

## BEPS – OCDE CONVENIO MULTILATERAL

**L.C.P. FEDERICO AGUILAR**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez  
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil  
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores  
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera  
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz  
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE  
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU  
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES  
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD  
FISCAL.**

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP**

Aguilar Millán, Federico  
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús  
Arellano Godínez, Ricardo  
Argüello García, Francisco Javier  
Bastidas Yffert, María Teresa  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cavazos Ortiz, Marcial A.  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Anaya, Marcelo  
De los Santos Valero, Javier  
Erreguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Boeta, Alfredo  
Fierro Hernández, Martín Gustavo  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis  
García Domínguez, Salvador  
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul  
Hoyos Hernández, Francisco Xavier  
Lomelín Martínez, Arturo  
Manzano García, Ernesto  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Mendoza Soto, Marco Antonio  
Moguel Gloria, Francisco  
Navarro Becerra, Raúl  
Ortiz Molina, Óscar  
Pérez Ruiz, Víctor Manuel  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Uribe Guerrero, Edson  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel  
Zavala Aguilar, Gustavo

## BEPS – OCDE CONVENIO MULTILATERAL

*L.C.P. FEDERICO AGUILAR*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### I. INTRODUCCIÓN

**E**n noviembre 24 del 2016, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el tan esperado Convenio Multilateral (CM) para implementar medidas relacionadas con Tratados Fiscales y prevenir BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Este Convenio Multilateral corresponde a la acción 15 del reporte BEPS y más de 100 países, incluyendo México, participaron en la negociación del texto de este documento, el cual contiene 39 artículos en 48 páginas.

El objetivo primordial del Convenio Multilateral es utilizarlo de la mano con los tratados fiscales en vigor, modificando su aplicación (cuando así sea acordado) con el objeto de implementar las medidas BEPS sin necesidad de modificar cada uno de los tratados fiscales ya existentes que ascienden a más de 2,000 a nivel internacional. El CM está limitado a tratados fiscales que cubran total o parcialmente impuestos al ingreso y al patrimonio, y no para aquellos relativos a transportación o seguro social. Los países contratantes proveerán a la OCDE la lista de los tratados fiscales que ellos deseen modificar bajo el CM. Estos Tratados Fiscales Cubiertos (TFCs o CTAs) serán modificados solo si los dos países contratantes así lo acuerdan. No hay ninguna obligación para que los países listen todos sus tratados fiscales como TFCs y tienen la libertad de buscar una negociación bilateral.

El CM no funciona como un protocolo complementario en relación con un tratado fiscal existente. No modifica el texto base del tratado fiscal, sino que se aplica de la mano del tratado existente, modificando su aplicación en temas relativos a BEPS. Los países tienen la libertad de preparar versiones consolidadas, pero no están obligadas a hacerlo.

Los temas cubiertos por el Convenio Multilateral abarcan los siguientes puntos:

- i. Alcance e interpretación de conceptos.
- ii. Acuerdos híbridos (acción 2).
- iii. Abuso de tratado (acción 6).
- iv. Elusión artificial de establecimiento permanente (acción 7).

v. Mejoramiento de resolución de controversias (acción 14).

vi. Arbitraje.

vii. Disposiciones finales.

El objeto de este trabajo no es hacer un análisis detallado del CM, sino comentar desde un punto de vista práctico, algunos de los aspectos más relevantes de este importantísimo instrumento.

## **A. ESTRUCTURA DEL CONVENIO MULTILATERAL**

Reconociendo la complejidad de diseñar un instrumento general que aplique a los diferentes tratados fiscales en vigor y a las particularidades que dichos convenios pudieran contemplar, el Convenio Multilateral otorga, a los diferentes países contratantes, flexibilidad para implementar parte del Convenio Multilateral de acuerdo con sus necesidades.

Muchos de los artículos o disposiciones previstas en el Convenio Multilateral se superponen con aquellas contempladas en los diferentes convenios tributarios. En este sentido, cuando exista conflicto entre ambas disposiciones que cubran un mismo tema, se prevé buscar una solución mediante el uso de una o más cláusulas de “compatibilidad”. Asimismo, los países contratantes tienen el derecho de reservarse el empleo de ciertas disposiciones que no apliquen a sus tratados fiscales.

### **DISPOSICIONES DE PRINCIPIOS MÍNIMOS (DPMs) Y OTRAS DISPOSICIONES**

Unos de los propósitos del Convenio Multilateral es otorgar a los países la posibilidad de que cumplan con las Disposiciones de Principios Mínimos del tratado fiscal que fueron acordadas como parte del paquete final de BEPS. Estas DPMs están enfocadas a evitar el abuso de tratados bajo la acción 6 y los relativos al mejoramiento de resolución de controversias bajo la acción 14. Estas DPMs pueden cumplirse de diferente manera.

La única posibilidad de que un país deje de aplicar las DPMs es que el tratado fiscal específico ya contenga una disposición con un principio mínimo similar. En este caso, el país contratante se reserva el derecho de incluir la disposición y deberá notificar al Secretario General de la OCDE.

Por otra parte, el Convenio Multilateral no establece un camino preferente para cuando una DPM pueda ser satisfecha de manera múltiple. No obstante, cuando

los países contratantes opten por diferente alternativa, dichos países deberán hacer todo lo posible para que la solución adoptada satisfaga el principio mínimo.

En relación a otras disposiciones, el Convenio Multilateral otorga flexibilidad para su adopción o reserva. Estas disposiciones incluyen artículos relacionados con acuerdos híbridos (acción 2), elusión artificial de establecimientos permanentes (EPs) (acción 7), incluso algunos artículos (8, 10 y 11) no son considerados como DPMs.

Algunas alternativas u opciones otorgadas por medio del Convenio Multilateral requieren que los países contratantes opten de manera conjunta por dicha alternativa u opción, mientras que otras pueden ser elegidas de manera diferente. Por ejemplo, el artículo 13 del Convenio Multilateral relativo a disposiciones para evitar la elusión artificial de EP establece una serie de actividades específicas de exención, pero si los países contratantes desean adoptar dichas disposiciones deberán hacerlo de manera conjunta. O, por ejemplo, el artículo 5 del Convenio Multilateral establece alternativas u opciones para evitar la doble tributación, en este caso, un país puede elegir el método de acreditamiento y el otro pudiera optar por el método de exención.

## **B. ACCIONES BEPS INCLUIDAS EN EL CONVENIO MULTILATERAL**

### **ACUERDOS HÍBRIDOS**

Mientras que la mayoría de las recomendaciones relativas a acuerdos híbridos implican cambios a las legislaciones locales, algunas recomendaciones opcionales sugieren cambios en los Tratados Fiscales Cubiertos vía el CM incluyendo:

El tratamiento de entidades fiscalmente transparentes.

El uso de procedimientos de autoridad competente para determinar residencia de entidades de doble residencia.

La aplicación de métodos de exención y acreditamiento para evitar la doble tributación.

### **ABUSO DE TRATADO**

El CM incluye 2 tipos de Disposiciones de Principios Mínimos:

Preámbulo / ámbito subjetivo: El CM modifica un TFC para incluir un lenguaje introductorio estableciendo que el propósito del tratado fiscal es la eliminación

de la doble tributación, sin que esto signifique o implique crear oportunidades de no tributación o reducción de la tributación mediante la evasión o elusión fiscal, incluido el uso de acuerdos de “*treaty-shopping*” o uso indebido de tratados fiscales.

Otras disposiciones relativas a abuso de tratado: El CM propone 3 reglas alternativas para abordar situaciones de abuso de tratado:

Opción 1: La Prueba de Propósito Principal (PPP o PPT).

Opción 2: PPT más reglas simplificadas de Limitación de Beneficios (LDB o LOB).

Opción 3: Reglas detalladas de LOB más un mecanismo anticonducto.

El CM solo contempla texto para las opciones 1 o 2. La opción 1 se presenta como la opción por default o predefinida. Con respecto a la opción 3, el CM no contiene texto sugerido en virtud de que probablemente se necesite adecuación bilateral importante. Esto probablemente aplique para EE.UU.

La PPP o PPT se refiere a la prueba que busca negar los beneficios de tratado fiscal si “una vez considerados todos los hechos y circunstancias relevantes, el propósito de celebrar el acuerdo comercial o transacción tenía como uno de sus objetivos principales el obtener el beneficio del tratado fiscal, a menos que se establezca que otorgarle el beneficio sería de acuerdo con los objetivos y propósito de las disposiciones relevantes del tratado fiscal”.

El CM también incluye disposiciones opcionales en las siguientes materias:

Periodos mínimos de tenencia accionaria para acceder a tasas reducidas en dividendos, sugiriendo un periodo de 365 días (artículo 8).

Ganancias de capital derivadas de propiedad inmueble (artículo 9), se sugiere un periodo de 365 días.

El derecho de una jurisdicción o país de gravar a sus residentes (artículo 11).

Una regla antiabuso para EPs situados en terceros países (artículo 10).

## ELUSIÓN ARTIFICIAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El límite en el que un EP (presencia fiscal) se presenta es disminuido mediante:

La ampliación del alcance de agente dependiente (prohibiendo el uso de acuerdo de comitente oculto o “*commissionaire*” y otras materias).

Disminuyendo las exenciones para lugares fijos de negocio requiriendo que sean actividades de carácter preparatorio o auxiliar y mediante la introducción de reglas de antifrAGMENTACIÓN.

Contrarrestar la evasión cuando contratos de construcción de larga duración son divididos entre varios contratos de corta duración.

## MEJORAMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Todos los TFCs o CTAs deberán incluir, ahora, Disposiciones de Principios Mínimos para Resolución de Controversias mediante Procedimientos de Acuerdos Mutuos (PAMs o MAPs). Si un caso de tratado fiscal califica para ser resuelto mediante un MAP, a petición del contribuyente, las autoridades competentes deberán buscar llegar a un acuerdo entre ellas evitando la doble tributación.

Asimismo, la acción 14 de DPMs también establece que los países deberán otorgar el acceso a procedimientos de Resolución de Controversias o MAPs en casos relativos a temas de precios de transferencia y deberán implementar resultados que busquen evitar la doble tributación (*i.e.* permitir el ajuste correspondiente).

## ARBITRAJE

Nuevas reglas de arbitraje son presentadas para que los países contratantes puedan optar por aplicarlas de manera obligatoria si ambas partes del tratado así lo acuerdan.

## C. AGENDA Y ENTRADA EN VIGOR

El Convenio Multilateral está abierto para firma desde el 31 de diciembre de 2016 y una ceremonia de firma está contemplada en París para junio de 2017. Una vez firmado será ratificado y la entrada en vigor dependerá de los requerimientos legales de cada país. El CM será finalizado y entrará en vigor una vez que sea ratificado por al menos 5 países. Después de un periodo de 3 meses desde la ratificación realizada por el quinto país, el CM entrará en vigor para esos 5 países al inicio del siguiente mes de calendario. El mismo periodo de 3 meses aplicará para cualquier país adicional que ratifique el CM.

El CM puede entrar en vigor para un Tratado Fiscal específico (TFC o CTA) solo después de que el periodo de 3 meses se haya agotado para ambos países contratantes. Las disposiciones del CM tendrán efecto para un Tratado Fiscal específico en los siguientes términos:

Para impuestos de retención en la fuente, el Convenio Multilateral será válido el primer día de enero del año siguiente al que entre en vigor para ambos países contratantes.

Para cualquier otro impuesto establecido por un país contratante, por los ejercicios fiscales iniciados después de un periodo de 6 meses de que el CM entre en vigor.

## **D. PERSPECTIVA MEXICANA**

México generalmente ha sido reconocido por su participación en la OCDE y ha intervenido activamente en el desarrollo del texto del Convenio Multilateral, aunque a la fecha de este documento no se ha pronunciado, como otros países, respecto a la publicación del CM o en relación a qué posición tomará tocante a Tratados Cubiertos de la amplia lista de más de 50 tratados fiscales en vigor, ni referente a algunas alternativas u opciones que se elegirán de las propuestas por el CM.

Si bien algunas de las disposiciones del CM ya se encuentran contenidas en algunos de los tratados fiscales en vigor, otras todavía no han sido contempladas. De ahí que presentemos el Anexo A con el fin de efectuar una breve comparación de las disposiciones propuestas por el CM y si estas están contenidas en algún tratado fiscal.

## **E. COMENTARIOS FINALES**

Como podrá apreciarse el Convenio Multilateral es un instrumento novedoso cuyo objetivo primordial no es modificar el texto base del tratado fiscal en vigor, sino que se aplica de la mano de dicho tratado, modificando su utilización en temas relativos a BEPS. Asimismo, el CM busca facilitar la aplicación de los temas BEPS a los actuales convenios fiscales en vigor sin la necesidad de modificar cada uno de ellos.

No obstante lo anterior y dado que en la actualidad existen más de 2,000 tratados fiscales en vigor a nivel internacional, y dichos convenios son muy variados y cubren diferentes supuestos, el gran reto es mantener la uniformidad y coherencia, respetando la soberanía de los países involucrados; pero logrando que ambos estados decidan aplicarlo a un tratado fiscal en cuestión.

## ANEXO A

### BREVE COMPARACIÓN ENTRE LAS DISPOSICIONES PROPUESTAS EN EL CONVENIO MULTILATERAL Y EL CDI ENTRE MÉXICO Y LOS EE.UU. Y OTROS CDIS

Convenio Multilateral	CDI México - EE.UU.	CDI México - otros países
<b>BEPS Acción 2 - Neutralizando los efectos de acuerdos híbridos</b>		
Entidades transparentes (artículo 3)	Sí	Algunos
Entidades de doble residencia (artículo 4)	Sí	No
Aplicación de métodos para eliminar la doble tributación (artículo 5)	No	Algunos
<b>BEPS Acción 6 - Previendo el abuso de tratados</b>		
* Preámbulo / ámbito subjetivo (artículo 6)	No	No
* Previsión vía tres reglas alternativas (artículo 7)	Sí LOB	Algunos LOB
Transacciones de transferencia de dividendos (artículo 8) - periodo de tenencia	Sí parcial	No
Ganancias de capital derivadas de propiedad inmueble (artículo 9) - periodo de tenencia	No	No
Regla antiabuso para Eps situados en terceros países (artículo 10)	No	No
Derecho de gravar a sus propios residentes (artículo 11)	Sí parcial	Sí parcial
<b>BEPS Acción 7 - Previendo la elusión artificiosa de EP</b>		
Elusión artificiosa de EP mediante el uso de acuerdos de comitente / <i>commissionaire</i> (artículo 12)	No	No
Elusión artificiosa de EP mediante el uso de actividades exentas (artículo 13)	No	No
Separación de contratos (artículo 14)	No	No
Definición de persona cercanamente relacionada con una empresa (artículo 15)	No	No
<b>BEPS Acción 14 - Mejoramiento de mecanismos de resolución de controversias</b>		
* Procedimiento de acuerdos mutuos - MAPs (artículo 16)	Sí	Sí algunos
* Ajustes correspondientes (artículo 17)	Sí	Sí algunos
Uso de reglas obligatorias de arbitraje (artículo 19)	Sí parcial	No

\* Disposición de principio mínimo (obligatoria)