

Instrumento Multilateral BEPS (Primera Parte): *¿Cómo funciona el Instrumento Multilateral BEPS en los Tratados de Doble Tributación?*



EY México preparará una serie de documentos con un análisis detallado en relación con el Instrumento Multilateral BEPS, conformados de la siguiente manera:

- ▶ **Primera Parte: ¿cómo funciona el Instrumento Multilateral?**
- ▶ Segunda Parte: Reglas sobre instrumentos híbridos (Acción 2)
- ▶ Tercera Parte: Reglas anti-abuso de tratados (Acción 6)
- ▶ Cuarta Parte: Reglas sobre establecimiento permanente (Acción 7)
- ▶ Quinta Parte: Reglas sobre solución de controversias (Acción 14)

El 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). En conjunto con México, otros 67 países asistieron a la ceremonia de firma y notificaron sus opciones y reservas respecto del documento, el cual ya empezó a surtir los procesos de ratificación en los parlamentos de los países firmantes (y algunos países ya lo ratificaron de forma expedita, como en el caso de Austria).

De acuerdo con la información suministrada por la OCDE, justo después de la firma del IML, alrededor de 2,362 tratados tributarios fueron incluidos por los países firmantes dentro de la lista de países cubiertos, de los cuales hay emparejamiento en 1,103 convenios. Esto implica que con la firma del IML 1,103 convenios han quedado cubiertos con los cambios del IML ("TTC") y otros 1,259 tratados estarían cubiertos en los próximos meses, a medida que más jurisdicciones se unan al IML. Para estos efectos, una segunda ceremonia de firma se llevará a cabo antes de finalizar este año.

En línea con lo anterior, México ha puesto bajo la cobertura del IML **todos sus tratados** para evitar la doble imposición (incluidos aquellos que aún no se encuentran vigentes como los tratados con Argentina, Costa Rica, Guatemala, Jamaica, Filipinas, Arabia Saudí). Es importante resaltar que los Estados Unidos de América no firmaron el IML, por lo que el tratado tributario con este país no tendría modificaciones bajo el IML. Por su parte, un grupo de países (incluyendo Suiza), no incluyeron su tratado con México como un TTC, y por tanto el IML no tendrá efectos en relación con dichos tratados.

Sin perjuicio de lo anterior, de todos los tratados listados por México, **40 quedarían cubiertos por las medidas del IML** y los restantes quedarían cubiertos en los próximos meses (tal como se mencionó anteriormente).

En esta primera parte de nuestra serie "Instrumento Multilateral BEPS", abordamos la forma como debe interpretarse el IML, tanto desde el punto de vista operativo, como desde el punto de vista de las normas sustanciales que el mismo contiene, el enfoque adoptado por los países participantes para modificar los Tratados, la estructura de los artículos propuestos en el IML y las disposiciones finales de este instrumento en relación con el procedimiento para su firma, adopción, ratificación, modificación, entre otros.

INTERPRETACIÓN

La interpretación del IML debe abordarse desde tres perspectivas específicas, esto es:

- (a) la perspectiva de la terminología utilizada a lo largo del documento,
- (b) la perspectiva de la operatividad de las cláusulas del IML y la forma como estas interactuarían con las normas de los Tratados y
- (c) la interpretación de las normas sustanciales (BEPS) adoptadas en el IML.

a. Terminología utilizada

Para efectos de un adecuado entendimiento del IML, es importante tomar en cuenta las siguientes definiciones, incluidas en la primera parte del instrumento mencionado¹:

- ▶ **Tratado Tributario Cubierto o Covered Tax Agreement (TTC):** Es un Tratado para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta, que esté en vigor entre dos o más jurisdicciones, respecto del cual cada una de dichas jurisdicciones notifica al depositario del IML (*i.e.*, la OCDE) su intención de cubrirlo con el IML. Así, para que un Tratado se considere un TTC, todas las (dos) partes de dicho Tratado deberán notificar a la OCDE su intención de cubrirlo con el IML. Sobre el particular, la siguiente tabla muestra el detalle de los tratados notificados por México y los tratados que podrían considerarse TTC por haber sido notificados también por la contraparte correspondiente²:

1 Argentina	11 Eslovaquia	21 Israel	31 Polonia
2 Australia	12 España	22 Italia	32 Portugal
3 Austria	13 Finlandia	23 Japón	33 Reino Unido
4 Bélgica	14 Francia	24 Kuwait	34 Rep. Checa
5 Canadá	15 Grecia	25 Letonia	35 Rumania
6 Chile	16 Hong Kong	26 Lituania	36 Rusia
7 China	17 Hungría	27 Luxemburgo	37 Singapur
8 Colombia	18 India	28 Malta	38 Sudáfrica
9 Costa Rica	19 Irlanda	29 Nueva Zelanda	39 Turquía
10 Dinamarca	20 Islandia	30 Países Bajos	40 Uruguay

Esta lista podría estar sujeta a variaciones en la medida en que más países firmen el IML o en el caso en que los países que ya firmaron decidan cubrir su tratado con México (e.g., Suiza).

¹ Artículos 1 y 2 del IML.

² Para efectos de este Alert incluimos solamente los tratados tributarios vigentes. Sin embargo, es importante anotar que México incluyó en su listado otros tratados aún no vigentes (tal es el caso de los tratados con Arabia Saudita, Argentina, Costa Rica, Filipinas, Guatemala y Jamaica).

- ▶ **Parte:** Se consideran “partes” del IML aquellos estados y jurisdicciones respecto de las cuales el IML entre en vigor, de conformidad con las disposiciones del artículo 34 del IML (tal como se describe más adelante). No debe confundirse este concepto con el término “Jurisdicción contratante”. En este sentido, las 68 jurisdicciones firmantes del IML se consideran “partes” del IML.
- ▶ **Jurisdicción contratante (o Jurisdicciones contratantes):** El término Jurisdicción contratante se refiere a un estado o jurisdicción que es parte de un TTC. En efecto, mientras el término Parte hace referencia a una jurisdicción que suscribe y ratifica el IML, el término “Jurisdicción contratante” se refiere a una jurisdicción que es parte de un TTC específico.

b. Interpretación operativa del IML

Las normas del IML se interpretan como cualquier convenio internacional, es decir, tomando en cuenta las reglas establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante “CVDT”). Sobre este punto, cabe recordar que en conjunto con el IML, se publicó un documento explicativo (en adelante, las “Notas Explicativas”), con aclaraciones respecto a la operatividad del IML y la forma como éste afectaría las normas de cada TTC, recogiendo el acuerdo del llamado Grupo Ad Hoc al respecto. En general, consideramos que las notas podrían ser una fuente importante para la interpretación del IML, con base en las reglas de la CVDT antes mencionadas. En este sentido es importante analizar las Notas Explicativas del IML.

En este sentido, el IML incluye las llamadas “cláusulas de compatibilidad” que, por ejemplo, establecen que alguna disposición propuesta en el IML, en caso de ser adoptada en un TTC, aplicaría “en lugar o ausencia de” disposiciones similares y existentes en el TTC. Para entender qué significa esta expresión es pertinente referirse, por ejemplo, al párrafo 15 de las Notas Explicativas. En éste, se define el alcance de las disposiciones del IML que contienen dicha expresión y cuya aplicación en los TTC ocurrirá independientemente de si existe o no una disposición similar en estos. Sobre este punto volveremos más adelante con mayor detalle, al referirnos a las cláusulas de compatibilidad.

Por supuesto, las Notas Explicativas no se limitan únicamente al concepto de compatibilidad, sino que incluyen también aclaraciones sobre las normas que estarían cubiertas por cada disposición, los efectos de las reservas, opciones y notificaciones que las Partes realicen, entre otros aspectos operativos.

c. Interpretación de las normas sustanciales del IML

Sin perjuicio de la interpretación operativa del IML, es importante recordar que las normas introducidas en este instrumento son producto de los reportes definitivos de la OCDE sobre las acciones 2, 6, 7 y 14 del Proyecto BEPS, publicados el 5 de octubre de 2015. El desarrollo de estas normas estuvo acompañado de comentarios destinados a ser parte del nuevo Modelo Convenio y a ser utilizados para la interpretación de dichas medidas. En línea con lo anterior, debe aclararse que las Notas Explicativas al IML no están diseñadas para servir a la interpretación de las normas subyacentes derivadas del Proyecto BEPS, sino únicamente como mecanismo de interpretación operativo.

Lo anterior está reflejado en el artículo 2, párrafo 2 del IML que establece que

“Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya el Tratado Tributario Cubierto”.

En el caso en el cual ni el IML, ni el TTC definan un término, se debe acudir a la legislación doméstica de la Jurisdicción respectiva, “a menos que el contexto requiera otra cosa” (como lo establecen las cláusulas equivalentes al artículo 3, párrafo 2 del Modelo Convenio). Las Notas Explicativas (párrafo 38) establecen que, para estos propósitos, el “contexto” incluye el objeto y fin del IML, tal como está descrito en las mismas Notas Explicativas (párrafos 1 hasta 14) y del TTC respectivo, así como en el preámbulo, como modifique por el artículo 6 del IML.

Sobre este punto, el párrafo 12 de las Notas Explicativas establece lo siguiente en relación con la interpretación sustancial de las medidas BEPS implementadas a través del IML, haciendo clara referencia a los principios de interpretación de los tratados establecidos en la CVDT:

“De conformidad con lo anterior, las normas contenidas en los artículos 3 a 17 deberán ser interpretados de acuerdo con el principio ordinario de interpretación de los tratados, que establece que los tratados deben ser interpretados de buena fe, atendiendo al significado ordinario dado a los términos del tratado, en su contexto y a la luz de su objetivo y propósito”.

Para efectos de lo anterior, la OCDE reconoce que en la interpretación de las medidas BEPS implementadas a través del IML, los comentarios reflejados en los reportes finales del Proyecto BEPS (en principio se asume que se refieren a los Comentarios al Modelo Convenio)³ tienen “especial relevancia”. Por esta razón, cualquier diferencia entre el lenguaje de las disposiciones de los reportes finales del Proyecto BEPS y sus equivalentes en el IML no debe entenderse como un cambio sustancial de la norma, sino como una simple adecuación de lenguaje al contexto de un instrumento de carácter internacional.

ENFOQUE

a. Coexistencia

El IML modifica la aplicación de los Tratados existentes en lugar de modificar su texto. En estricto sentido, no opera de la misma forma en la que opera un protocolo modificatorio; es decir, el IML no busca sustituir o enmendar el texto de un Tratado en particular, sino que modificará la forma en que los TTC serán aplicados, dejando su texto intacto.

En efecto, el enfoque adoptado por la OCDE, consiste en que tanto los TTC como el IML sean aplicados en conjunto. En términos prácticos, lo anterior implica que tanto los contribuyentes como las autoridades tributarias deberán verificar el texto del TTC aplicable a un caso concreto, junto con el texto del IML para determinar cómo aplicar el TTC. Por ejemplo, al momento de determinar si una entidad residente en Alemania puede obtener el beneficio de la reducción de la tarifa de retención en la fuente por concepto de dividendos recibidos de una de sus subsidiarias en México, deberá observarse no solo si la entidad de Alemania detenta el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos (de acuerdo con el artículo 10, párrafo 2, letra a) del tratado para evitar la doble tributación entre los dos países), sino también si dicho 10% ha sido detentado por un período mínimo de 365 días de conformidad con el artículo 8 del IML (tal como fue notificado por México y Alemania al momento de firmar el IML). Con esto, la OCDE pretende que el IML y los Tratados que el IML cobije coexistan. Las llamadas “normas de compatibilidad” (que se analizan más adelante) determinan la forma en que coexistirían el IML y los TTC.

b. Flexibilidad

Uno de los principales propósitos del IML es permitir la implementación eficiente y rápida de las medidas BEPS por todas las Partes contratantes, sin sacrificar la coherencia entre las normas adoptadas y los TTC existentes. En este sentido, una de las principales preocupaciones del Grupo Ad Hoc era permitir flexibilidad suficiente tanto en las normas que constituyen estándares mínimos como en aquellas que no lo son.

Para lograr dicha flexibilidad, el IML reconoce que existen diferentes formas de cumplir los estándares mínimos y que, respecto de aquellas normas que no son estándares mínimos, debe existir la posibilidad de reservarse el derecho a no aplicarlas. Asimismo, las Partes deberían tener la opción de excluir algunos Tratados de la aplicación del IML.

³ Es importante anotar que no todos los reportes BEPS publicados en Octubre de 2015 son reportes definitivos.

Estos criterios de flexibilidad se ven reflejados en los siguientes elementos del IML en particular:

- ▶ **Tratados Tributarios Cubiertos:** Tal como se mencionó anteriormente, las Partes notificaron al Depositario del IML (*i.e.*, la OCDE) el listado de Tratados que desean cubrir con el IML. Como es natural, aunque la OCDE desearía que las medidas BEPS aplicasen a la mayoría de Tratados vigentes, algunos países excluyeron del IML algunos de sus Tratados por diversas motivaciones (por ejemplo, porque dichos Tratados ya se encuentran bajo renegociación para incluir medidas BEPS, porque se espera renegociar dichos tratados en el corto plazo, entre otras). Para garantizar esta flexibilidad, el IML está diseñado para aplicar únicamente a los TTC seleccionados por las Partes.
- ▶ **Implementación alternativa de estándares mínimos:** Como regla general, las Partes del IML no pueden reservarse el derecho a no aplicar una norma que contenga un estándar mínimo salvo en casos muy limitados (*por ejemplo*, cuando sus TTC ya cumplen con el estándar mínimo). Sin embargo, en el caso de las reglas anti-abuso propuestas en el artículo 7 del IML existen diferentes opciones para cumplir con el estándar mínimo.
- ▶ **Opción de no aplicar normas que no son estándares mínimos:** En relación con las normas del IML que no correspondan a estándares mínimos, las Partes pueden optar por reservarse el derecho a no aplicar dichas disposiciones. Cada Parte en consecuencia, notificó dicha opción (*i.e.*, de no aplicar una norma en particular del IML a sus TTC). Por ejemplo, México notificó que no va adoptar la medida propuesta en el artículo 14 del IML, referente a la división de contratos o proyectos de construcción para no generar un establecimiento permanente. En estos casos, la norma respecto de la cual se hace la reserva mencionada, no será aplicable a los TTC de dicha Parte, aunque las demás Jurisdicciones contratantes de dichos TTC elijan sí aplicar la norma del IML.
- ▶ **Opción de no modificar normas ya incluidas en los TTC:** El IML brinda a las Partes la posibilidad de reservar el derecho de no aplicar una disposición específica, respecto de todos o algunos de sus TTC que ya contengan disposiciones que aborden la medida BEPS correspondiente. Esta forma de flexibilidad aplica tanto a las normas que contienen estándares mínimos como a las que no. Por ejemplo en el caso del artículo 7, los incisos b y c del párrafo 15, permiten a las Partes reservarse el derecho a no aplicar la regla de propósito principal (o “PPT” por sus siglas en inglés) o la cláusula de limitación de beneficios (o “LOB” por sus siglas en inglés) respectivamente, cuando los TTC ya contengan una norma que niegue los beneficios del Tratado bajo los mismos supuestos.

ESTRUCTURA DE LOS ARTÍCULOS

Con el fin de dar coherencia y claridad a la aplicación del IML, cada uno de los artículos del instrumento siguen una estructura consistente, conforme a la cual se inicia con: (i) la norma sustancial propuesta en el reporte BEPS correspondiente, (ii) una cláusula de compatibilidad, (iii) una cláusula de reservas y (iv) una cláusula de notificaciones.

a. Norma sustancial

Cada uno de los estándares mínimos y recomendaciones propuestas en los reportes BEPS sobre las acciones 2, 6, 7 y 14 son reflejados en el IML en una norma específica. El texto de estas normas se modifica levemente en comparación con la redacción propuesta en cada reporte final, con el objetivo de ajustarse a la metodología y operatividad del IML.

Así, en términos generales, en vez de referirse a “Estado Contratante” (como en cualquier Tratado redactado de conformidad con el Modelo Convenio OCDE), el IML se refiere a “Jurisdicciones Contratantes” para adaptar su aplicación a Partes que no son estados en propiedad, sino jurisdicciones dependientes de algún estado que son contraparte en Tratados (*por ejemplo*: Guernesey, Hong Kong, entre otras).

Adicionalmente es importante tener en cuenta que el lenguaje utilizado en las disposiciones del IML es descriptivo para permitir su operatividad. Esta característica diferencia el IML, por ejemplo, de los protocolos modificatorios de Tratados. En efecto, los protocolos modificatorios de Tratados contienen referencias y lenguaje expreso de los Tratados que pretende modificar, tales como “en relación con el artículo 10, párrafo 2”. Por el contrario, el IML se refiere a la misma disposición de los TTC de la siguiente manera:

“Las disposiciones de un Tratado Tributario Cubierto que exonere de impuestos los dividendos pagados por una sociedad que sea residente de una Jurisdicción Contratante o que limiten la tasa a la que dichos dividendos pueden someterse a imposición (...)”.

Aunque la norma expuesta se refiere a las cláusulas redactadas conforme al artículo 10, párrafo 2 del Modelo Convenio, lo hace con un lenguaje que describe el contenido de esas cláusulas, evitando mencionar el número o el nombre de una cláusula. De esta forma, el IML cubriría todas las normas de dividendos en los TTC, independientemente de su denominación o numeración en un TTC específico.

Asimismo, el lenguaje se ajusta para reflejar las diferentes variantes que actualmente existen en los Tratados. Por ejemplo, en el caso del artículo de dividendos de algunos Tratados, es posible encontrar un período de tenencia accionaria mínimo para efectos de aplicar la tarifa reducida de retención en la fuente sobre dividendos. Este período mínimo puede variar dependiendo del Tratado (*i.e.*, no siempre es de 365 días). En este sentido, el texto del artículo 8 del IML, que pretende modificar la aplicación de esta disposición, no se refiere a un período específico de 365 días, sino a una norma que establezca un período cualquiera de tenencia accionaria para la aplicación de la retención reducida.

En este orden de ideas, el IML también evita el uso de referencias cruzadas a artículos con numeración específica.

b. Cláusula de compatibilidad

Destaca que muchas de las disposiciones incluidas en el IML se refieren a disposiciones existentes en los TTC, por lo que es necesario definir la forma en que interactúan las disposiciones del IML con las de los TTC. En el contexto del IML, esta interacción es definida en las denominadas cláusulas de compatibilidad.

El punto de partida del enfoque de la operación de las cláusulas de compatibilidad es la descripción “objetiva” de las normas sustanciales, como es comentado en la sección anterior. Las cláusulas de compatibilidad regulan la interacción entre las normas descritas en el IML y las disposiciones compatibles en los TTC.

El IML plantea diversos tipos de normas de compatibilidad, dentro de las cuales se destacan tres tipos, a saber:

- ▶ Que las normas propuestas bajo el IML apliquen “**en lugar de**” normas similares en los TTC, caso en el cual las normas del IML aplican únicamente cuando las Jurisdicciones contratantes de un TTC notifiquen que ya existen normas que abordan el mismo asunto en los TTC.
- ▶ Que las normas del IML apliquen “**en ausencia de**” normas similares en los TTC, caso en el cual las normas del IML aplican únicamente si las Jurisdicciones contratantes notifican que los TTC no contienen normas que aborden el mismo asunto.
- ▶ Que las normas del IML apliquen en “**en lugar de o en ausencia de**” normas similares en los TTC, caso en el cual las normas del IML aplican siempre a los TTC, independientemente de si existen normas similares en los TTC o no, e independientemente de si las Jurisdicciones contratantes notifican o no de su existencia, salvo que exista reserva total sobre el artículo. En los casos en que se aplique este último tipo de norma de compatibilidad y no exista “*match*” entre las notificaciones de las Jurisdicciones contratantes de un TTC en particular, la norma del IML sustituirá aquellas disposiciones de los TTC que sean contrarias al texto del IML.

- ▶ Que las normas del IML “**apliquen a**” o “**modifiquen**” normas específicas de un TTC, caso en el cual la disposición del IML está diseñada para modificar la aplicación de una regla ya existente en un TTC sin remplazarla. Por lo tanto, este tipo de normas solo será aplicable si ya existe una disposición a modificar en el TTC y si todas las Jurisdicciones contratantes notifican la existencia de dicha disposición en el TTC.

En cuanto a la cuestión de la armonía que tendrán los idiomas del IML y los TTC, la OCDE ha establecido en la última cláusula del IML que las versiones en inglés y francés, son las auténticas. En este sentido, cada Jurisdicción será libre de traducir el IML a su respectivo idioma oficial, ya sea con fines de ratificación o por cualquier otro propósito doméstico. Sin embargo las Notas Explicativas del IML establecen que cuando surja algún problema o cuestión entre el IML y un TTC concluido en cualquier otro idioma, o entre el IML y la traducción oficial de una Jurisdicción, será necesario referirse a los textos auténticos; es decir, a las versiones en inglés o francés.

Al respecto, se estima que la gran mayoría de los tratados tributarios (incluso los concluidos por México) tienen una versión en inglés o francés (como una de las versiones auténticas del tratado)⁴. Por esta razón, la opción de referirse al texto en inglés o francés no resultaría problemática para muchos de los tratados tributarios actualmente vigentes. Sin embargo, en los pocos casos restantes de tratados que no tienen texto auténtico ni en inglés ni en francés (dentro de los cuales se encuentran varios tratados suscritos por México)⁵, referirse al texto del IML en inglés o francés (como idiomas auténticos) podría resultar un tanto problemático durante la interpretación y aplicación del IML (una vez ratificado) y durante su discusión en posibles procesos judiciales y administrativos.

En principio, podría especularse que cada país haría una traducción oficial del texto del IML con el fin de surtir el proceso de ratificación. Sin embargo, esto no reduciría totalmente los inconvenientes que este asunto del lenguaje pueda generar al momento de la aplicación e interpretación del tratado. Por ejemplo, la traducción oficial del IML al español que produzca México, no sería considerada auténtica en otros países, y en su turno, la traducción oficial del IML en otro idioma que produzca otro país no sería auténtica en México, lo cual podría afectar la interpretación de las reglas del Tratado entre México y el otro país, en caso de ser modificado por el IML.

c. Cláusula de reservas permitidas

El tercer elemento de las disposiciones del IML es la cláusula que define las reservas permitidas en cada artículo. En este punto es importante diferenciar las opciones de reserva de las normas que recogen estándares mínimos de las normas que incluyen simples recomendaciones.

Tal como lo comentamos anteriormente, las normas que establecen estándares mínimos limitan la opción de reservarse a eventos o circunstancias específicas, como por ejemplo, en caso de contar con normas en sus TTC que ya incluyan el estándar mínimo o en caso de optar por cumplir el estándar mínimo a través de negociaciones bilaterales con cada una de las Partes.

Por su parte, en el caso de normas que no contengan un estándar mínimo, la opción de reservar la aplicación del IML es incondicional (i.e., las Partes pueden optar por reservarse el derecho a no aplicar dichas disposiciones sin condicionamiento alguno). Este es el caso por ejemplo del artículo 8 mencionado anteriormente (el cual establece un período mínimo de tenencia - 365 días - para la aplicación de la reducción de tarifa de retención sobre dividendos).

Como mencionamos anteriormente, cada Parte ya notificó las reservas respecto de los artículos del IML.

⁴ En algunos casos, los Tratados suscritos por México establecen varios idiomas como auténticos, indicando que en caso de controversia, el texto en inglés debe prevalecer. A modo de ejemplo, el Tratado entre México y Corea, establece lo siguiente “Hecho el día seis de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, en dos originales, en español, coreano e inglés, siendo estos textos igualmente auténticos. En caso de divergencia en la interpretación o aplicación, el texto en inglés prevalecerá”.

⁵ En el caso de México, 15 tratados no fueron firmados en inglés ni francés. Estos tratados son los suscritos con: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Guatemala, Italia, Noruega, Países Bajos, Panamá, Perú, Rumanía y Uruguay.

d. Cláusula de notificaciones

Tal como se comentó en el apartado anterior, cada Parte notificó al Secretario General de la OCDE (quien actúa como depositario, en adelante, el “Depositario”) sus reservas respecto de los artículos del IML.

Adicionalmente, las Partes hicieron algunas notificaciones adicionales, tales como:

- ▶ Notificación sobre las disposiciones de sus TTC que pretende modificar con cada una de las normas del IML. Esta notificación es fundamental para efectos de determinar el efecto que tendrá cada disposición particular del IML de conformidad con la cláusula de compatibilidad. Vale resaltar que, en el caso de disposiciones con compatibilidad del tipo “en lugar o ausencia de” y no exista paridad (“match”) entre las notificaciones de las Jurisdicciones contratantes de un TTC en particular, la norma del IML sustituirá aquellas disposiciones de los TTC que sean contrarias al texto del IML.
- ▶ Notificación respecto a la alternativa seleccionada en relación con artículos que ofrecen opciones de norma a aplicar. Este es el caso, por ejemplo, del artículo 5 del IML, que ofrece 3 opciones respecto a la norma sustancial a incluir en los TTC. En consecuencia, en este artículo específico, las Partes que no hicieron reserva total del artículo tuvieron que notificar a la OCDE cuál de las 3 opciones seleccionaron.

DISPOSICIONES FINALES

Las disposiciones finales del IML abordan las formalidades del proceso de firma así como las requeridas para ejercer opciones, reservas a las disposiciones de los artículos específicos y las notificaciones que deberán realizar las Jurisdicciones contratantes.

A partir del 31 de diciembre del 2016, el IML ha estado abierto para su firma por parte de los países que deseen adherirse a dicho instrumento, según se establece en el artículo 27 del IML. Aunque ya se dio la primera ceremonia de firma del IML en París, se espera una segunda ceremonia y más jurisdicciones firmantes antes de finalizar el 2017.

En términos generales, las partes que ya firmaron y las que lo hagan en el futuro deben realizar sus reservas, elecciones y notificaciones al momento de la firma del IML. Asimismo, dichas reservas, elecciones y notificaciones deberán ser confirmadas al momento de entregar el instrumento de ratificación al Depositario.

Para estos efectos, el artículo 28 del IML contiene una lista de las disposiciones sobre las cuales las Partes deben formular sus reservas. No se puede realizar una reserva a artículos del IML que no se encuentren contemplados en este artículo. Asimismo, el referido artículo 28 establece el proceso que se debe seguir para realizar una reserva. En este sentido, las reservas deben incluir los detalles previstos por cada disposición aplicable.

Además, las reservas deben incluir las “notificaciones de reserva” que son requeridas por ciertos artículos del IML. Por ejemplo, el artículo 4 del IML relativo a las entidades con doble residencia fiscal, establece que las Jurisdicciones deben notificar al Depositario si cada uno de sus TTC contiene o no una norma sustancial como la establecida en dicho artículo y si alguna de estas está sometida a reserva, señalando el número de artículo y párrafo del TTC, en cada caso.

Las notificaciones fueron entregadas por las Partes al Depositario al momento de la firma y deberán ser confirmadas al entregar el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del IML.

Por otro lado, el artículo 31 del IML establece que cualquier Jurisdicción podrá convocar a una “Conferencia de las Partes” (en adelante, la(s) “Conferencia(s)”) mediante previa solicitud al Depositario. Las Conferencias tienen la finalidad de que las partes puedan tomar decisiones o ejercer las funciones necesarias o apropiadas establecidas en las disposiciones del IML. El Depositario notificará y convocará a las partes a una Conferencia, siempre que la solicitud sea apoyada por un tercio de las Partes dentro de un período de seis meses calendario.

Respecto a la fecha de entrada en vigor del IML, el artículo 34 establece que las disposiciones del IML entrarán en vigor a partir del "primer día del mes siguiente al término de un período de tres meses naturales a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación". Por ejemplo: Si el 25 de julio de 2017 se deposita el quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación; los 3 meses se cumplirían el 25 de octubre de 2017. El primer día del mes siguiente a la fecha antes mencionada sería el 1 de febrero de 2018. En esta última fecha, las disposiciones del IML entrarían en vigor. Para las Partes que suscriban y ratifiquen el IML después del quinto instrumento de ratificación, el IML entrará en vigor el primer día del mes siguiente al término de tres meses desde el depósito de su instrumento de ratificación. En este sentido, nótese que Austria ya ratificó el IML y seguramente depositará su instrumento de ratificación ante la OCDE pronto, con lo que bastarían solo cuatro depositarios más para empezar a contar los términos.

Adicionalmente a la fecha de entrada en vigor antes mencionada, el artículo 35 del IML establece las reglas para determinar la fecha en que surtirán efectos las diversas disposiciones del IML. Se distingue entre (i) impuestos retenidos y (ii) otros impuestos, de la siguiente forma:

- (i) En relación con los impuestos retenidos en la fuente, el IML surtirá efectos respecto de los TTC, el primer día del año calendario siguiente a la fecha en que entre en vigor el IML (incluyendo, de ser el caso, el año calendario que inicia en la misma fecha en que entre en vigor el IML). Por ejemplo, si el IML entra en vigor en junio de 2018, tendrá efectos a partir de enero de 2019. Pero si entra en vigor en diciembre de 2017, tendría efectos desde el 2018 respecto de impuestos retenidos en la fuente.
- (ii) Para todos los *otros impuestos*, el IML tendrá efectos para cualquier ejercicio fiscal que empiece después del término de seis meses contados a partir de la fecha de entrada en vigor. Así, si el IML entra en vigor en junio de 2018 para una Parte, el IML tendrá efectos respecto de los TTC de esa parte a partir del año de 2019.

En términos generales, el artículo 32 establece que toda cuestión o controversia que surja en relación con la interpretación o aplicación de las disposiciones de un TTC, deberá determinarse de conformidad con lo acordado por las partes del TTC a través de un Procedimiento de Acuerdo Amistoso. Asimismo, toda cuestión o controversia relativa a la interpretación o aplicación del IML podrá ser examinada por una Conferencia de las Partes.

Por último, la Parte VIII del IML también contiene reglas para realizar futuras modificaciones o protocolos aplicables al IML y cambios a los TTC.

APLICACIÓN EN MÉXICO DEL IML

Conforme a lo dispuesto por diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Constitución Política es la ley suprema de nuestro país. Con un nivel jerárquico inferior, encontramos a los tratados internacionales firmados por México. Nuestro país ha celebrado numerosos Tratados tanto bilaterales como multilaterales.

Según la CVDT, celebrada en 1969, todo Estado tiene la capacidad de celebrar tratados por medio de su representante de los cuales se considerarán: los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de los tratados.

De forma muy general, para la celebración de un Tratado en México se siguen las siguientes etapas: negociación, redacción y adopción del texto, firma, aprobación interna, intercambio de notas diplomáticas con el fin de informar el cumplimiento de los procedimientos requeridos por su legislación nacional para la entrada en vigor del tratado, y finalmente, la fecha en que surte efectos (según las disposiciones propias del tratado correspondiente).

Los organismos gubernamentales encargados de las negociaciones para la celebración de tratados se integran por funcionarios de las dependencias competentes en la materia del tratado, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en conjunto con la

Secretaría de Relaciones Exteriores, las cuales son dependientes del Ejecutivo Federal.

La responsabilidad de la ratificación o aprobación interna recae en el Senado de la República⁶, el cual tiene como propósito fundamental el análisis, discusión y finalmente, la ratificación de los tratados. En caso de conceder la ratificación, el Senado publica en el Diario Oficial de la Federación un decreto que se limita a establecer la aprobación de un tratado.

Con base en lo anterior y debido a que el IML afectará diversas disposiciones de varios Tratados bilaterales existentes de los que México es parte (TTC), se espera que el Ejecutivo Federal envíe un documento al Senado para su ratificación. Dicho documento incluiría las reservas, las elecciones y las notificaciones hechas por México para cada TTC. Lo anterior es consistente con las expectativas del IML, el cual requiere que todas las reservas y notificaciones (a las que hace referencia el artículo 29 del IML) sean confirmadas mediante un "instrumento de ratificación", el cual será entregado al Depositario.

Se espera que el Poder Ejecutivo publique el texto completo del "instrumento de ratificación" en el Diario Oficial de Federación.

¹ Artículo 76 de la Constitución Política.

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

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

José Pizarro
jose.pizarro@mx.ey.com

Terri Grosselin
terri.grosselin@ey.com

Abril Rodríguez
abril.rodriguez@mx.ey.com

Mariana Covarrubias
mariana.covarrubias@mx.ey.com

Alejandra Sánchez
alejandra.sanchez@mx.ey.com

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

Alejandro Polanco
alejandro.polanco@mx.ey.com

Estela Miranda
estela.miranda@mx.ey.com

Lourdes Libreros
lourdes.libreros@mx.ey.com

Raúl Moreno
raul.moreno@mx.ey.com

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

José Olmedo
jose.olmedo@mx.ey.com

EY

Aseguramiento | Asesoría | Fiscal | Transacciones

Acerca de los Servicios Fiscales de EY

Su negocio solo 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 45 mil talentosos profesionales de impuestos, en más de 150 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 donde 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

© 2017 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.