

EY Tax Flash / Instrumento Multilateral BEPS. Reglas anti-abuso en materia de tratados

miércoles, 19 de julio de 2017

Instrumento Multilateral BEPS

Reglas anti-abuso en materia de tratados

La presente alerta constituye la tercera parte, de una serie de publicaciones en torno al instrumento multilateral.¹ Como se ha mencionado en nuestros anteriores comunicados sobre el Instrumento Multilateral BEPS, el pasado 7 de junio de 2017, México firmó la Convención Multilateral para Implementar Medidas para Evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en relación con Tratados para Evitar la Doble Imposición (Instrumento Multilateral o "IML"; por sus siglas).

Incluyendo México, 70 países han firmado el IML y notificado sus opciones y reservas respecto del documento, el cual ya empezó a surtir los procesos de ratificación en los parlamentos los países firmantes (y algunos países ya ratificaron de forma expedita, como en el caso de Austria). Junto con estos países, otros más firmarán el IML y notificarán sus opciones en los próximos meses.

Instrumento Multilateral BEPS

Reglas anti-abuso en materia de tratados

La presente alerta constituye la tercera parte, de una serie de publicaciones en torno al instrumento multilateral.¹ Como se ha mencionado en nuestros anteriores comunicados sobre el Instrumento Multilateral BEPS, el pasado 7 de junio de 2017, México firmó la Convención Multilateral para Implementar Medidas para Evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en relación con Tratados para Evitar la Doble Imposición (Instrumento Multilateral o "IML"; por sus siglas).

Incluyendo México, 70 países han firmado el IML y notificado sus opciones y reservas respecto del documento, el cual ya empezó a surtir los procesos de ratificación en los parlamentos los países firmantes (y algunos países ya ratificaron de forma expedita, como en el caso de Austria). Junto con estos países, otros más firmarán el IML y notificarán sus opciones en los próximos meses.

En esta tercera parte de nuestra serie "Instrumento Multilateral BEPS", abordamos las reglas específicas en materia de uso indebido de Tratados, introducidas por el IML en los Tratados tributarios que han quedado cubiertos por el IML en el caso de México ("TTC"). En particular, el IML incluye las siguientes reglas específicas en materia de uso indebido de Tratados:

- Cambio al preámbulo de los TTC para reflejar que la intención de las partes es evitar la doble imposición sin crear oportunidades de doble no imposición o imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscal (incluido el treaty shopping), aclaración que hace parte del "estándar mínimo"² de la Acción 6 de la iniciativa BEPS.
- Reglas específicas para evitar el uso indebido de tratados bajo la regla de "Propósito Principal" (Principal Purpose Test o "PPT" por sus siglas en inglés) y una regla simplificada de "Limitación de Beneficios" (Limitation of Benefits o "LOB" por sus siglas en inglés), las que forman parte del "estándar mínimo" en materia del abuso de tratados.
- Regla específicas de anti-abuso, tales como la introducción de un periodo de tenencia accionaria para beneficiarse de la tarifa de dividendos reducida y el cálculo respecto del valor de los inmuebles en proporción de otros activos de una entidad para efectos de la regla de ganancia de capital sobre venta de acciones.
- Una norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones, así como una norma diseñada para evitar que los Tratados restrinjan el derecho de un país a someter a imposición a sus propios residentes ("Cláusula de Salvamento").

CAMBIOS AL PREÁMBULO DE LOS TRATADOS

El artículo 6 del IML propone un nuevo lenguaje para el preámbulo de los TTC, con el objeto de reconocer claramente la intención de las partes integrantes de los TTC, como sigue:

"Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones)";

En términos generales, el nuevo preámbulo servirá como material interpretativo adicional a las administraciones tributarias de los países al momento de analizar casos de uso inapropiado de Tratados para evitar doble imposición.

Este nuevo lenguaje constituye uno de los "estándares mínimos" del IML y, en consecuencia, todas las jurisdicciones que suscribieron el IML aceptaron su inclusión en los correspondientes TTCs.

Postura de México

En el caso particular de México, solo los Tratados con Argentina, Guatemala, Filipinas y España ya contenían un lenguaje similar en sus preámbulos, por los que los demás TTC incluirán a partir de la entrada en vigor del IML el nuevo lenguaje. Es decir, ahora todos los Tratados de México incluirán este lenguaje en su preámbulo.

REGLAS ANTI-ABUSO PPT Y LOB

El artículo 7 del IML cubre el estándar mínimo en materia de reglas contra el uso inapropiado de los Tratados, a través de una regla PPT como regla predeterminada, la cual puede ser complementada con una regla LOB simplificada.

- Regla de Propósito Principal (PPT)

De conformidad con la regla PPT, las autoridades tributarias podrán negar los beneficios de un TTC cuando:

"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";

Esta regla tiene un elemento subjetivo, que implica conocer el motivo del contribuyente en relación con el "arreglo o transacción" que origina el "beneficio" concedido. Se negará el beneficio si la obtención de éste fue uno de los propósitos principales del arreglo o transacción. Para estos efectos, deberá realizarse un análisis de todos los hechos y circunstancias del caso, por lo que se requiere un análisis detallado de cada caso específico.

Llama la atención que para la aplicación de esta regla basta con que las autoridades determinen que es "razonable concluir" que uno de los propósitos principales de la transacción o acuerdo correspondiente es el de obtener los beneficios del TTC, dejando al contribuyente con la carga de la prueba de "establecer" que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito del TTC correspondiente.

Al ser uno de los llamados "estándares mínimos", el IML no permite hacer reservas en la aplicación de la regla PPT, salvo en los casos de TTC que ya contengan una disposición similar o cuando las jurisdicciones que firman el IML se comprometen a realizar negociaciones bilaterales con el fin de modificar sus TTC e incluir reglas que cumplan el "estándar mínimo" (incluyendo una cláusula detallada de LOB).

En este sentido, la regla PPT va a aplicar a todos los TTC de los países que firmaron el IML, esto es, más de 1,100 tratados de acuerdo con la información oficial de la OCDE.

- Cláusula de Limitación de Beneficios (LOB)

En adición a la regla PPT, el IML permite complementar dicha regla con una cláusula LOB "simplificada".

Esta cláusula LOB contiene una serie de "pruebas" objetivas, con el fin de determinar si una persona residente en uno de los países de un TTC, es una "persona calificada" para obtener los beneficios del Tratado.

Bajo esta nueva norma, no bastará cumplir con el requisito general de ser "persona" y ser "residente" del otro país para poder acceder a los beneficios de un Tratado, sino que deberá encuadrarse esa persona en una de las categorías establecidas en la cláusula LOB y cumplir con los requisitos adicionales establecidos en dicha norma, salvo que se encuentre en alguna de las excepciones ahí dispuestas (i.e., ejercicio activo de una actividad empresarial, beneficiarios equivalentes u otorgamiento discrecional por parte de la autoridad competente). El siguiente cuadro resume la estructura de la cláusula LOB:

Excepciones	Categorías	Requisitos adicionales
a) Persona física	N/A	N/A
b) un país o una entidad gubernamental	N/A	N/A
c) Compañía pública	Cotización en bolsa reconocida	I. Actividad empresarial

II. Beneficios equivalentes

III. Otorgamiento discrecional por la autoridad competente

Organizaciones sin ánimo de lucro	d) 1. Fondos de pensiones	Definición autónoma	d) 2.
En el caso de organizaciones sin ánimo de lucro deben ser de aquellas notificadas por las partes del Tratado.	e) Entidades o compañías cuyos accionistas sean calificados conforme a los incisos a) a d) de la cláusula LOB	Accionistas calificados deben poseer directa o indirectamente al menos el 50% de	

las acciones de la entidad correspondiente, durante al menos la mitad de los días de un período de doce meses que incluye el momento en el que el beneficio se otorgaría.

Es importante anotar que no se consideran actividades empresariales válidas para la excepción mencionada anteriormente (excepción I), operar como empresa controladora (holding), la supervisión general o la administración de un grupo de empresas, proporcionar financiamiento al grupo o realizar y administrar inversiones (salvo en el caso de los bancos, compañías de seguros y corredores o agentes de valores, en el desarrollo del giro ordinario de sus negocios).

Postura de México

Para efectos de combatir los casos de uso indebido de Tratados, México optó por una combinación de la regla de PPT, complementada con la cláusula LOB simplificada. Sin embargo, la mayoría de los socios comerciales importantes de México decidieron aplicar la regla de PPT exclusivamente (sin el complemento de la cláusula LOB simplificada). Dentro de las jurisdicciones más destacadas se encuentran Alemania, Bélgica, Canadá, China, España, Francia, Hong Kong, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, República de Corea y Singapur.

Es importante anotar que el IML brinda la posibilidad a los países que optaron por la aplicación de la regla PPT exclusivamente, de permitir al otro país aplicar la cláusula LOB simplificada de forma "asimétrica". Asimismo, el IML permite a los países que optaron por aplicar una combinación de ambas normas (como México), reservarse por completo la aplicación de estas normas y forzar una negociación bilateral (esto es, por fuera del IML).

No obstante, la mayoría de los países con quien México tiene TTC no permitieron la aplicación asimétrica de las reglas, y tampoco México forzó las negociaciones bilaterales, por lo que el resultado es que los TTC de México con dichos socios comerciales estarán sometidos exclusivamente a la regla PPT.

Llama la atención que otros países de Latino América, tales como Chile, Argentina, Colombia y Uruguay, también optaron por complementar la PPT con una cláusula de LOB simplificada, en cuyo caso aplicará esta combinación de reglas anti-abuso en estos Tratados.

OPERACIONES CON DIVIDENDOS

El artículo 8 del IML propone un período mínimo de 365 días como condición para el beneficio de la tarifa reducida de retención o la exención en relación con dividendos pagados por compañías "calificadas" (i.e., tarifa reducida aplicable generalmente en relación con tenencias accionarias iguales o mayores al 10% de la sociedad que distribuye los dividendos).

Postura de México

México aceptó la inclusión de este nuevo período en todos sus TTC. Países como Alemania, España, Países Bajos, Francia, China y Corea aceptaron también la inclusión de esta nueva regla en sus TTC, por lo que los Tratados con estas jurisdicciones tendrían esta modificación. Por el contrario, países como Japón, Suiza, Luxemburgo, Reino Unido y Canadá, se reservaron por completo la aplicación de esta disposición, por lo que no se incluiría en los TTC de México con estos países.

GANANCIAS DE CAPITAL PARA SOCIEDADES INMOBILIARIAS

El artículo de ganancias de capital de los TTC de México contiene, en términos generales, una disposición que le permite a México conservar su capacidad de gravar las ventas de acciones cuyo valor derive, directa o indirectamente, en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en México.

El artículo 9 del IML introduce un período de 365 días para efectos de evaluar la condición arriba mencionada, de conformidad con el cual, si en cualquiera de los 365 días anteriores a la enajenación de acciones se cumple con el porcentaje arriba descrito, México tendrá facultad para gravar la enajenación correspondiente.

Postura de México

México aceptó la inclusión de la norma arriba mencionada, en conjunto con países como Alemania, España, Japón, Países Bajos y Francia.

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN TERCERAS JURISDICCIONES

El artículo 10 del IML aborda los casos en dónde una empresa residente en una jurisdicción (jurisdicción de residencia) obtiene ingresos de la otra jurisdicción (jurisdicción de fuente), y la jurisdicción de residencia trata dichos ingresos como exentos en la medida en que son atribuibles a un establecimiento permanente de dicha empresa en una tercera jurisdicción (tercera jurisdicción).

En estos casos el artículo 10 del IML, establece que los beneficios del Tratado no procederán cuando el impuesto aplicable en la tercera jurisdicción sea menor al 60% del impuesto que se aplicaría en la jurisdicción de residencia si el establecimiento permanente estuviera ubicado en dicha jurisdicción.

Postura de México

México no realizó ninguna reserva en relación con este artículo, misma posición tomada por países como Alemania, España, Japón y Países Bajos.

CLÁUSULA DE SALVAMENTO

Finalmente, el artículo 11 del IML establece una “cláusula de salvamento”, según la cual las disposiciones específicas de los TTC no afectan el derecho de las jurisdicciones contratantes de sujetar a imposición a sus propios residentes.

En efecto, existen interpretaciones de disposiciones de los Tratados que tienen como propósito evitar la aplicación de reglas anti-abuso domésticas, por ejemplo, la no-aplicación de reglas CFC con base en el artículo 7, párrafo 1 del Modelo Convenio de la OCDE o la no-aplicación de reglas de capitalización delgada con base en la cláusula de no-discriminación del artículo 24 Modelo Convenio). Consistente con el texto modelo incluido en la Acción 6, el artículo 11 del IML incluye una cláusula de preservación (“Savings Clause”) que establece que los TTC no afectan la forma como “una Jurisdicción contratante somete a imposición a sus propios residentes”.

Postura de México

Esta cláusula fue aceptada por México, aunque solo 21 países la aceptaron (entre los cuales se destacan Australia, Argentina, Bélgica, China, Colombia, India, Rusia, Portugal y Reino Unido). Estos TTC estarían cubiertos con la nueva disposición.

Para mayor información sobre este comunicado, por favor contactar a los siguientes profesionales:

Koen van 't Hek
koen.van-t-hek@mx.ey.com

Mariana Covarrubias
mariana.covarrubias@mx.ey.com

Estela Miranda
estela.miranda@mx.ey.com

José Olmedo
jose.olmedo@mx.ey.com

Abril Rodríguez
abril.rodriguez@mx.ey.com

Alejandro Polanco
alejandro.polanco@mx.ey.com

David Dominguez
david.f.dominguez.palacio@mx.ey.com

Terri Grosselin
terri.grosselin@ey.com

Javier Díaz de León
javier.diazdeleon@mx.ey.com

Raúl Moreno
Raul.Moreno@mx.ey.com

José Pizarro
jose.pizarro@mx.ey.com

Alejandra Sánchez

alejandra.sanchez@mx.ey.com

Lourdes Libreros

lourdes.libreros@mx.ey.com

1 En nuestras anteriores publicaciones sobre este mismo tema, usted puede consultar: Primera parte - ¿cómo funciona el Instrumento Multilateral? y Segunda Parte - Reglas sobre Instrumentos Híbridos (Acción 2).

2 Los “estándares mínimos” del proyecto BEPS implican el mayor nivel de compromiso de los países involucrados en el proyecto BEPS (i.e., los países miembros de la OCDE y del denominado “Marco Inclusivo BEPS”). En materia del IML, lo anterior se traduce en que las jurisdicciones que firmen el IML no pueden reservarse la aplicación de esta regla en sus TTC, salvo en aquellos casos en que sus TTC ya contengan una regla como la que se propone en el IML.

3 Tomado del texto del IML en Español producido por la OCDE. El texto auténtico en inglés es el siguiente:

“Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement”.

Por su parte, la traducción de PRODECON es la siguiente: “A pesar de cualquier disposición de un Tratado Tributario Cubierto, no se concederá un beneficio bajo el Tratado Tributario Cubierto respecto a una partida de ingreso o capital si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio constituiría uno de los principales propósitos de cualquier acuerdo o transacción que resultará directa o indirectamente en ese beneficio, a menos que esté establecido que la concesión de este beneficio en estas circunstancias sería conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Tratado Tributario Cubierto”.