

7 de julio, 2017

EY TAX Flash

Instrumento Multilateral BEPS (Segunda Parte)



Reglas sobre Instrumentos Híbridos (Acción 2)

El presente constituye la segunda parte de una serie de publicaciones en torno al instrumento multilateral. Con fecha junio 22, 2017 dimos a conocer la primera parte de dicha serie. Como se ha mencionado en nuestros anteriores comunicados, México firmó el Instrumento Multilateral (o "IML" por sus siglas) el 7 de junio de 2017. 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 los países firmantes.

Más de 40 Tratados bilaterales de México quedarían cubiertos por las medidas del IML y se espera que la mayoría de los tratados restantes queden cubiertos antes que termine el 2017.

El objetivo del IML es la implementación coherente y acelerada de las medidas desarrolladas por el proyecto BEPS respecto a los Tratados, incluyendo la Acción 2, entre otras.

En esta segunda parte de nuestra serie "Instrumento Multilateral BEPS", analizamos las disposiciones del IML mediante las cuales se pretende neutralizar los efectos de disparidad fiscal originados por entidades híbridas o entidades con doble residencia fiscal para efectos de los Tratados para Evitar la Doble Imposición ("Tratados"), las cuales son producto del reporte final de Acción 2 de la OCDE correspondiente, publicado el 5 de octubre 2015 ("Reporte BEPS Acción 2" o "el Reporte").

Específicamente, el Reporte BEPS Acción 2 distingue entre recomendaciones para leyes locales y recomendaciones para el Modelo Convenio de la OCDE (“Modelo Convenio”), las cuales fueron consideradas para la implementación del IML, a efecto de:

- (i) Evitar el uso de entidades híbridas para obtener en forma indebida los beneficios de los Tratados y;
- (ii) Que dichos Tratados no obstruyan la aplicación de los cambios adoptados en legislaciones locales en materia de instrumentos y entidades híbridas.

Para el entendimiento y la interpretación de las disposiciones sustanciales del IML se debe acudir a los Comentarios del IML, donde se relaciona y discute cada uno de sus artículos, incluyendo los parámetros adoptados conforme al Reporte BEPS Acción 2 (instrumentos híbridos) . .

Las tres disposiciones del IML respecto al tema de instrumentos híbridos (artículos 3, 4 y 5) reflejan las siguientes medidas propuestas en el Reporte BEPS Acción 2:

- ▶ Entidades Transparentes
- ▶ Entidades con Doble Residencia Fiscal
- ▶ Aplicación de Métodos para la Eliminación de la Doble Tributación

A continuación se discute cada uno de estos artículos, así como la posición adoptada por México al respecto:

▶ **ARTÍCULO 3. ENTIDADES TRANSPARENTES**

El artículo 3 del IML establece que los ingresos obtenidos a través de una entidad o una figura considerada en forma total o parcial como transparente fiscal bajo las leyes de cualquier Jurisdicción contratante de un Tratado, se podrán considerar como ingresos obtenidos por un residente fiscal de una Jurisdicción contratante en la medida en que esos mismos ingresos sean considerados como ingresos de un residente fiscal de esa Jurisdicción contratante.

El tema de la transparencia fiscal en el caso de México es de vital importancia, toda vez que los beneficios de un Tratado se encuentran restringidos tratándose de entidades transparentes, a menos que exista una posición distinta que haya sido adoptada por México como país contratante, lo cual sucede por ejemplo con el Acuerdo Amistoso con arreglo al Convenio celebrado entre México y los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación en materia de residencia fiscal (“MAP”), donde se les reconoce residencia fiscal a las entidades transparentes atendiendo a la composición y residencia fiscal de sus integrantes. En el contexto de nuestra legislación fiscal, la regulación de las entidades y figuras jurídicas transparentes se encuentra mayormente en las disposiciones del Capítulo “Refipres” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (“LISR”), así como en diferentes apartados de la Resolución Miscelánea Fiscal tratándose de ingresos sujetos al Título V o VI de la LISR.

Con la finalidad de modificar las disposiciones relativas a los métodos de eliminación de la doble tributación previstas en el artículo 23 A del Modelo Convenio, el artículo 3 prevé que no podrán aplicarse las disposiciones de un Tratado en materia de exención, deducción o acreditamiento de impuesto sobre la renta pagado por ingresos obtenidos en la otra Jurisdicción Contratante, en la medida en que las disposiciones del Tratado permitan el pago de impuesto sobre la renta en el otro país contratante por considerarse como ingresos obtenidos por un residente de ese país contratante.

Por no ser un estándar mínimo, las Jurisdicciones contratantes pueden reservarse el derecho a: (i) no adoptar las disposiciones del artículo 3 en sus Tratados, (ii) no adoptar las disposiciones del artículo 3 cuando ya existan disposiciones sobre el tratamiento que deben tener los ingresos obtenidos mediante entidades o figuras transparentes, (iii) no adoptar las disposiciones del artículo 3 cuando se nieguen los beneficios de sus Tratados para los ingresos obtenidos por entidades o figuras transparentes, o bien (iv) no aplicar el artículo 3 cuando sus Tratados ya contengan disposiciones que identifiquen en detalle diferentes esquemas y usos de entidades o figuras transparentes, incluyendo por ingresos de entidades o figuras transparentes ubicadas en una tercera jurisdicción.

Postura de México

México optó por incluir en la aplicación de todos sus Tratados las nuevas disposiciones del artículo 3 del IML y no hizo reserva alguna. Es decir, se reconoce a los ingresos de entidades, total o parcialmente transparentes, como ingresos obtenidos por un residente de la otra Jurisdicción contratante, siempre y cuando esos ingresos se consideren como ingresos obtenidos por un residente de esa otra Jurisdicción.

Adicionalmente, México consideró, conforme al artículo 3, párrafo 4, del IML, que los siguientes Tratados ya contenían una disposición similar a la propuesta por el artículo 3, párrafo 1, del IML: Australia, Austria, Barbados, Brasil, República Checa, Dinamarca, Islandia, Indonesia, Israel, Kuwait, Malta, Polonia, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Estados Unidos, Uruguay. De las Jurisdicciones anteriores, cabe señalar que no todas aplicarán la propuesta del artículo 3, párrafo 4, del IML. Por ejemplo, este es el caso de Singapur, Austria, Dinamarca, quienes hicieron valer su reserva para adoptar la propuesta mencionada.

► ARTÍCULO 4. ENTIDADES CON DOBLE RESIDENCIA FISCAL

El artículo 4 del IML señala que cuando una persona que no sea un individuo sea considerada como residente fiscal de más de una Jurisdicción contratante, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes deberán determinar por acuerdo mutuo el país de residencia fiscal de dicha persona tomando en consideración el lugar de dirección efectiva, el lugar de incorporación o cualquier otro acto constitutivo, así como cualquier otro factor relevante. En caso de que no exista una determinación de residencia fiscal conforme a estos factores, la persona en cuestión no podrá tener derecho a los beneficios o exenciones previstas en los Tratados a menos que exista un acuerdo por las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes.

De forma similar al artículo 3 anterior, el artículo 4 del IML permite, entre otros supuestos, que las Jurisdicciones contratantes puedan reservarse el derecho a: (i) no adoptar las disposiciones del artículo 4 en sus Tratados, (ii) no adoptar las disposiciones del artículo 4 cuando ya existan disposiciones sobre el tratamiento que deben tener los ingresos obtenidos por personas diferentes a individuos que sean residentes fiscales en más de una Jurisdicción contratante, (iii) no adoptar las disposiciones del artículo 4 cuando se nieguen los beneficios de sus Tratados para las personas que tengan doble residencia fiscal sin que exista la posibilidad de llegar a un acuerdo por las autoridades competentes, o bien (iv) no aplicar el artículo 4 cuando sus Tratados ya contengan disposiciones que requieran las autoridades competentes de los estados contratantes determinen de común acuerdo la residencia fiscal de la persona en cuestión.

Postura de México

México se reservó el derecho a que el artículo 4 (entidades de doble residencia) no sea aplicable en la medida en que sus Tratados TTC ya contengan disposiciones relativas a entidades con residencia en más de una Jurisdicción contratante, como es el caso de Indonesia y Estados Unidos de América.

Adicionalmente, México se reservó el derecho a que el artículo 4 no sea aplicable tratándose de Tratados que ya establezcan disposiciones que: (i) requieran a las autoridades competentes en llegar a un acuerdo amistoso sobre la residencia fiscal que debe prevalecer o bien (ii) establezcan el tratamiento fiscal de la entidad con doble residencia en caso de no llegar a un acuerdo (i.e. Suiza, Canadá, Holanda, etc.)

► ARTÍCULO 5. APLICACIÓN DE MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Con base en el IML, las Jurisdicciones contratantes podrán implementar distintas opciones para evitar la eliminación de una doble imposición, sin la necesidad de que las Jurisdicciones contratantes empaten en la opción elegida, ya que dicho método elegido, resultará aplicable para cada uno de los residentes, según la jurisdicción en la que residan.

A continuación se describen los mecanismos para evitar la eliminación de la doble imposición que establece el IML:

Opción A

No resultarán aplicables aquellas disposiciones que permitan la *exención* del impuesto sobre la renta por los ingresos que perciba un residente de una Jurisdicción contratante en dicha jurisdicción, siempre que en la otra Jurisdicción contratante se apliquen las disposiciones del Tratados a efecto de exentar o limitar la tasa del impuesto aplicable respecto de dichos ingresos. En tal caso, la Jurisdicción de la cual es residente el contribuyente, permitirá el acreditamiento o deducción del impuesto pagado por el contribuyente en la otra Jurisdicción.

Opción B

Aquellas disposiciones de los Tratados que *excluyan del pago del impuesto* a un contribuyente que reside en una Jurisdicción contratante por el solo hecho de considerar dicho ingreso como "dividendo" bajo las leyes de dicha Jurisdicción contratante, no podrán ser aplicadas cuando den lugar a una deducción de conformidad con la legislación fiscal de la otra Jurisdicción contratante.

En caso de ubicarse en el supuesto del párrafo anterior, la Jurisdicción de la cual es residente el contribuyente, permitirá el acreditamiento o deducción del impuesto pagado en la otra Jurisdicción Contratante.

Opción C

Cuando un contribuyente residente de una Jurisdicción contratante obtenga ingresos que puedan ser sometidos a imposición fiscal en la otra Jurisdicción contratante, la Jurisdicción de la cual es residente, permitirá al contribuyente deducir o acreditar el impuesto pagado en la otra Jurisdicción contratante.

Postura de México

México no señaló expresamente la elección de ninguna de estas opciones, por lo que continuarían en vigor las disposiciones previstas en cada uno de sus Tratados.

Comentarios Finales

Consideramos que la aceptación de México por lo que refiere a los artículos 3 y 4 del IML guardan coherencia con las disposiciones que se han establecido en sus Tratados recientes, incluyendo el MAP, así como con el compromiso de evitar el uso de mecanismos híbridos que han permitido en el pasado una disparidad fiscal por las diferencias de tratamiento fiscal que pueden existir en los países contratantes. Cabe señalar, que independientemente de México haya adoptado los artículos 3 y 4 del IML, deben tomarse en consideración las reservas o exclusiones que han hecho los otros países contratantes de sus Tratados, pues en estos casos no habría modificaciones al respecto.

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

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

Terri Grosselin
terri.grosselin@ey.com

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

Mariana Covarrubias
mariana.covarrubias@mx.ey.com

Estela Miranda
estela.miranda@mx.ey.com

Raúl Moreno
raul.moreno@mx.ey.com

José Olmedo
jose.olmedo@mx.ey.com

José Pizarro
jose.pizarro@mx.ey.com

Abril Rodríguez
abril.rodriguez@mx.ey.com

Alejandra Sánchez
alejandra.sanchez@mx.ey.com

Alejandro Polanco
alejandro.polanco@mx.ey.com

Lourdes Libreros
lourdes.libreros@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.