

¿Está listo para BEPS?

EY hace un análisis detallado de los Reportes BEPS y evalúa los posibles efectos inmediatos y a mediano plazo para los contribuyentes mexicanos.

I. Introducción

II. ¿Cómo y cuándo “entran en vigor” o tendrán efecto jurídico en México los Reportes BEPS?

III. ¿Cuáles son las estrategias que la OCDE considera tienen por objeto la erosión de la base y el traslado de beneficios (BEPS)?

IV. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia

V. ¿Qué deben hacer las compañías?

VI. ¿Qué debe hacer el gobierno mexicano?



I. Introducción

El 5 de octubre 2015 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) publicó los 15 Reportes finales que tienen como objetivo establecer un plan de acción para evitar y combatir estrategias que tienen por objeto la “erosión de la base y traslado de utilidades” (“BEPS”). Los Reportes incluyen (i) cambios a las Guías de Precios de Transferencia, que tienen efecto casi inmediato; (ii) cambios al Convenio Modelo de la OCDE y sus Comentarios, así como (iii) propuestas para el diseño de legislación fiscal, que requerirán cambios legislativos en cada país.

La OCDE estará moderando las negociaciones para emitir el instrumento multilateral (**Acción 15**), que servirá para incorporar en los tratados bilaterales las recomendaciones relacionadas directamente con cambios a las disposiciones en los tratados para evitar la doble tributación (por ejemplo, **Acción 6** (uso indebido de tratados) y **Acción 7** (establecimiento permanente)). La expectativa de la OCDE es que el instrumento esté listo para firmar a finales de 2016.

Muchos países no esperaron a la OCDE. Desde principios de 2014, identificamos más de 150 acciones de diferentes países, en términos de cambios legislativos, regulaciones y prácticas, claramente inspirados en las acciones del OCDE.

México - como miembro de la OCDE - ha participado activamente en los grupos de trabajo para el desarrollo de los diferentes Reportes, y ha introducido cambios legislativos desde 2014 (por ejemplo regulación anti-híbrida del artículo 28, fracción XXIX y XXXI de la Ley del Impuesto sobre la Renta LISR) y la introducción a partir del 2016 de las declaraciones informativas de precios de transferencia basados en la **Acción 13** (archivo maestro, archivo local y país por país).

En adelante analizamos cuáles son los efectos inmediatos o a corto plazo de los Reportes BEPS y qué podemos esperar en México en términos de cambios legislativos.

Siguientes pasos

Después de la publicación de los Reportes finales en octubre ¿qué sigue por parte de la OCDE?

- Primero, es importante considerar que no todos los Reportes son finales, por lo que se requerirá trabajo adicional por parte del organismo para finalizarlos, por ejemplo en temas de precios de transferencia (**Acción 8-10**), y otras áreas incluyendo las **Acciones 2, 4, 6 y 7**.
- Asimismo, la OCDE debe desarrollar un mecanismo para monitorear la implementación de las propuestas BEPS en los diferentes países. Hasta hoy se desconocen los detalles sobre el funcionamiento de este monitoreo, y aparentemente, aún no hay acuerdo entre los países miembros.
- Por otro lado, el Grupo de los 20 (G20) dio la instrucción a la OCDE de desarrollar un proceso de desarrollo de las políticas BEPS que resulte más inclusivo, considerando países fuera de la OCDE y G20. El G20 espera resultados durante las primeras reuniones del grupo en 2016, año en el que China se encontrara en la presidencia del Grupo.
- Y finalmente, el G20 y la OCDE acordaron seguir trabajando en la iniciativa BEPS hasta 2020. Es decir, la publicación de los 15 Reportes no implica que el trabajo ha terminado.

La gran pregunta es cómo México va a reaccionar próximamente ante la publicación de estos reportes y los pasos siguientes a considerar.

II. ¿Cuándo y cómo “entran en vigor” o tendrán efecto jurídico en México los Reportes BEPS?

La fuerza legal de los Reportes BEPS depende en su totalidad de la naturaleza de las recomendaciones, y la necesidad de las mismas de ser incorporadas en un ordenamiento legislativo, o en su caso ejecutivo, para poder ser aplicables. Por ejemplo:

1. Los Reportes relacionados con **precios de transferencia (Acción 8-10)** proponen cambios a las Guías de Precios de Transferencia (las “Guías”). Con base en el artículo 179, último párrafo LISR, las Guías “aprobadas por el Consejo” de la OCDE “serán aplicables” para la interpretación del capítulo de precios de transferencia “en la medida que sean congruentes” con la LISR y los tratados concluidos por México:
 - a. En este caso, los cambios a las Guías tendrán un efecto inmediato a través de la referencia de la disposición antes mencionada, sin necesidad de llevar a cabo un cambio en la legislación Mexicana. Es decir, el Reporte correspondiente a las Acciones 8-10, formal y automáticamente sustituirá las Guías como consecuencia de la aprobación de Los Reportes por parte del Consejo de la OCDE, misma que se espera en enero 2016.
 - b. No obstante lo anterior, hay varios elementos de los Reportes Acción 8-10, que no necesariamente son congruentes con lo dispuesto en los artículos 179-181 LISR, por lo cual, en virtud del artículo 179, no tendrán efecto legal en México sino hasta que exista una reforma a los correspondientes artículos 179-181 LISR en cuanto a los elementos contradictorios.

2. Cambios al **Convenio Modelo** de la OCDE:
 - a. En el caso de los cambios propuestos a disposiciones del Convenio Modelo, mismos que son diferentes o contradicen cláusulas en los tratados que México tiene concluido actualmente (por ejemplo Acción 7 (establecimiento permanente), será necesario esperar a que la OCDE emita una nueva versión del Modelo Convenio y posteriormente esperar a que México re-negocie los tratados o firme el instrumento multilateral. Para ello, se deberá pasar por el proceso legislativo de aprobación y entrada en vigor para que estos puedan tener efecto jurídico en el país.
 - b. Aquellos cambios propuestos a disposiciones del Convenio Modelo que ya existen en tratados que México ha concluido actualmente, podrían tener efecto a través de los Comentarios propuestos a las disposiciones respectivas (ver 3).

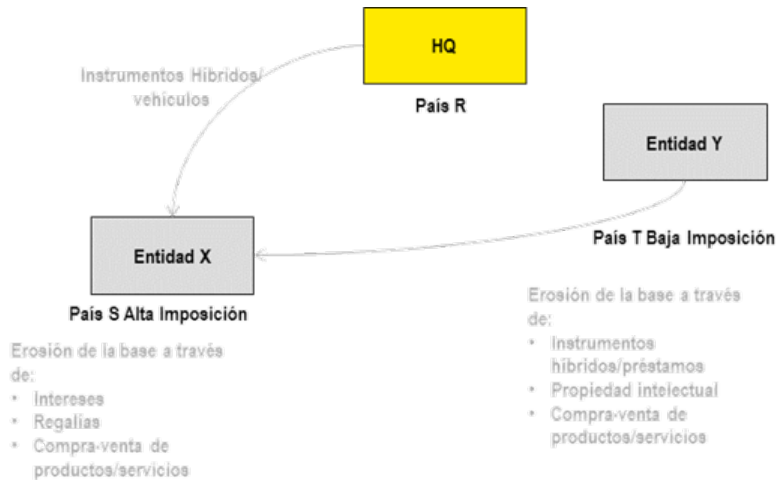
3. Los cambios a **los Comentarios** al Modelo Convenio (“los Comentarios”) tendrán fuerza jurídica en México a través de la regla miscelánea 2.1.31 (vigente en 2015), así como varios precedentes en los cuales se estableció que los Comentarios constituyen fuente principal para la interpretación de tratados para evitar la doble tributación.
 - a. En caso de los Comentarios a disposiciones que actualmente no existen en tratados concluidos por México (por ejemplo Acción 6, 7 y 14), se tendrá que esperar a que México re-negocie los tratados vigentes y/o firme el instrumento multilateral propuesto como parte de la Acción 15;
 - b. Los Comentarios a disposiciones del Convenio Modelo, que ya existen en tratados existentes (por ejemplo ciertas cláusulas de la disposición de “Limitación de Beneficios”, doble residencia, etc.) pueden tener efecto (casi) inmediato, una vez que se aprueben, los cambios sugeridos al Convenio Modelo y los Comentarios. Cambios a los Comentarios a disposiciones del Convenio Modelo (existente), que meramente “aclaran” Comentarios existentes, podrían tener efecto para la interpretación de tratados existentes.

4. Para muchas de las recomendaciones establecidas en los Reportes, será necesario que se lleve a cabo un **cambio legislativo** a efecto de que estas entren en vigor en el territorio Mexicano a través de su incorporación en las leyes domésticas. La introducción de las reglas anti-híbridas y las declaraciones informativas de precios de transferencia, las cuales ya han sido incorporadas en nuestra legislación, representan solo una parte de las recomendaciones de la OCDE.

III. Cuáles son las estrategias que la OCDE considera tienen por objeto la erosión de la base y el traslado de beneficios (BEPS)?

Antes de entrar en más detalle sobre las diferentes Acciones, consideramos importante regresar al origen de la iniciativa BEPS y cuáles son las estrategias que – según la OCDE – resultan en la erosión de la base y traslado de utilidades que son implementadas por grupos internacionales, y las cuales pretende evitar y combatir a través de las diferentes Acciones:

La erosión de la base y traslado de utilidades se presume, por ejemplo, en el caso de un grupo multinacional, con casa matriz residente en país R, que tiene operaciones en diferentes países del mundo (entidades X, residentes en países S), y en donde se establece un vehículo intermediario mediante la “Compañía Y” (residente en país T de baja imposición).



HQ entonces, por conducto de la entidad Y, lleva a cabo ciertas actividades de financiamiento, desarrollo de intangibles, así como actividades de compras, logística, etc. y de administración, que le permite, a esta entidad Y cobrar intereses (y otros cargos financieros) y regalías a subsidiarias X en país S, así como la compra venta de productos y servicios, resultando en deducciones o ingresos reducidos en las subsidiarias ubicadas en país S.

Toda vez que la Compañía Y está sujeta a un régimen fiscal preferente, las utilidades por intereses, regalías y compra venta de productos y servicios están sujetos a un gravamen reducido mientras que dicha compañía, además, tendría derecho a la aplicación de los beneficios de tratados concluidos entre país T y S que le permite recibir los intereses y regalías con retenciones a tasas reducidas, y la compra-venta de productos/servicios en país S sin causar un establecimiento permanente.

Según la OCDE, “el efecto” BEPS es completo si la acumulación para efectos fiscales en País R de las utilidades de Compañía Y se defiere por mucho tiempo o se repatriarían a País R en forma exenta, asumiendo la no-aplicación o no-existencia de legislación fiscal de compañías controladas (“CFC”), equivalente a las reglas mexicanas de Refipre del Título VI de la LISR.

Un efecto BEPS fiscal similar – que pretende combatir la OCDE - (deducción sin acumulación de ingreso correspondiente) también se lograría a través de una clasificación distinta entre jurisdicciones (R/Y versus S) de un instrumento híbrido (deuda versus capital), una entidad híbrida (transparente versus no-transparente) o transferencia híbrida (propietario o no-propietario de activos).

IV. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia

La OCDE pretende atacar estas estrategias BEPS implementando y reforzando la coherencia entre sistemas fiscales de diferentes países, exigiendo la existencia de sustancia en transacciones entre partes relacionadas, así como transparencia en información disponible por parte de las autoridades fiscales.

Coherencia

Resumen ejecutivo

Un enfoque importante en los Reportes BEPS es el establecer coherencia entre los sistemas fiscales de los diferentes países, en forma tal que se proponen límites más estrictos a ciertas deducciones, particularmente en intereses y otras cargas financieras (por ejemplo **Acción 4**), y además se incluyen restricciones para el caso en que el pago correspondiente (que causó la deducción) no se encuentra sujeto a gravamen - o se encuentra sujeto a un gravamen reducido - en el país donde se recibe el ingreso correspondiente (**Acción 2**).

A través del robustecimiento de regímenes de compañías controladas, o “CFC (equivalente al régimen de REFIPRE de Título VI), se pretende evitar el diferimiento de la acumulación de los ingresos generados por las entidades intermediarias (compañía Y) en manos de la casa matriz (**Acción 3**). Asimismo, mediante la **Acción 5**, la OCDE busca detener/limitar la provisión de incentivos fiscales a contribuyentes que no tienen una actividad real en los países que otorgan los incentivos, así como fomentar y mejorar la transparencia de la información, en particular mediante el intercambio obligatorio y espontáneo de “*rulings*” emitidos a contribuyentes.

Híbridos (Acción 2)

México ya ha tomado acción con la introducción de las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la LISR, en las cuales se niega la deducción de intereses, regalías y asistencia técnica, en el caso de que (i) exista un no-gravamen del ingreso correspondiente en el país donde se recibe el ingreso (la empresa extranjera que percibe el pago se considera transparente, el pago se considera inexistente, o la entidad en el extranjero no considere el pago como ingreso gravable), o (ii) cuando los pagos realizados por una entidad híbrida o con doble residencia, que resultaría en una doble deducción (deducción del mismo pago en dos países).

Sin embargo, las disposiciones del artículo 28 antes mencionadas, sólo cubren una parte del enfoque contenido en la **Acción 2**, el cual es sumamente complejo y en el cual, las reglas de los diferentes países se relacionan (“linking”) mediante un mecanismo de aplicación prioritaria.

Por ejemplo, en el caso de un instrumento híbrido, se establece como respuesta “primaria” que la jurisdicción del pagador del instrumento niegue la deducción de los pagos en el entendido de que dichos pagos no sean considerados como un ingreso acumulable en la jurisdicción de quien recibe el pago. En caso de que la jurisdicción del pagador no neutralice este desajuste, como regla “defensiva” o “secundaria” se establece que la jurisdicción del beneficiario considere los pagos como ingresos acumulables.

La última versión del Reporte Acción 2 introduce directrices relacionadas al concepto de “transferencias híbridas”, definidas como cualquier acuerdo por medio del cual se transfiere un instrumento financiero donde, como consecuencia de los aspectos económicos de la transacción, y de la forma en que dicha transacción está estructurada, dos países toman posturas distintas respecto de quien es el propietario del activo transferido.

Aún más complicado de identificar y regular son los “híbridos importados”, bajo los cuales resulta una deducción proveniente de un instrumento híbrido producido en una jurisdicción y que es importado a una tercera jurisdicción y compensada contra los ingresos obtenidos en dicha tercera jurisdicción.

Como se puede apreciar, estas reglas son sumamente complejas y presumen la disponibilidad de información clara sobre la legislación fiscal de diferentes países, para determinar si existe o no un (instrumento, entidad o transferencia) híbrido, lo cual pondrá mucha presión a autoridades fiscales y contribuyentes. El mal funcionamiento de la interacción de las legislaciones domésticas entre países sin duda resultaría en doble imposición.

Limitar deducción de intereses como porcentaje de EBITDA (Acción 4)

Una de las propuestas más impactantes de los Reportes BEPS es la inclusión (en legislación doméstica) de la llamada regla de “Proporcionalidad fija”, que es un mecanismo para limitar la deducibilidad de intereses considerando un máximo respecto de un porcentaje (de 10%-30%) de EBITDA de una compañía (**Acción 4**).

Asimismo, como regla complementaria se sugiere regular la deducción de intereses a través de una “Regla de Proporcionalidad Global del Grupo”, con la finalidad de proporcionar una mayor flexibilidad a grupos o industrias altamente apalancadas por necesidades extra fiscales. La Regla de Proporcionalidad Global del Grupo permite que las entidades que superen el límite de la Proporcionalidad Fija en su país puedan deducir el gasto neto de intereses siempre y cuando ello no supere la proporción de los intereses pagados a terceros por el grupo sobre EBITDA a nivel global.

El Reporte Final para la Acción 4 de BEPS reconoce que la volatilidad económica podría ocasionar dificultades en la proyección financiera y planeación presupuestal a largo plazo de las empresas y que, limitar de manera permanente la deducción de intereses, podría resultar en una doble imposición. Por esta razón, se recomienda a los países que consideren lo siguiente:

- (i) Adoptar una “regla de escape de capital” complementaria a la regla de “Proporcionalidad Fija”, que permita la deducción adicional de intereses, siempre y cuando la proporción deuda-capital de la entidad no supere a la del grupo multinacional;
- (ii) Autorizar la deducción de intereses que no haya sido reconocida en ejercicios anteriores y/o posteriores (carry forward y/o carry back), sujeto a ciertas restricciones;
- (iii) Establecer excepciones para intereses pagados a terceros derivados de préstamos utilizados para financiar proyectos de beneficio público (infraestructura) y a las entidades cuyo gasto neto de intereses sea inferior a los límites mínimos; e
- (iv) Instaurar reglas específicas que neutralicen cualquier oportunidad de incurrir en prácticas BEPS.

Adicionalmente, se prevé continuar analizando la aplicabilidad de las recomendaciones relacionadas a la limitación de deducción de intereses para ciertas industrias; tales como bancos, instituciones de seguros u otras entidades financieras, así como a contribuyentes sujetos a regímenes fiscales especiales, entre otras.

Al respecto, resulta difícil prever la forma en que México implementará las recomendaciones contenidas en la **Acción 4**. Parece delicada la introducción de restricciones de deducción de intereses (adicionales a las múltiples ya existentes) en un periodo en lo cual el país requiere inversiones importantes en infraestructura, energía y otros sectores. Además será importante analizar la posible inconstitucionalidad de una regla que prohíbe la deducción de un gasto, en principio legítimo, pues implicaría una modificación potencialmente desproporcionada de la base gravable.

Sustancia

Resumen ejecutivo

Otro principio clave de la iniciativa BEPS es el enfoque a la “sustancia” en las operaciones de grupos multinacionales y transacciones entre miembros de dichos grupos.

Por ejemplo, las nuevas Guías de Precios de Transferencia (**Acción 8-10**) toman como punto de partida la relación contractual entre partes relacionadas para la identificación de la transacción real bajo análisis, sin embargo si la conducta de las partes es inconsistente con dicha relación contractual, se deberá considerar, para efectos de identificar la transacción y para fines de precios de transferencia la conducta de las partes la cual podrá sustituir o complementar a los acuerdos contractuales.

Un enfoque similar se encuentra en los cambios propuestos al artículo 5 del Convenio Modelo y los Comentarios correspondientes, en relación con el concepto de establecimiento permanente “EP” (**Acción 7**). Bajo los cambios propuestos, ya no es la forma contractual la que determinará si una actividad en un país resulta en una presencia gravable (EP), sino que con base en dichos cambios, también se tomará en cuenta la conducta de las personas que llevan a cabo actividades en dicho país. Por ejemplo, ya no únicamente se causaría un EP en caso de “concluir contratos en nombre de la empresa” en el extranjero, sino también en el caso que una persona “asuma la actividad principal resultando en la conclusión de contratos.....sin modificación material por la empresa...”.

En caso de uso indebido de tratados para evitar la doble tributación (**Acción 6**), entre otros cambios, la OCDE introduce una disposición que niegue la aplicación de un tratado, si el “propósito principal” de una transacción o arreglo es el de buscar los beneficios del tratado (en otras palabras por falta de razones no-fiscales), aun cuando en texto del tratado resultaría legal la aplicación de los beneficios del tratado.

Precios de transferencia (Acción 8-10)

Según la OCDE, actualmente existe una incorrecta aplicación de las reglas actuales de precios de transferencia en tal forma que la atribución de utilidades dentro de un grupo no está alineada con la actividad económica que efectivamente generó las utilidades. El principio de “plena competencia”

("arm's length principle") ha sido útil y ha sido un estándar práctico para administraciones fiscales y contribuyentes para determinar precios en operaciones celebradas entre partes relacionadas. Sin embargo, el supuesto "enfoque de atribuciones contractuales de funciones, riesgos y activos que dictan las Guías actuales ha sido sujeto de manipulación".

En los Reportes **Acción 8-10**, la OCDE decidió mantener el estándar de "plena competencia" (y no introducir "medidas especiales") sin embargo, se incluyen consideraciones que "aclaran y fortalecen" dicho principio. No obstante lo anterior, los cambios propuestos en la Guías van más allá de una mera "aclaración"; pues, por ejemplo, se está dando una importancia sin precedentes a la función de "control de riesgos" del negocio.

Como parte de las nuevas reglas, se extiende el "análisis de funcionalidad" con un primer paso importante, que es la identificación de manera precisa las transacciones efectivamente realizadas entre partes relacionadas a través del análisis de sus relaciones contractuales junto con la evidencia de la conducta de cada parte y la manera en que las utilidades son generadas dentro del grupo.

Elemento clave de las nuevas reglas es la incorporación de una revisión más detallada de los riesgos que asumen las partes involucradas en la transacción y que deberá ser considerado como elemento indispensable del análisis funcional. Para éstos efectos, se introducen definiciones concretas de **RIESGO**¹, **CONTROL DE RIESGO**² y **CAPACIDAD FINANCIERA DE ASUMIR RIESGO**³ incluyendo un nuevo marco analítico de seis pasos para evaluar la atribución de riesgo (y la utilidad correspondiente) dentro de las compañías del grupo.

Dicho marco analítico considera la identificación específica de los riesgos económicos significativos de la transacción, la determinación de la asignación contractual de estos riesgos y las funciones relacionadas a los mismos, en particular ¿qué personas / de qué entidades desempeñan funciones de control y mitigación de riesgos?, ¿qué personas / de qué entidades enfrentan las consecuencias positivas y negativas de asumir dichos riesgos? y ¿qué (personas de qué) entidades tiene la capacidad financiera para hacer frente a dichos riesgos?. Una vez que esto es definido se lleva a cabo la asignación de utilidades y finalmente la fijación de las contraprestaciones a las transacciones.

Por ejemplo, un miembro de un grupo multinacional que sólo realiza actividades de proporción de activos o financiamiento (de actividades del grupo) pero que no tiene la gente con la autorización y capacidad de controlar el riesgo financiero asociado, no tendría derecho a un retorno mayor a un retorno de bajo riesgo o incluso un retorno todavía menor si la transacción no tiene razón comercial. Bajo la circunstancia extraordinaria de que no exista razón comercial detrás de la transacción, la autoridad fiscal podría descartarla. La razón comercial se puede determinar con base en lo que hubieran pactado terceros independientes bajo circunstancias económicas similares.

Los cambios importantes a las Guías relacionados con el tratamiento de intangibles están en gran parte en línea con los cambios de la función de control de riesgos. Se aclara que la simple propiedad legal de un intangible no necesariamente confiere derechos sobre el retorno económico al considerar que efectivamente dichos retornos son generados derivado de su explotación. Asimismo se especifica que el retorno económico proveniente de los intangibles deberá ser asignado a las entidades que contribuyan con las actividades de creación de valor a través del desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y

¹ Para los efectos de precios de transferencia, riesgo se considera el efecto que tiene la incertidumbre en la persecución de los objetivos de un negocio.

² Control de riesgo: (i) capacidad de tomar decisiones de asumir, suspender o declinar una oportunidad riesgosa, junto con la ejecución de la función de toma de decisiones y (ii) la capacidad de tomar decisiones para responder a los riesgos asociados con dicha oportunidad, junto con la ejecución de la función de toma de decisiones y (iii) tomar las medidas necesarias para mitigar y responder ante la oportunidad riesgosa.

³ La capacidad financiera de asumir el riesgo se define en este reporte como la capacidad de una entidad de soportar, basado en activos reales u opciones para acceder a liquidez realmente disponibles para la entidad, en caso de asumir o declinar riesgos. Así como el pago por las funciones necesarias para mitigar dichos riesgos y soportar las consecuencias en caso de que dicho riesgo se materialice.

explotación de los intangibles y que a su vez asuman y manejen el riesgo asociado con dichas funciones (métrica “DEMPE” por sus siglas en inglés – *Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*)

Esta Acción proporciona una nueva guía para la evaluación del retorno relativo al financiamiento para el desarrollo del intangible (en línea con el marco analítico relacionado con la función de control de riesgo) y se establece que en los casos en que la entidad que otorga el financiamiento no tiene las personas con la capacidad de controlar los riesgos, ni desempeña otras funciones asociadas al intangible, generalmente no tendría derecho a recibir una tasa de retorno similar a la que recibirá un inversionista que asume estas funciones y riesgos. En los casos en los que la entidad sólo mantiene el riesgo financiero, el retorno se evaluará conforme los criterios para análisis de operaciones de financiamiento.

Dentro de un contexto legal mexicano, estas nuevas reglas son delicadas pues implicarían la existencia de una “interpretación” de hechos que podrían resultar – para efectos de precios de transferencia únicamente - en la desviación o desconocimiento de los términos contractuales que definen e identifican una transacción. Es decir son conceptos no bien desarrollados donde no queda claro como interactúa esto con el principio de libertad contractual entre las partes, y en donde no se establece cómo, legalmente, se desconoce la intención de las partes para atribuir consecuencias fiscales distintas.

Finalmente cabe señalar que este reporte toca también temas relevantes en materia de nuevos lineamientos para evaluar la prestación de servicios de bajo valor agregado, transacciones de commodities y acuerdos de contribución de costos.

Establecimiento Permanente (Acción 7)

En la primera parte del Reporte BEPS **Acción 7**, los cambios propuestos a los párrafos 5 y 6 del artículo 5 Convenio Modelo, tienen como objetivo combatir estrategias para evitar la creación de un EP, por ejemplo a través del uso del concepto de comisionistas (“*commissionnaire*”) y esquemas similares de venta y distribución, resultando en el traslado de utilidades fuera del país en donde se venden los productos.

En muchos países, el arreglo de comisionista (*commissionnaire*) es un esquema en lo cual una persona vende productos en nombre propio, pero por cuenta de una empresa extranjera, quien es el propietario de los productos. En ciertas circunstancias, la venta de productos bajo este esquema no causaría un EP.

En estrategias similares según la OCDE, pretenden evitar la creación de un EP, se negocian sustancialmente los elementos de un contrato de venta (de productos) en un estado contratante, pero no se concluye formalmente en este estado, porque la formalización y autorización se ejecute en el extranjero.

Con el propósito de evitar estas estrategias, se propone cambiar la ficción en el párrafo 5, del artículo 5, que establece que se considera que existe un EP, no solo cuando una persona concluye contratos en nombre de la empresa extranjera, sino también cuando la persona asuma “la responsabilidad [rol] principal que resulta en la conclusión de contratos concluidos habitualmente, sin modificación material por la empresa...”. También se modifica el párrafo 6 (agente independiente) en el sentido de excluir la aplicación de la excepción de este párrafo, cuando una persona actúa (casi) exclusivamente para una parte relacionada.

Los Comentarios proporcionan ejemplos y explicaciones adicionales que pretenden aclarar estos nuevos conceptos sumamente subjetivos.

En la segunda parte de la **Acción 7**, se propone modificar el párrafo 4 del artículo 5 (actividades auxiliares y preparatorias), disposición que - según la OCDE - también se ha utilizado para (artificialmente) evitar la creación de un EP en un país en donde se vende productos o servicios (por ejemplo a través de “fragmentación” de actividades), como en casos en los cuales actividades como almacenaje y entrega de bienes ya son parte fundamental (“*core business*”) de las actividades de la empresa extranjera, en particular para empresas que forman parte de la “economía digital”. Para estos efectos se propone agregar un párrafo que establece que cada uno de las actividades listadas en el párrafo 4 debe tener un carácter auxiliar o preparatorio, para poder ser considerados como exentos bajo dicha disposición.

Como comentamos anteriormente, estos cambios tendrán efecto solo después de la re-negociación de tratados que tiene concluidos México, o la firma del instrumento multilateral. Sin embargo, podrían existir cambios a las Comentarios que posiblemente afecten tratados existentes.

El Reporte reconoce que falta por terminar trabajo relacionado a guías para la atribución de utilidades a un EP, en el caso particular de la existencia de EP's como resultado de los cambios propuestos en el Reporte. Se espera terminar este trabajo antes de finales de 2016.

Uso indebido de tratados (Acción 6)

La **Acción 6** determina que “treaty shopping” es parte fundamental de las estrategias BEPS; en nuestro ejemplo, los tratados le permiten a la compañía Y recibir los intereses, regalías y retornos de arreglos híbridos con un mínimo de impuestos retenidos en país S.

Se propone la introducción de una disposición en el Convenio Modelo (artículo “X” por incluir en los tratados bilaterales) enfocada en el uso indebido de tratados, que refleja un estándar mínimo para combatir “treaty shopping”.

Es decir, los países tienen la opción de incluir una cláusula de “**Limitación de Beneficios**” (“**LOB**”) que contiene ciertos requisitos objetivos para poder aplicar los beneficios del tratado (por ejemplo naturaleza, actividades y residencia de accionistas, similar al artículo 17 del tratado entre México y los EEUU), en combinación con una cláusula de examen de “Propósito Principal” (“**PPT**”). Como segunda opción que pueden tomarlos países para cumplir con el estándar mínimo, pueden incluir en sus tratados únicamente la cláusula de PPT.

La cláusula de PPT tiene como gran desventaja que depende de conceptos subjetivos (el motivo del contribuyente; propósito fiscal versus razones de negocios) con un umbral muy bajo para las autoridades fiscales para negar la aplicación de un tratado. Además, el sistema fiscal mexicano no tiene una regla anti-abuso general similar, lo cual hace difícil su aplicación dentro del contexto de aplicación e interpretación de tratados.

La tercera opción para cumplir con el estándar mínimo es la inclusión de la cláusula LOB, en combinación con una cláusula para combatir “arreglos abusivos” (“*conduit arrangements*”), que son transacciones que involucran terceros (en general bancos).

Esta última alternativa parece más apropiado para México, tomando en cuenta que México ya tiene varios tratados con cláusula LOB, así como disposiciones para combatir arreglos abusivos (por ejemplo el protocolo del tratado con Suiza).

Transparencia

Resumen ejecutivo

El tercer pilar de las Acciones BEPS es enfocada a la transparencia de información, es decir crear más visibilidad para las autoridades fiscales de las estructuras de grupos multinacionales, incluyendo a través de la divulgación de estrategias fiscales agresivas (transfronterizas) por parte de contribuyentes y “promotores” (**Acción 12**) y la implementación de requerimientos importantes de revelación y documentación en materia de precios de transferencia (**Acción 13**), así como hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias en caso de existencia de doble tributación (**Acción 14**) que seguramente existirá si los países implementarán las acciones BEPS.

Divulgación de estrategias fiscales agresivas (Acción 12)

Los objetivos de la **Acción 12** del plan de acción BEPS son (i) aumentar la transparencia a través del intercambio de información entre las autoridades fiscales, (ii) evitar la implementación de esquemas fiscales agresivos, y (iii) la implementación de reportes de información. De igual manera se busca la identificación temprana de los promotores y de los contribuyentes asociados a esquemas abusivos.

La OCDE también incluye en su recomendación la posibilidad de intercambiar la responsabilidad de divulgación entre el contribuyente y el promotor, en caso de que el promotor se encuentre en otra

jurisdicción. Se propone que la divulgación se de en dos posibles momentos, (i) cuando el promotor proporcione el esquema fiscal al contribuyente y (ii) cuando el contribuyente implementa el esquema fiscal proporcionado por el promotor.

La OCDE recomienda que los reportes contengan lo siguiente:

- Detalles del usuario
- Detalle de las compañías y/o individuos involucrados en la transacción
- Detalles del esquema fiscal utilizado (por ejemplo, descripción de cada elemento de la transacción, cómo surge, efecto impositivo)
- Cláusula de divulgación (describe específicas situaciones en las cuales se requiere la divulgación)
- Provisiones legales o reglamentarias (describir las provisiones necesarias en las leyes locales para solicitar la divulgación de información relevante)
- Detalle del monto esperado del beneficio fiscal
- Recomienda que la legislación local sancione y establezca consecuencias significativas por falta de cumplimiento tanto a promotores como contribuyentes

En la actualidad, Mexico ha implementada la Forma 76 "Información de operaciones relevantes" para recabar información sobre ciertas transacciones, pero aún no proporciona información detallada como lo siguieren los reportes propuestos por la OCDE.

Documentación de precios de transferencia y reporte de país por país (Acción 13)

El reporte BEPS **Acción 13** establece un enfoque estándar de documentación de precios de transferencia que ya fue incluida en la legislación fiscal mexicana que estará vigente a partir del 1 de enero 2016.

El nuevo artículo 76-A LISR establece que algunos contribuyentes en México estarán obligados a presentar tres declaraciones informativas: (i) declaración informativa maestra de partes relacionadas, (ii) declaración informativa local de partes relacionadas y (iii) declaración informativa país por país; mismas que facilitarán el análisis por parte de las autoridades fiscales de la estructura y participación de las empresas mexicanas en la cadena de valor de los grandes grupos de negocios a nivel mundial.

En el caso de la declaración informativa local de partes relacionadas y la declaración informativa maestra, los contribuyentes que deberán presentarla, son los contribuyentes señalados en el artículo 32-H del Código Fiscal de Federación, los cuales son los que están obligados a presentar la declaración informativa sobre la situación fiscal (aquellos que reportaron ingresos en exceso de \$644.5 millones de pesos en el ejercicio fiscal anterior).

De manera general, la declaración informativa país-por-país se presentará solamente por los contribuyentes grupos corporativos mexicanos que hayan obtenido haber obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores doce mil millones de pesos o hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país.

En particular, en caso de la declaración informativa maestra, queda la duda como los contribuyentes residentes fiscales mexicanos (no parte de un grupo multinacional mexicano) pueden cumplir con esta obligación, considerando que la información que esta requerida está relacionada con operaciones y transacciones en el extranjero. Es decir, pueden existir limitantes legales importantes (confidencialidad, privacidad etc.) para poder conseguir la información requerida.

Resolución de Controversias (Acción 14)

La Acción 14 tiene como objetivo hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias entre países, en otras palabras, busca desarrollar soluciones en contra de obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los tratados para evitar la doble tributación.

En este sentido, el Reporte Final de la Acción 14 establece un compromiso por parte de los países participantes del proyecto BEPS para implementar un "estándar mínimo" en la resolución de conflictos.

Para tal efecto, se han acordado aplicar tres principios generales que representan el “estándar mínimo” que debe prevalecer en un MAP, ya sea mediante la incorporación de estos principios en la legislación doméstica y/o al momento de interpretación o aplicar un convenio para evitar la doble imposición. Los principios del “estándar mínimo” incluyen:

1. Permitir el acceso a los contribuyentes a un MAP cuando los requisitos para su acceso han sido cumplidos por los contribuyentes.
2. Asegurar que los procedimientos administrativos internos no impidan el acceso a un MAP.
3. Implementación por los países del artículo 25 del Convenio Modelo de buena fe.

Estos principios rectores del “estándar mínimo” se complementan con un conjunto de “mejores prácticas” que se detallan también en el Reporte Final.

Al contrario de los principios rectores que reflejan el consenso de los países participantes del proyecto BEPS, las “mejores prácticas”, cuyo carácter es más subjetivo y cualitativo, aún no han sido aprobadas por todos los países.

Cabe mencionar que la Acción 14 no está proponiendo cambios al artículo 25 del Convenio Modelo, sino más bien que los países incluyan dicho artículo en sus tratados incluyendo el arbitraje. Los únicos cambios que se proponen en la Acción 14 son a los Comentarios al artículo 25.

En el caso de México, actualmente la regulación en nuestras leyes domésticas es mínima y no existen reglas o guías con un estándar para la presentación y resolución de los procedimientos de acuerdo mutuo, lo que ocasiona inseguridad jurídica a los contribuyentes cuando se presenten caso de doble imposición. Específicamente para el arbitraje, México deberá adecuar por lo menos las disposiciones del Código Fiscal de la Federación relativas a los procesos administrativos de defensa de los contribuyentes.

Por último, el Reporte Final no establece el arbitraje como la solución de controversias por excelencia, es decir, con respecto al arbitraje, sólo se exige a los países para aclarar si el país permite o no el arbitraje para un MAP. Sin embargo, el Reporte Final lista un grupo de 20 países (Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos.) que han declarado su compromiso para implementar un procedimiento vinculante obligatorio para el arbitraje de un MAP. Con este fin, una cláusula de arbitraje vinculante obligatorio se desarrollará en el marco de la negociación del instrumento multilateral previsto por la Acción 15 del Plan de Acción BEPS.

V. ¿Qué deben hacer las compañías?

Los efectos inmediatos - resultado de BEPS - con más impacto son relacionados a precios de transferencia: (i) a partir de 1 de enero 2016, se implementó en legislación doméstica mexicana la **Acción 13**, introduciendo declaraciones informativas relacionadas con precios de transferencia (archivo maestra, local y país por país) y (ii) los cambios a las Guías (**Acción 8-10**) tendrán efecto como fuente de interpretación a la LISR a partir de la aprobación de los Reportes por parte del Consejo de la OCDE (se espera en enero 2016).

Las declaraciones informativas mencionadas darán mayor visibilidad a las autoridades de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, en particular respecto de las compañías con pocas actividades, muchas utilidades y bajo nivel de gravamen.

Los grupos multinacionales mexicanos con ingresos que exceden cierto nivel tendrán la obligación de presentar la declaración país por país para el ejercicio 2016 en 2017, y tendrán que analizar si están preparados para poder cumplir con esta obligación, así como analizar posibles riesgos y debilidades de presentar esta información. Se recomienda evaluar impacto a sistemas, procesos de negocios, tesorería, finanzas etc. derivado del cumplimiento de estas nuevas obligaciones.

Las nuevas Guías cambiarán el enfoque del análisis funcional, que es parte esencial del estudio de precios de transferencia, y pondrán más énfasis en la sustancia de transacciones entre partes relacionadas (si la conducta de las partes no está alineada con los términos contractuales, la conducta suple o reemplaza la relación contractual). Las compañías mexicanas (grupos locales, así como

subsidiarias mexicanas de grupos extranjeros) deben revisar con mucho cuidado las transacciones que celebren con sus partes relacionadas (en particular las con pocas actividades/sustancia) para determinar si están bien documentadas. En caso de encontrar debilidades, se deberá analizar la viabilidad de hacer ajustes para robustecer o re-diseñar modelos operativos.

Durante el año 2016, se recomienda monitorear posibles cambios en los tratados y la formalización de los nuevos Comentarios, y evaluar posibles efectos para modelos de distribución y mercadeo de productos en México – de un punto de vista de EP - así como las disposiciones de LOB y PPT de varios tratados existentes. En su caso es también importante evaluar cambios en otros países y evaluar posibles efectos en adquisiciones, fusiones, escisiones y otras transacciones similares.

VI. ¿Qué debe hacer el gobierno mexicano?

Aunque no está del todo claro a qué se comprometieron exactamente los ministros de finanzas de los diferentes países del G20 y la OCDE, cuando aprobaron todos los Reportes finales BEPS en la reunión llevada a cabo en la ciudad de Lima, Perú el pasado 8 de octubre, parece que el gobierno Mexicano pretende apoyar e implementar la mayoría de las recomendaciones abordadas dentro del plan de acción BEPS la OCDE.

México ya empezó a incluir recomendaciones de la OCDE, mucho antes de la emisión los Reportes finales y en la práctica, la autoridad fiscal mexicana en ciertas ocasiones ha actuado y tomado posturas como si los Reportes BEPS ya fueron legalmente efectivos.

Es importante que México participe activamente en la iniciativa de la OCDE y el G20, sin embargo es recomendable que dicha participación sea en una forma robusta y balanceada. Por ejemplo, solo enfocarse en la implementación de Acciones para evitar la erosión de la base fiscal mexicana, sin un compromiso para resolver controversias para evitar la doble tributación, tendrá un efecto negativo en la competitividad del país. Además, es importante que las recomendaciones de la OCDE se implementen en una forma que sea compatible y esté alineada con el sistema legal y fiscal mexicano.

Contactos:

Koen van' t Hek

koen.van-t-hek@mx.ey.com

Enrique González

enrique.cruz@ey.com

Alma Gutiérrez

alma.gutierrez@mx.ey.com

Mariana Covarrubias

mariana.covarrubias@mx.ey.com

David Ruíz

david.ruiz@mx.ey.com

José Pizarro

jose.pizarro@mx.ey.com

Javier Díaz

javier.diazdeleon@mx.ey.com

Mónica Cerda

monica.cerda@mx.ey.com

Terri Grosselin

terri.grosselin@ey.com

EY

Aseguramiento | Asesoría | Fiscal | Transacciones

Acerca de los Servicios Fiscales de EY

Su negocio sólo alcanzará su verdadero potencial si lo construye sobre sólidos cimientos y lo acrecienta de manera sostenible. En EY creemos que cumplir con sus obligaciones fiscales de manera responsable y proactiva puede marcar una diferencia fundamental. Por lo tanto, nuestros 25,000 talentosos profesionales de impuestos, en más de 135 países, le ofrecen conocimiento técnico, experiencia en negocios, metodologías congruentes y un firme compromiso de brindar un servicio de calidad, en el lugar del mundo dondequiera usted se encuentre y sin importar el servicio fiscal que necesite. Así es como EY marca la diferencia.

Para mayor información visite

www.ey.com/mx

© 2015 Mancera, S.C.
Integrante de EY Global
Derechos reservados

EY se refiere a la organización global de firmas miembro conocida como EY Global Limited, en la que cada una de ellas actúa como una entidad legal separada. EY Global Limited no provee servicios a clientes.

Este boletín ha sido preparado cuidadosamente por los profesionales de EY, contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento, deba considerarse como asesoría profesional sobre el caso concreto. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en dicha información sin que exista la debida asesoría profesional previa. Asimismo, aunque procuramos brindarle información veraz y oportuna, no garantizamos que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro; por lo que EY no se responsabiliza de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener. Derechos reservados en trámite.