Modelo Convenio de la OCDE (antes del Instrumento Multilateral), era posible utilizar empresas relacionadas para segregar actividades y que estas continuaran considerándose de carácter auxiliar o preparatorio.

Es decir, se observó que la regla anti-fragmentación prevista en el mencionado Modelo Convenio (antes del Instrumento Multilateral) a través de la cual se busca evitar la segregación de actividades con el objetivo de que cada una aisladamente califique como auxiliar o preparatoria evadiendo así la configuración de un establecimiento permanente, resultaba insuficiente al únicamente abarcar los supuestos de fragmentación cuando una misma empresa mantiene distintos lugares de negocios en un país. En este sentido, se propuso que la regla anti-fragmentación abarcara también casos en que empresas relacionadas a dicha empresa mantengan distintos lugares de negocios en un país, o bien, realicen actividades en el mismo lugar. Lo anterior bajo el razonamiento de que tales actividades pueden constituir funciones complementarias que son parte de una operación de negocios completa.

De ahí que el artículo 13(4) del Instrumento Multilateral establezca que la excepción de actividades específicas para no configurar un establecimiento permanente no será aplicable a un lugar fijo de negocios que es usado o mantenido por una empresa si esta o una "empresa estrechamente relacionada" realiza actividades empresariales en el mismo lugar fijo o en otro lugar fijo ubicado en la misma Jurisdicción Contratante y se da cualquiera de los siguientes supuestos:

- ese lugar fijo o el otro lugar fijo constituye un establecimiento permanente para la empresa o para la "empresa estrechamente relacionada" conforme a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido relativas a establecimiento permanente; o
- la combinación de actividades realizada por ambas empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o las "empresas estrechamente relacionadas" en los dos lugares no reúnen el carácter de preparatorio o auxiliar

Respecto a las excepciones por actividades específicas, México optó por adoptar la Opción A, así como la regla anti-fragmentación ampliada motivo por el cual, en su posición al Instrumento Multilateral notificó que adoptará dichas opciones respecto a sus 61 Convenios fiscales comprendidos. A continuación, un resumen de los estados con los cuales existe coincidencia respecto a las mismas, coinciden:

- 19 países respecto a la Opción "A" y al supuesto de anti-fragmentación ampliada (Argentina, Australia, Colombia, Costa Rica, India, Israel, Italia, Japón, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Rumania, Rusia, República Eslovaca, Sudáfrica, España, Turquía, Uruguay y Kuwait)
- dos naciones respecto a la Opción "A", y
- siete países respecto al supuesto de anti-fragmentación ampliada (Bélgica, Chile, Francia, Irlanda, Lituania, Portugal y Reino Unido)

## Fragmentación de contratos

El artículo 5(4) del Modelo Convenio de la OCDE (antes del Instrumento Multilateral) señala como regla general que una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses. En la Acción 7 del proyecto BEPS se manifestó haber detectado abusos tendientes a evadir la configuración de un establecimiento permanente a través de la división artificial de contratos de obra entre empresas del mismo grupo para evitar que se excediera el período de 12 meses.

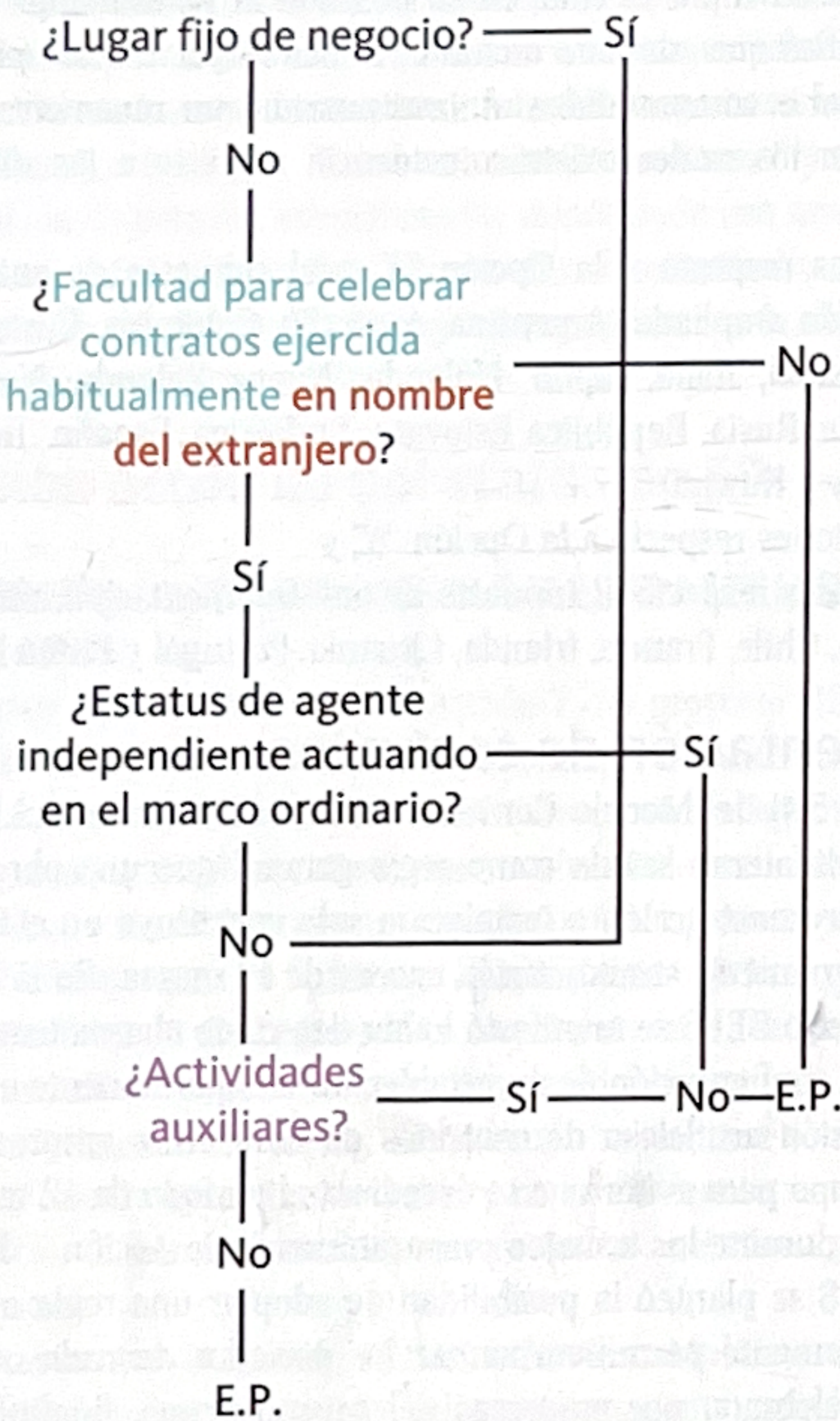
Si bien durante los trabajos preparatorios de la Acción 7 del proyecto BEPS se planteó la posibilidad de adoptar una regla objetiva que simplemente permitiera sumar los períodos de cada contrato de obra celebrado por empresas del mismo grupo, finalmente la conclusión en dicha acción fue que la forma más adecuada para resolver estos abusos sería a través de la aplicación del examen de propósito principal del tratado ("PPT" por sus siglas en inglés). No obstante, el artículo 14 del Instrumento Multilateral establece dicha regla objetiva.

En su posición al Instrumento Multilateral, México se reservó el derecho a no aplicar lo dispuesto por este artículo 14 en sus Convenios fiscales comprendidos, ya que la regla actual adoptada en sus tratados es más restrictiva que el texto contenido dentro del Instrumento Multilateral.

## Consideraciones finales

Las modificaciones a la definición de establecimiento permanente pueden resumirse de la siguiente manera:

## Panorama antes de BEPS



Existen varios elementos para considerar que el Apartado IV del Instrumento Multilateral difícilmente será aplicado, cuestionándose así su eficacia en cuanto a la existencia de un consenso por parte de los países firmantes del citado instrumento.

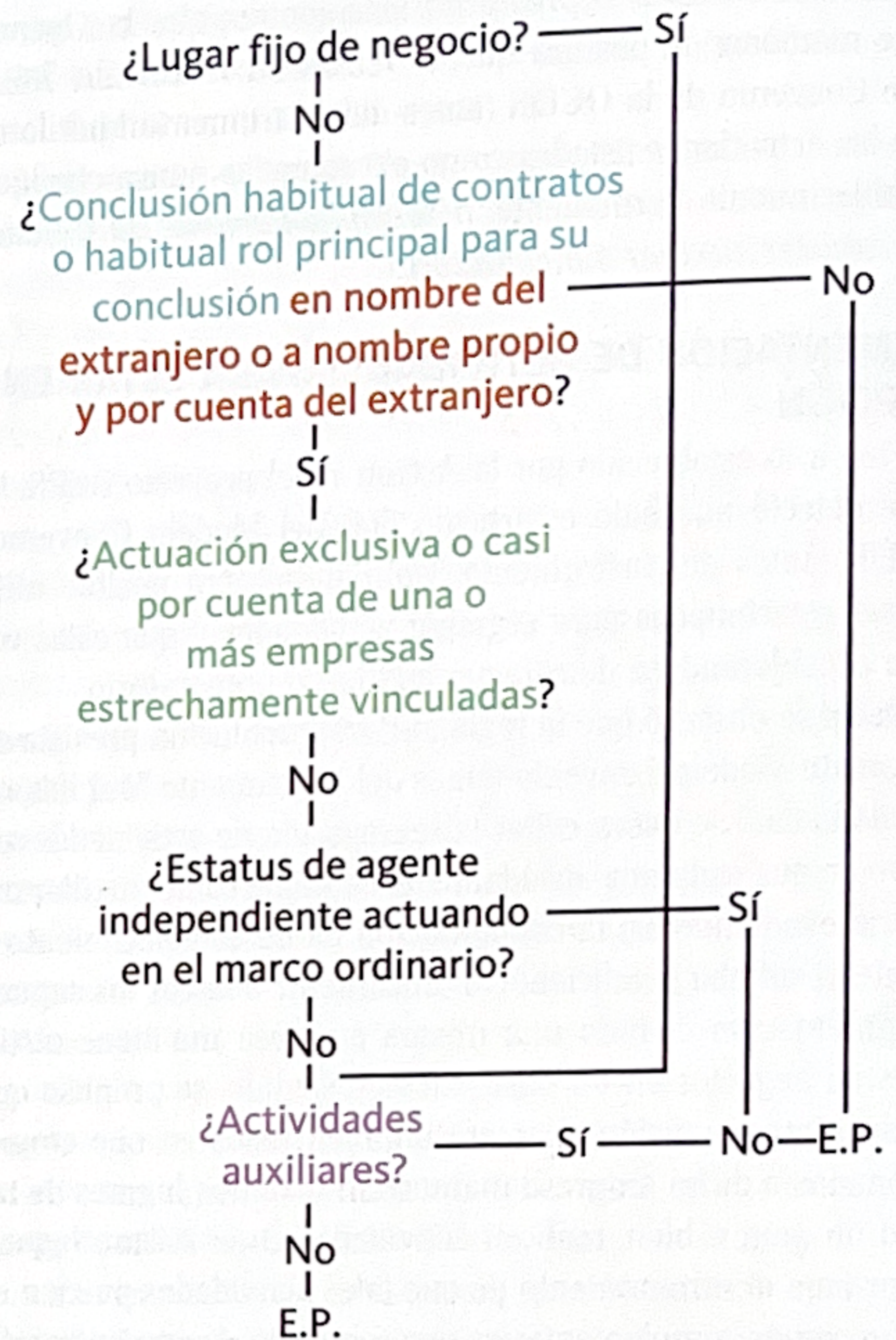
Al día de hoy no existe regulación doméstica en México que incorpore los supuestos para la configuración de un establecimiento permanente previstos por el Instrumento Multilateral. En ese sentido, en la medida en que no se modifique la legislación doméstica, sería cuestionable la aplicación de los supuestos previstos por el Instrumento Multilateral para determinar la existencia de un establecimiento permanente.

Por otra parte, suponiendo que las reglas de establecimiento permanente contenidas en el Instrumento Multilateral fueran incorporadas dentro de la legislación doméstica mexicana, su aplicación estaría limitada al número de países que al igual que México han incorporado dichas disposiciones en los mismos términos como parte de su posición al Instrumento Multilateral.

En términos reales, de los 61 Convenios fiscales comprendidos por la posición mexicana, únicamente en 18 se adoptó la misma posición que México, respecto al artículo 12 del Instrumento Multilateral (*Elusión artificial del status de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares*).

En relación con las modificaciones correspondientes a excepcio-

## Panorama post BEPS



nes específicas, México adoptó la opción A, así como la regla anti-fragmentación ampliada contenidas en el artículo 13 del Instrumento Multilateral (*Elusión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de la excepción de actividades específicas*), posición que fue incorporada exactamente en los mismos términos por tan solo 19 países (Opción A y anti-fragmentación ampliada). Por otra parte, únicamente, dos países coincidieron con la opción A elegida por México y finalmente solo siete países coincidieron en relación con la regla de anti-fragmentación ampliada.

Lo anterior, reafirma la falta de consenso entre los diferentes países firmantes del Instrumento Multilateral respecto a la definición de establecimiento permanente, lo que hace de dicho instrumento un mecanismo que no será lo suficientemente eficiente para combatir las prácticas de elusión identificadas por la OCDE tan solo por el hecho de que es reducido el número de tratados que adoptarán las modificaciones al concepto que plantea el Instrumento Multilateral.

Adicionalmente, las modificaciones incorporadas en el Instrumento Multilateral han incrementado la complejidad del concepto en un ánimo de evitar abusos mediante el endurecimiento de las reglas, generando mucha más incertidumbre a los contribuyentes y resultando también paradójica la falta de guía respecto a la atribución de ingresos que deberá realizarse con motivo de las modificaciones a la definición de establecimiento permanente.

En suma, pese a existir grandes cambios respecto a la definición de establecimiento permanente, los cuales buscan evitar ciertas planeaciones fiscales, estos cambios han sido adoptados por muy pocos países en proporción al número de naciones con las que México tiene celebrados tratados para evitar la doble tributación por la falta de consenso que prevaleció al respecto entre los países firmantes del Instrumento Multilateral. Además queda pendiente en la agenda

mexicana adoptar dichos cambios a nivel de su legislación doméstica pues, de no ser el caso, aun respecto de aquellos países que sí adoptaron los cambios, en la medida en que no se modifique la legislación doméstica, sería cuestionable la aplicación de los supuestos previstos por el Instrumento Multilateral para determinar la existencia de un establecimiento permanente. **idc**

## ACCIÓN 8 A 10

# ALINEAMIENTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CON LA CREACIÓN DE VALOR

Uno de los temas principales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el plan de acción para combatir la evasión fiscal y la transferencia de utilidades (el plan BEPS, por las siglas en inglés de *action plan vs. base erosion and profit shifting*), tiene que ver con las reglas de precios de transferencia. El objetivo central de dichas reglas es evitar que las operaciones entre partes relacionadas sean distorsionadas en su valor con el consecuente efecto en las bases gravables de las partes relacionadas participantes de la transacción. Con este propósito la OCDE desde los lineamientos de precios de transferencia de 1979, propuso como estándar de asignación de utilidades a las operaciones intercompañía el principio "*arm's length*", (principio de asimilación a empresas independientes), mediante el cual establece que cuando se realice una operación entre partes relacionadas, ésta debe realizarse en los términos que acordarían terceros independientes en operaciones comparables. La omisión en cuanto al seguimiento de tal directriz, eventualmente conduciría a los contribuyentes a una corrección en la base gravable (ya sea en el ingreso o en la deducción derivada de la operación intergrupo).

**Cambios en precios de transferencia**  
El principio *arm's length* como se ha explicado, requiere que las operaciones intercompañía se asimilen a la diná-



**Lic. Jesús Aldrin Rojas**

Socio de QCG Transfer Pricing Practice

E-mail: [jesus.aldrin.rojas@qcglatam.com](mailto:jesus.aldrin.rojas@qcglatam.com)

**“EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PROPUESTO POR LA OCDE FUE MODIFICADO DE MANERA SUSTANTIVA”**

mica de negociación que habrían seguido terceros independientes en operaciones comparables. Sin embargo, las reglas de precios de transferencia previas a la incorporación del nuevo marco regulatorio de las Acciones 8-10, podían conducir a situaciones en las que la asignación de utilidades no estuviera alineada con la actividad económica que las originó. La OCDE señala que el principio *arm's length* se ha visto en ocasiones manipulado, al facilitar la asignación contractual de funciones, activos o riesgos, en demérito de la conducta económica real de las partes<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, Paris, p. 13