

3 de agosto, 2017

EY TAX Flash

Instrumento Multilateral BEPS (Cuarta Parte): Reglas sobre Establecimiento Permanente



La presente alerta constituye la cuarta parte de una serie de publicaciones en torno al Instrumento Multilateral.¹ Como se ha mencionado en nuestros anteriores comunicados sobre este mismo tema, el 7 de junio de 2017, México firmó el Instrumento Multilateral ("IML").

Incluyendo México, 70 países han firmado el IML y notificado sus opciones y reservas respecto del documento, el cual ya empezó a surtir los procesos de ratificación en varios de los países firmantes. Junto con estos países, se espera que otros más firmen el IML y notifiquen sus opciones en los próximos meses.

En esta cuarta parte de nuestra serie, analizamos las disposiciones del IML que amplían el concepto de establecimiento permanente ("EP"), las cuales son producto del reporte final de la OCDE / G20 correspondiente, publicado el 5 de octubre 2015 ("Reporte BEPS Acción 7" o "el Reporte"). Para el entendimiento y la interpretación de las disposiciones sustanciales del IML, se debe acudir, entre otros, a los Comentarios de las nuevas disposiciones correspondientes en el Modelo Convenio ("Comentarios"), los cuales se encuentran en dicho Reporte.²

¹ En nuestras anteriores publicaciones sobre este mismo tema, usted puede consultar: [Primera parte - ¿cómo funciona el Instrumento Multilateral?](#) y [Segunda Parte - Reglas sobre Instrumentos Híbridos \(Acción 2\)](#) , y [Tercera Parte - Reglas anti-abuso en materia de tratados](#).

² El 11 de julio de 2017 la OCDE publicó un borrador de la actualización al Modelo de Convenio y sus Comentarios (Actualización 2017), el cual incluye los cambios a los Comentarios establecidos en el Reporte BEPS Acción 7.

El IML incluye tres reglas relativas a la ampliación del concepto de EP (artículos 12, 13 y 14), las cuales reflejan las medidas propuestas en el Reporte BEPS Acción 7, las cuales han sido redactadas con el fin de evitar las siguientes estrategias:

- ▶ Elusión artificiosa del estatus de EP a través de **(i)** contratos de comisión o *commissionaires* y **(ii)** "estrategias análogas" (artículo 12 IML)
- ▶ Elusión artificial de estatus de EP a través de la aplicación de las excepciones para actividades específicas y la fragmentación de actividades (artículo 13 del IML)
- ▶ La división de contratos (artículo 14 del IML)

Finalmente, el artículo 15 del IML contiene una definición de persona "estrechamente vinculada a una empresa", para efectos de la aplicación de los artículos anteriormente mencionados.

ELUSION ARTIFICIOSA DE EP A TRAVES DE CONTRATOS DE COMISION Y ESTRATEGIAS ANALOGAS

El artículo 12 del IML pretende ampliar el concepto de agente dependiente y limitar la excepción para agentes independientes (que se encuentran en los artículos de los Tratados equivalentes al artículo 5, párrafo 5 y párrafo 6 del Modelo Convenio, respectivamente).

Es decir, el artículo 5, párrafo 5 del Modelo Convenio (2014) establece que se considera que existe EP en un estado contratante cuando una persona actúa por cuenta de una empresa (del otro estado contratante) y tenga y ejerza poderes "para **concluir contratos en nombre de** la empresa". Este requisito formal (i.e. "concluir contratos en nombre de") ha creado la posibilidad de actuar en un país a través de personas que en *sustancia* negocian con los clientes los términos de los contratos de venta de bienes o servicios, pero *formalmente* no lo hacen "en nombre de" la empresa en el extranjero, impidiendo de esta forma que se genere un EP.

a. Contrato de comisión

Uno de las estrategias identificadas en el Reporte BEPS Acción 7 para eludir el estatus de EP consiste en los denominados "contratos de comisión (*"commissionaire arrangements"*), definidos en términos generales en el Reporte como instrumentos a través de los cuales una persona vende productos o servicios en un Estado **en su propio nombre**, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Bajo esta estrategia, es posible lograr que una empresa extranjera enajene sus productos en una jurisdicción, a través de un comisionista, sin que se genere un EP y dejando como utilidad gravable en el país donde se venden los productos únicamente la remuneración pagada al comisionista.

b. Estrategias análogas

El Reporte identifica otras estrategias que producen resultados similares al descrito anteriormente, bajo la categoría de "estrategias análogas". En términos generales, se consideran estrategias análogas aquellas situaciones en las cuales los contratos (con los clientes) son negociados (sustancialmente) en el país de fuente, pero se celebran o se autorizan (i.e. son formalmente finalizados y concluidos) por la empresa en el extranjero. Asimismo, se consideran "estrategias análogas" aquellas situaciones en las que la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como "agente independiente", al que le resulta aplicable la excepción prevista artículo 5, párrafo 6.

Podría tenerse como ejemplo el caso de una empresa no residente que actúa en el país de fuente con personal propio o con un prestador de servicios, con el propósito de vender sus productos a clientes en este país. Bajo este ejemplo, el personal o prestador de servicios se encargan de contactar y negociar los términos de los contratos con los clientes, pero los contratos se autorizan formalmente y son firmados por la empresa residente en el extranjero.

c. Rol principal que lleva a la conclusión de contratos

El nuevo artículo 5, párrafo 5 del Modelo Convenio (que se encuentra reflejado en el artículo 12 del IML) amplía los supuestos de generación de un EP, a los casos en que una persona actúa en un estado por cuenta de una empresa y "habitualmente concluye

contratos **o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa**” y estos contratos son “en nombre de la empresa” o “**para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso**” o “**para la prestación de servicios por esa empresa**”.

Esta nueva disposición claramente pretende cubrir los supuestos antes mencionados de comisionistas y estrategias análogas.

Sobre el particular, es preocupante el uso de un concepto subjetivo como es el término “rol principal”, para regular un tema de tanta importancia en el comercio internacional. Los Comentarios expuestos en el Reporte pretenden aclarar el concepto a través de varios ejemplos. Sin embargo, al final será necesario llevar a cabo un análisis de cada caso específico.

d. Agente independiente que actúa exclusivamente por cuenta de una empresa estrechamente relacionada

El artículo 5, párrafo 6 del Modelo Convenio 2014 (antes de las modificaciones introducidas por el Proyecto BEPS) proporciona una excepción al concepto de EP por agente dependiente (establecido en el artículo 5, párrafo 5 mencionado anteriormente), según el cual no se genera EP en los casos en que la empresa del exterior actúa en el país a través de un agente independiente que actúa dentro del marco ordinario de su actividad.

Con base en el Reporte BEPS Acción 7, se establece que la excepción arriba descrita (agente independiente) no es aplicable “**...cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas...**”. Esta modificación es introducida con el propósito de limitar la posibilidad de aplicar la excepción de “agente independiente” en el caso de partes relacionadas o empresas que actúan exclusivamente por cuenta de una empresa o varias empresas del mismo grupo. Esta modificación se encuentra tanto en el nuevo texto del artículo 5, párrafo 6 del Modelo de Convenio, como en el artículo 12 del IML.

Postura de Mexico

El artículo 12 del IML no es un “estándar mínimo” y por tanto, los países pueden reservarse la aplicación de esta disposición. México, sin embargo, ha optado por la aplicación de esta norma en todos sus Tratados Tributarios Cubiertos (“TTC”). De los 44 TTC en el caso de México, 18 países coinciden (hacen “match”) con México en su postura respecto del artículo 12 del IML (resaltando países como Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Francia, India, Japón, Países Bajos y España). En este sentido, no coinciden con México (no hacen “match”) países como Alemania, Canadá, China, Irlanda, Corea, Luxemburgo, Suecia y Reino Unido.

ELUSIÓN ARTIFICIAL DE EP A TRAVES DE LA APLICACIÓN DE LAS EXCEPCIONES PARA ACTIVIDADES ESPECÍFICAS Y FRAGMENTACION DE ACTIVIDADES

a. Excepciones para actividades específicas

La economía digital y los nuevos modelos de negocios (tendientes a ser cada vez más centralizados) han permitido a las empresas vender productos y servicios a clientes en diferentes países, sin la necesidad de tener presencia física, fuerza de ventas o comisionistas (entre otros) en el país donde se venden los productos.

La presencia física de estas empresas en los mercados locales, en muchas ocasiones, está limitada al almacenamiento, logística y entrega (y a en algunos casos producción) de los productos y servicios a los clientes locales. En general, estas actividades individualmente consideradas no constituyen un EP en el país en el que se realizan, debido a la aplicación de disposiciones en los Tratados equivalentes al artículo 5, párrafo 4 del Modelo Convenio, que excluye del concepto de EP ciertas actividades específicas (“lista de actividades excluidas”), las cuales son entendidas generalmente como actividades auxiliares o preparatorias.

Lo anterior es preocupante, según el Reporte, pues para muchas empresas, las actividades de almacenamiento y logística son esenciales para su negocio y, en consecuencia no pueden ser consideradas como auxiliares o preparatorias.

Para estos efectos, el nuevo artículo 5, párrafo 4 del Modelo de Convenio - reflejado en el artículo 13 del IML - establece que la lista de actividades excluidas solo será aplicable a una actividad de una empresa, **“a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio”**.

En línea con lo anterior, para efectos de considerar una actividad como excluida del concepto de EP, ya no es suficiente que la actividad esté listada en el artículo 5, párrafo 4 del Modelo de Convenio, sino que se requiere adicionalmente que cada actividad revista un carácter auxiliar o preparatorio. Los Comentarios del Reporte BEPS Acción 7 proporcionan varios ejemplos con el propósito de explicar qué debe entenderse por carácter “auxiliar o preparatorio”. Sin embargo, estos conceptos siguen siendo subjetivos y pueden generar incertidumbre jurídica a las empresas.

Es importante notar que el Reporte reconoce que algunos países prefieren preservar el artículo de sus Tratados equivalente al artículo 5, párrafo 4 del Modelo de Convenio, tal y como se encuentra hoy en día, en la medida en que consideran que las actividades listadas son en esencia de carácter previo o auxiliar. De otra parte, el Reporte también reconoce que algunos países consideran las actividades excluidas como excepciones “per se” a la regla de establecimiento permanente. En ambos casos, el Reporte proporciona la opción de no implementar la medida antes mencionada, dejando en todo caso abierta la posibilidad de aplicar la regla de “anti-fragmentación” de actividades que se explica a continuación (estas opciones están reflejadas en el artículo 13 del IML).

b. Fragmentación de actividades

La OCDE ha reconocido que las empresas multinacionales tienen la facilidad de constituir o utilizar empresas filiales, con el propósito de fraccionar una operación integral en partes pequeñas, argumentando que las actividades desarrolladas son previas o auxiliares, cuando se analizan de forma individual.

Para combatir estas estrategias, existe la opción de incluir en el artículo 5 del Modelo de Convenio, el párrafo 4.1 (incluido en el artículo 13 del IML) que establece que, no podrá aplicarse el artículo 5, párrafo 4 (lista de actividades excluidas), para concluir que no hay EP, cuando el **“conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades”** desarrolladas por la empresa o por dos o más empresas **“estrechamente relacionadas”** en la misma jurisdicción, no tengan (en conjunto) carácter auxiliar o preparatorio, siempre y cuando estas actividades constituyan **“funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado”**.

En este sentido, esta regla anti-fragmentación dispone que las actividades desarrolladas por una empresa (o dicha empresa en conjunto con otras empresas relacionadas), dan lugar a un EP en el país, cuando analizadas en conjunto no sean auxiliares o preparatorias (aunque consideras individualmente si revistan dicho carácter).

A través de esta norma, se pretende impedir que una empresa o grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar y por tanto pretender que no se genere un EP.

Postura de México

México optó por la modificación del listado de actividades excluidas (aclarando que todas las actividades deben ser de carácter auxiliar o preparatorio) y, adicionalmente, optó por incluir la norma anti-fragmentación arriba mencionada. De los 44 TTC de México, 21 incluirían la regla relativa al carácter auxiliar y preparatorio de las actividades listadas excluidas, propuesta en el artículo 13 de IML, en donde se destacan los TTC con países como Alemania, Argentina, Austria, Chile, Colombia, Costa Rica, España, India, Italia, Japón, Países Bajos, Rusia, entre otros. Dentro de los principales socios comerciales que no aceptaron esta nueva norma se encuentran Bélgica, Canadá, Chile, China, Corea, Finlandia, Francia, Hong Kong (China), Luxemburgo, Polonia, Suecia y Suiza (esta última, debido a que no incluyó a México dentro de su lista de TTC).

Por otro lado, 26 de las contrapartes de México en los TTC aceptaron la inclusión de la nueva norma anti-fragmentación, dejando por fuera países como Alemania, Austria, China, Hong Kong, Luxemburgo, Singapur, Suecia, entre otros.

DIVISION DE CONTRATOS RELACIONADOS CON SITIOS DE CONSTRUCCIÓN O PROYECTOS DE INSTALACIÓN

En el Reporte BEPS Acción 7, la OCDE / G20 también identifican que las empresas fragmentan sus contratos con el fin de utilizar indebidamente la excepción prevista en el artículo 5, párrafo 3 del Modelo Convenio, de conformidad con la cual los sitios de construcción o los proyectos de instalación generan EP en la medida en que superen un periodo de 12 meses en el país en el que se desarrollan (183 días en la mayoría de los Tratados de México)

Asimismo, en el Reporte se indica que en ocasiones las empresas fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a 12 meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes al mismo grupo. Lo anterior, con el fin de evitar la generación de un EP bajo la regla antes citada.

El Reporte establece que estas estrategias se pueden combatir con la aplicación de la regla anti-abuso denominada regla de

Propósito Principal (o "PPT" por sus siglas en inglés), establecida en el Reporte BEPS Acción 6 (correspondiente al artículo 7 del IML).

Para los Estados que no aborden este tema mediante medidas generales anti-abuso (como la regla PPT), el artículo 14 del IML brinda la opción de incluir una regla contra el fraccionamiento de contratos. Esta disposición alternativa establece que cuando varias empresas "**estrechamente relacionadas**", individualmente o en conjunto, "**realizan obras o proyectos de construcción o de instalación**" en el país donde se ubican dichas obras o proyectos de construcción, y dichas actividades se realizan "**durante diferentes periodos de tiempo, cada uno de los cuales excede de 30 días**" sin exceder de 12 meses (individualmente considerados), todos los periodos de tiempo de todas las empresas estrechamente relacionadas deberán sumarse para efectos de determinar si en conjunto exceden el término de 12 meses establecido en las disposiciones de los Tratados que son equivalentes al artículo 5, párrafo 3 del Modelo de Convenio.

Posición de México

De conformidad con la lista de notificaciones y reservas, México decidió no adoptar esta medida en relación con la fragmentación de contratos, por lo que sus TTC conservarán la redacción actual.

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

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

Mariana Covarrubias
mariana.covarrubias@mx.ey.com

Estela Miranda
estela.miranda@mx.ey.com

José Olmedo
jose.olmedo@mx.ey.com

Abril Rodríguez
abril.rodriguez@mx.ey.com

Alejandro Polanco
alejandro.polanco@mx.ey.com

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

Terri Grosselin
terri.grosselin@ey.com

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

Raúl Moreno
Raul.Moreno@mx.ey.com

José Pizarro
jose.pizarro@mx.ey.com

Alejandra Sánchez
alejandra.sanchez@mx.ey.com

Lourdes Libreros
lourdes.libreros@mx.ey.com

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.