



Septiembre de 2023

Número 119

Directorio

Dra. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA

C.P.C. P.C.FI. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

Ramiro Ávalos Martínez
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

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

ASPECTOS PRÁCTICOS DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS



Es miembro de



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

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 (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Erreguerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

ASPECTOS PRÁCTICOS DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS

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

INTRODUCCIÓN

El 24 de noviembre de 2016, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó el tan esperado Instrumento Multilateral (MLI) para implementar medidas relacionadas con tratados fiscales y prevenir BEPS. 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. El 23 de noviembre de 2018 se presentó ante el Senado para su aprobación, pero no fue sino hasta el 6 de octubre de 2022 que fue aprobado. Finalmente, el 19 de junio de 2023¹ se publica en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)* junto con la lista de notificaciones y reservas de México al depositar el instrumento de ratificación y que, como comentaremos más adelante, para el caso de México entró en vigor el 1 de julio de 2023 y será aplicable a partir del 1 de enero de 2024, en la gran mayoría de los Convenios Tributarios con nuestro país (CDI).

El objeto de este trabajo es comentar, desde un punto de vista práctico, algunos de los aspectos más relevantes de este importantísimo instrumento.

El objetivo primordial del MLI es utilizarlo de la mano con los tratados fiscales en vigor, modificando su aplicación (cuando así sea acordado por ambos países) 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 (61 para el caso de México). El MLI 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 con el MLI.² Estos Tratados Fiscales Cubiertos (TFC o CTA) 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 TFC y tienen la libertad de buscar una negociación bilateral.

¹ DOF 19 de junio de 2023.

² Lista de países firmantes MLI.

FISCO actualidades

México eligió que sus 61 convenios tributarios fuera TFC, pero los países respectivos no necesariamente eligieron al convenio con Mexico como un TFC, por lo que de ser ese el caso, dicho convenio no será modificado por el MLI (por ejemplo: CDI con Alemania). Asimismo, hay algunos países que ni siquiera han firmado el MLI y no se ve que lo vayan a hacer (por ejemplo, EE. UU. y Brasil) En el anexo A se muestra una lista de los efectos del MLI respecto de los diferentes convenios tributarios que tiene México.

El MLI no funciona como un protocolo complementario en relación con un tratado fiscal existente. No modifica todo el texto del tratado fiscal base, sino que puede modificar un artículo, párrafo o tratamiento específico, por lo 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. Las autoridades fiscales mexicanas han señalado que publicarán versiones consolidadas. Adicionalmente, la OCDE ha publicado un *toolkit* y una base de datos (*Matching Database*)³ como herramientas para ayudar a los países firmantes del MLI a identificar la entrada en vigor y la aplicación de los diferentes artículos del MLI. Inicialmente, la base de datos se encontraba desarrollada en una tabla de Excel, pero actualmente es mediante la herramienta de Power BI de Microsoft.

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2024 (fecha en que el MLI será aplicable para la mayoría de los TFC en relación con Mexico, según comentaremos con mayor detalle más adelante) en cualquier transacción internacional será necesario realizar el siguiente análisis:

Análisis de una transacción internacional

 LISR	<ul style="list-style-type: none">¿Hay fuente de riqueza en MX?Implicaciones fiscales de acuerdo con la legislación
 CDI	<ul style="list-style-type: none">¿Cuáles son los efectos fiscales derivados de la aplicación del CDI con el país en cuestión?
 MLI	<ul style="list-style-type: none">¿Ya está en vigor y es aplicable el MLI?¿El CDI con el país es un CTA por el MLI?Respecto al tema en particular, ¿cuál es la posición de México y del país en cuestión?Uso de la matriz como referencia.

³ BEPS MLI Matching Database.

ESTRUCTURA DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL

Los temas cubiertos por el Instrumento Multilateral son los siguientes:

NÚM.	CONTENIDO	ARTÍCULOS
I.	Alcance e interpretación de conceptos	1 y 2
II.	Acuerdos Híbridos (acción 2)	3 a 5
III.	Abuso de Tratado (acción 6)	6 a 11
IV.	Elusión Artificial de Establecimiento Permanente (acción 7)	12 a 14
V.	Mejoramiento de Resolución de Controversias (acción 14)	16 y 17
VI.	Arbitraje	18 a 25
VII.	Disposiciones finales	27 a 39

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 Instrumento Multilateral otorga flexibilidad para los diferentes países contratantes de implementar parte del MLI, de acuerdo con sus necesidades.

Muchos de los artículos o disposiciones previstas en el Instrumento 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 de aplicar ciertas disposiciones para que no apliquen a sus tratados fiscales.

DISPOSICIONES DE PRINCIPIOS MÍNIMOS (DPM) Y OTRAS DISPOSICIONES

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

La única posibilidad de que un país deje de aplicar las DPM, 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.

Cuando una DPM pueda ser satisfecha de manera múltiple, el MLI no establece un camino preferente. 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 con otras disposiciones, el MLI otorga flexibilidad para su adopción o reserva. Estas disposiciones incluyen artículos relacionados con Acuerdos Híbridos (acción 2), Elusión Artificial de EP (acción 7), incluso algunos artículos (8, 10 y 11) no son considerados como DPM.

Algunas alternativas u opciones otorgadas por medio del Instrumento Multilateral requieren que los países contratantes obtén de manera conjunta por dicha alternativa u opción, mientras que otras pueden ser elegidas de manera diferente.

Por ejemplo, el art. 13 del MLI relativo disposiciones para evitar la Elusión Artificial de EP, establece una serie de actividades específicas de exención, si los países contratantes desean adoptar dichas disposiciones deberán hacerlo de manera conjunta. O, por ejemplo, el art. 5 del MLI 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.

ACCIONES BEPS INCLUIDAS EN EL INSTRUMENTO 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 MLI 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.

Respecto al tema de entidades fiscalmente transparentes del MLI contenidas en el art. 3, Mexico cuando depositó inicialmente el instrumento de ratificación no se reservó el dicho artículo; no obstante, al depositar el instrumento de aceptación o aprobación final cambió su posición y efectuó la reserva, para que tal artículo no modificara sus TFC. Desconocemos la razón del cambio de posición del gobierno mexicano, pero consideramos que haber adoptado la posibilidad de aplicar el TFC para una entidad transparente que fuera poseída por otra entidad no transparente y residente del mismo país hubiera sido una solución adecuada, tal como se contempla en otros convenios como el de EE. UU. y Mexico, por ejemplo.

ABUSO DE TRATADO

El MLI incluye dos tipos de disposiciones de principios mínimos:

- **Preámbulo / ámbito subjetivo.** El MLI 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.

Con la idea de presentar el impacto que pudiera tener este cambio en un TFC véase el ejemplo mostrado el Anexo B.

- **Otras disposiciones relativas a abuso de tratado.** El MLI propone tres 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-S o S-LOB); o PPT más reglas detalladas de limitación de beneficios (D-LOB).
 - Opción 3. Reglas detalladas de LOB más un mecanismo anti-conducto.

El MLI 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 MLI no contiene texto sugerido en virtud de que probablemente se necesite importante adecuación bilateral. Esto probablemente se 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”.

Mexico optó por aplicar la opción 2, es decir, la regla de PPT y reglas simplificadas de limitación de beneficios (S-LOB) No obstante, la mayoría de los países eligió solo la PPT. En este sentido solo si el otro país eligió la misma opción que Mexico solo en ese caso será necesario cumplir además con las reglas S-LOB (por ejemplo: Uruguay, Chile, Grecia, Islandia, Noruega, Rusia y Eslovaquia).

Con el objeto de mostrar los impactos que la implementación de estas disposiciones del MLI podrían tener en un TFC véase el ejemplo que se muestra en el Anexo C.

El MLI también incluye disposiciones opcionales en las siguientes materias:

- Periodo mínimo de tenencia accionaria para acceder a tasas reducidas en dividendos (art. 8).
- Periodo mínimo de tenencia accionaria para ganancias de capital derivadas de propiedad inmueble (art. 9).
- El derecho de una jurisdicción o país de gravar a sus residentes (art. 11).
- Regla antiabuso para Establecimiento Permanente (EP) situado en terceros países (art. 10).

Para una mayor claridad respecto de las primeras dos balas véanse los ejemplos mostrados en los Anexos D y E.

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 anti-fragmentación.
- 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 TFC o CTA deberán ahora incluir Disposiciones de Principios Mínimos para Resolución de Controversias mediante Procedimientos de Acuerdos Mutuos (PAM o MAP). 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 DPM también establece que los países deberán otorgar el acceso a procedimientos de Resolución de Controversias o MAP en casos relativos de temas de

precios de transferencia y deberán implementar resultado que busquen evitar la doble tributación (por ejemplo: 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.

AGENDA Y ENTRADA EN VIGOR

El convenio multilateral estuvo abierto para firma desde el 31 de diciembre de 2016 y una ceremonia de firma se llevó a cabo en París en junio de 2017. Una vez firmado será ratificado y la entrada en vigor dependerá de los requerimientos legales de cada país. El MLI fue finalizado y entró en vigor el 1 de julio de 2018 al ser ratificado por al menos cinco países. El MLI en México entró en vigor el 1 de julio de 2023 de acuerdo con lo señalado en el art. 34 del propio instrumento (el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses naturales contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, que en el caso de México fue el 15 de abril de 2023).

El MLI puede entrar en vigor para un tratado fiscal específico (TFC o CTA) solo después de que el periodo de tres meses se haya agotado para ambos países contratantes. En este sentido, por aquellos TFC que para el país contratante entró en vigor antes que México, el MLI entrará en vigor el 1 de julio de 2023 (por ejemplo: Canadá, España o Francia) pero para aquellos países donde el MLI no ha entrado en vigor, dicho TFC entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses naturales contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación para ese país (por ejemplo: Argentina, Colombia e Italia).

Las disposiciones del MLI 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 MLI entre en vigor.

En este sentido, y como ya comentamos, en la mayoría de los TFC celebrados con México entraron en vigor el 1 de julio de 2023, el MLI para dichos convenios sería aplicable a partir de 1 de enero de 2024 tanto para los impuestos de retención en la fuente como para

cualquier otro impuesto. En el caso de los TFC donde el MLI todavía no ha entrado en vigor o entra en vigor en una fecha posterior al 1 de julio de 2023, su aplicabilidad se determinaría conforme a la regla establecida en el artículo 35 señalada anteriormente.

Para una lista de los países y su fecha de entrada en vigor y fecha de aplicación favor de ver el Anexo A.

COMENTARIOS FINALES

Como podrá apreciarse el Instrumento Multilateral es un convenio novedoso cuyo objetivo primordial no es modificar totalmente el texto base del tratado fiscal en vigor, sino que se aplica de la mano de dicho tratado, modificando su aplicación en temas relativos a BEPS. 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, los anterior y dado que en la actualidad existen más de 2,000 tratados fiscales en vigor a escala 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.

Finalmente, y dado que en la mayoría de los convenios en vigor que tiene Mexico se verán afectados a partir del 1 de enero de 2024, recomendamos revisar los efectos que el MLI tendrá respecto de un convenio en vigor en particular o respecto de una transacción y/o estructura en particular que a la luz de los cambios generados por el MLI podrían afectar significativamente dicha operación y/o estructura, pues existe la posibilidad de que el beneficio del tratado ya no sea aplicable.

MLI. Lista de convenios tributarios con Mexico y los efectos del MLI en estos:

Núm.	PAÍS	ENTRADA EN VIGOR DEL MLI	FECHA DE APLICACIÓN MLI
1	Argentina	Pendiente	Pendiente
2	Australia	1-jul-23	1-ene-24
3	Austria	1-jul-23	1-ene-24
4	Bahréin	1-jul-23	1-ene-24
5	Barbados	1-jul-23	1-ene-24
6	Bélgica	1-jul-23	1-ene-24
7	Brasil	No ha firmado	No ha firmado
8	Canadá	1-jul-23	1-ene-24
9	Chile	1-jul-23	1-ene-24
10	China	1-jul-23	1-ene-24
11	Colombia	Pendiente	Pendiente
12	Costa Rica	1-jul-23	1-ene-24
13	República Checa	1-jul-23	1-ene-24
14	Dinamarca	1-jul-23	1-ene-24
15	Ecuador	No ha firmado	No ha firmado
16	Estonia	1-jul-23	1-ene-24
17	Finlandia	1-jul-23	1-ene-24
18	Francia	1-jul-23	1-ene-24
19	Alemania	No es TFC	No es TFC
20	Grecia	1-jul-23	1-ene-24
21	Guatemala	No ha firmado	No ha firmado
22	Hong Kong	1-jul-23	1-ene-24
23	Hungría	1-jul-23	1-ene-24
24	Islandia	1-jul-23	1-ene-24
25	India	1-jul-23	1-ene-24
26	Indonesia	1-jul-23	1-ene-24
27	Irlanda	1-jul-23	1-ene-24
28	Israel	1-jul-23	1-ene-24
29	Italia	Pendiente	Pendiente
30	Jamaica	Pendiente	Pendiente
31	Japón	1-jul-23	1-ene-24
32	Corea	1-jul-23	1-ene-24
33	Kuwait	Pendiente	Pendiente
34	Letonia	1-jul-23	1-ene-24
35	Lituania	1-jul-23	1-ene-24
36	Luxemburgo	1-jul-23	1-ene-24
37	Malta	1-jul-23	1-ene-24

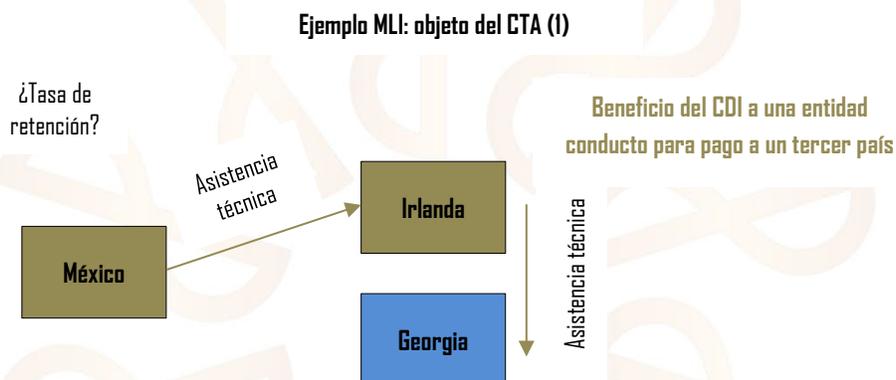
FISCO actualidades

NÚM.	PAÍS	ENTRADA EN VIGOR DEL MLI	FECHA DE APLICACIÓN MLI
38	Países Bajos	1-jul-23	1-ene-24
39	Nueva Zelanda	1-jul-23	1-ene-24
40	Noruega	1-jul-23	1-ene-24
41	Panamá	1-jul-23	1-ene-24
42	Perú	Pendiente	Pendiente
43	Filipinas	No ha firmado	No ha firmado
44	Polonia	1-jul-23	1-ene-24
45	Portugal	1-jul-23	1-ene-24
46	Qatar	1-jul-23	1-ene-24
47	Rumania	1-jul-23	1-ene-24
48	Rusia	1-jul-23	1-ene-24
49	Arabia Saudita	1-jul-23	1-ene-24
50	Singapur	1-jul-23	1-ene-24
51	Eslovaquia	1-jul-23	1-ene-24
52	Sudáfrica	1-jul-23	1-ene-24
53	España	1-jul-23	1-ene-24
54	Suecia	1-jul-23	1-ene-24
55	Suiza	1-jul-23	1-ene-24
56	Turquía	Pendiente	Pendiente
57	Ucrania	1-jul-23	1-ene-24
58	Emiratos Árabes Unidos	1-jul-23	1-ene-24
59	Reino Unido	1-jul-23	1-ene-24
60	Estados Unidos	No ha firmado	No ha firmado
61	Uruguay	1-jul-23	1-ene-24

MLI. Ejemplo de preámbulo (objeto del convenio):

Antecedentes:

1. Corporación de Mexico paga asistencia técnica y/o servicios técnicos a corporación de Irlanda.
2. Corporación de Irlanda paga asistencia técnica y/o servicios técnicos a corporación de Georgia.
3. ¿Cuál sería la tasa de retención de ISR en México?



LISR:

De acuerdo con la LISR en el caso de asistencia técnica la tasa de retención sería de 25% independientemente de donde se proporcione. En el caso de servicios técnicos habría retención solo si el servicio se presta en México.

CDI:

De acuerdo con el convenio vigente entre México e Irlanda el pago debería de ubicarse bajo el artículo 7 de CDI y dado que no hay EP en México, caer bajo el concepto de beneficio empresarial y, por ende, solo estar sujeto a tributación en el país de residencia, es decir, Irlanda.

MLI:

De conformidad con el MLI y las posiciones adoptas por ambos países (ver BEPS MLI Matching Database). A continuación, se presenta un fragmento del artículo 6:

Article 6 | Purpose of a Covered Tax Agreement

The preamble language would be replaced by the text described in Article 6(1).
The preamble text described in Article 6(3) would be included in the agreement.

El preámbulo actual del CDI actual sería reemplazado por el artículo 6, párrafo 1. Asimismo, el texto del tercer párrafo 3, del artículo 6 del MLI se adicionaría al preámbulo. De esta manera el preámbulo quedaría de la siguiente manera:

Con la intención de *eliminar la doble imposición* en relación con los impuestos comprendidos en este convenio *sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscal (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones)*.

Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria.

(Énfasis añadido)

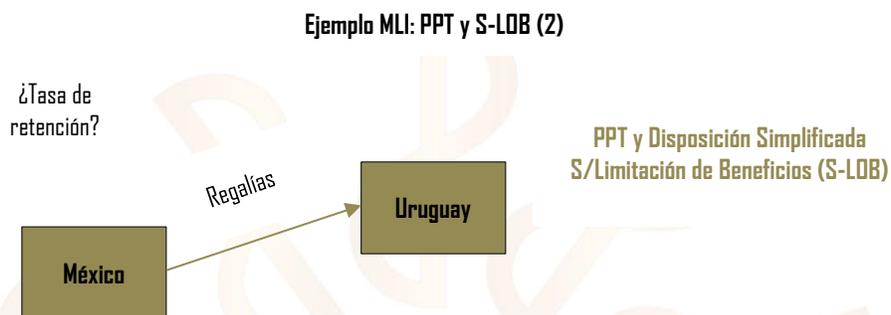
CONCLUSIÓN

Con la nueva redacción del preámbulo que establece el objeto del CDI, consideró que existe una amplia posibilidad de que se niegue la aplicación del convenio, ya que aparentemente se utilizaba a Irlanda como vehículo para el pago a Georgia, país con el que México no tiene un CDI.

MLI. Ejemplo de Prueba de Propósito Principal (PPT) y S-LOB:

Antecedentes:

1. Corporación de México paga regalías por uso de marca a corporación de Uruguay
2. ¿Cuál sería la tasa de retención de ISR en México?



LISR:

De acuerdo con la LISR, en el caso de pago de regalía por uso de marca, sería de 35%.

CDI:

De acuerdo con el Convenio vigente entre México y Uruguay el pago debería de ubicarse bajo el artículo 12 de CDI y en ese sentido sujeto a una retención de 10%.

MLI:

De conformidad con el MLI y las posiciones adoptadas por ambos países (ver BEPS MLI Matching Database). A continuación, se presenta un extracto del artículo 7:

Article 7 | Prevention of a Treaty Abuse

Article 7(1) would apply and supersede the provisions of the agreement to the extent of incompatibility. Article 7(4) would not apply. The Simplified Limitation on Benefits Provision Would apply and supersede the provisions of the agreement to the extent of incompatibility.

El párrafo 1, del artículo 7 del MLI requiere cumplir con la prueba de propósito principal, PPT, así como con la regla de limitación de beneficios simplificada establecida en los párrafos 8 a 13, del propio artículo 7. De esta manera para aplicar los beneficios del convenio sería necesario tomar en cuenta lo siguiente:

PPT:

No obstante las disposiciones de un CTA , los beneficios concedidos en virtud del mismo *no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir*, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, *que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo*, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del CTA.

(Énfasis añadido).

S-LOB:

Persona Calificada (apartado 9):

- a. Persona Física.
- b. Jurisdicción Contratante.
- c. Sociedad que cotice en Bolsa.
- d. Organización sin ánimo de lucro.
- e. Persona cuyas acciones sean poseídas, directa o indirectamente, en al menos la mitad de un periodo de 12 meses, al menos en 50% por a, b, c, d (Prueba de Propiedad).

Persona Calificada o no (apartado 10 y 11):

Persona calificada o no que activamente ejerza una actividad económica en el país de residencia y la renta que proceda del país de la fuente proviene de esa actividad o es accesoria a ella.

Consideraciones especiales:

1. La renta derive *del ejercicio activo de una actividad económica*.
2. Si el elemento de renta *que deriva de una actividad económica o de una parte relacionada es substancial*.
3. *Tenencia accionaria 75% - 6/12 meses*.

El ejercicio activo de una actividad económica *no comprende*:

1. Su explotación como entidad de *tenencia de valores*.
2. *La supervisión general o servicio de gestión* de un grupo societario.
3. *Actividades de financiación* del grupo (incluida la tesorería centralizada).
4. *Realización o gestión de inversiones* (salvo bancos, aseguradoras o agentes de valores registrado).

CONCLUSIÓN

Con la incorporación de la prueba de propósito principal al CDI vigente entre México y Uruguay, el beneficio de la tasa reducida del 10% en el pago de regalías de México a Uruguay podría no otorgarse si cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo. Este sería el caso si por ejemplo se hubiera utilizado a la corporación de Uruguay solo como una entidad intermedia para servir de vehículo para el pago de regalías finalmente a un país que no tuviera CDI con México.

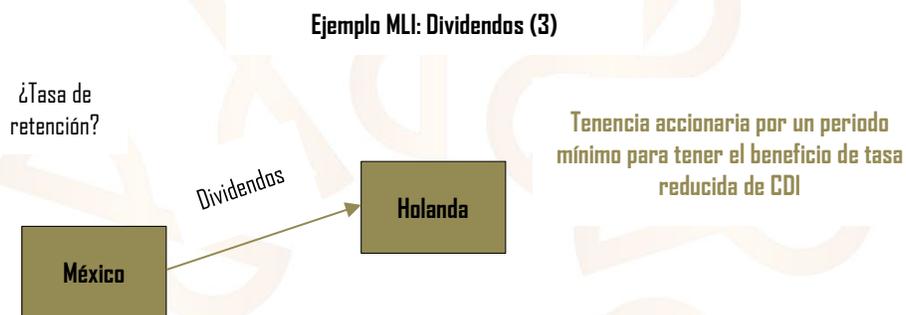
Adicionalmente, en el caso del CDI con Uruguay (así como otros TFCs) será necesario ahora cumplir con las disposiciones relativas al LOB simplificadas establecidas en los párrafos 8 a 13 del MLI, por lo que si la corporación de Uruguay es poseída en un 60% (por ejemplo) por personas que no sean personas calificadas (personas físicas residentes de un tercer Estado por ejemplo) y la renta procedente de México no procediera de la actividad económica que activamente ejerciera la corporación de Uruguay, entonces el beneficio de la tasa reducida del 10% por el pago de regalías no sería aplicable y habría que retener a la tasa del 35% de acuerdo con la LISR.

ANEXO D

MLI. Ejemplo de periodo mínimo de tenencia accionaria para acceder a tasa reducida en dividendos (art. 8):

Antecedentes:

1. Corporación de Mexico es adquirida por corporación de Países Bajos en el mes 1.
2. Corporación de Mexico paga dividendos provenientes de CUFIN-2014 a corporación de Países Bajos que es el accionista mayoritario (99%).
3. ¿Cuál sería la tasa de retención de ISR en México?



LISR:

De acuerdo con la LISR en el caso de dividendos provenientes de CUFIN-2014 la tasa de retención sería de 10%.

CDI:

De acuerdo con el Convenio vigente entre México y los Países Bajos (PB) el pago de dividendos a un accionista que posee al menos el 10% del capital de la sociedad que los distribuye estaría sujeto a una retención del 5% de acuerdo con lo señalado en el Art.10(2)(a). No obstante, de conformidad con lo señalado en la fracción VII del protocolo modificatorio, mientras que, de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Sociedades de los PB y las futuras modificaciones a la misma, una sociedad residente de los PB no estará sujeta al impuesto a las sociedades de los PB respecto de los dividendos que reciba la sociedad de una sociedad residente de México, los dividendos a que se refiere dicho inciso solo pueden someterse a imposición en el Estado en que el perceptor de dichos dividendos sea residente. En este sentido, hoy en día los dividendos de nuestro análisis no estarían sujetos a imposición en México.

MLI:

De conformidad con el MLI y las posiciones adoptas por ambos países (ver BEPS MLI Matching Database). A continuación, se presenta el extracto del artículo 8:

Article 8 | Dividend Transfer Transactions

Article 8(I) Would apply with respect to A, 10(2)(a).

El artículo 8, párrafo 1, se aplicará en relación con lo establecido en el artículo 10(2)(a) del CDI entre Mexico y los PB. De esta manera el beneficio de no retención quedaría condicionado a:

Que el beneficiario efectivo sea una persona moral que sea dueña de cierto volumen de acciones (*al menos 10% del capital*), y que el periodo de tenencia sea de al menos 365 días.

(Énfasis añadido).

CONCLUSIÓN

Con la nueva redacción el beneficio de no retención no aplicaría al caso en análisis, pues el accionista no a detentado a la corporación de México por al menos 365 días, por lo que aplicaría la retención de 10% de acuerdo con la LISR.

MLI. Ejemplo de Periodo mínimo de tenencia accionaria para ganancias de capital derivadas de propiedad inmueble (art. 9):

Antecedentes:

1. Corporación de España adquiere las acciones de corporación extranjera en el mes uno, cuyo valor en ese momento deriva principalmente de inmuebles ubicados en México.
2. En el tercer mes corporación de España vende acciones de corporación extranjera, cuyo valor en ese momento no se deriva principalmente de inmuebles ubicados en México, a un residente en México.
3. ¿Cuál sería la tasa de retención de ISR o impuesto que habría que pagar en México?



LISR:

De acuerdo con la LISR en el caso de enajenación de acciones, cuando haya fuente de riqueza en México, tasa de retención sería del 25% si el adquirente es un residente en el país. En el caso distinto el impuesto de entera directamente por el contribuyente (enajenante).

De acuerdo con la LISR, existe fuente de riqueza en México, si el emisor de las acciones es una sociedad residente en México o si el valor contable de las acciones de la sociedad provenga directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

En virtud que en el caso que nos ocupa, al momento de la enajenación no existe fuente de riqueza en Mexico, la enajenación de las acciones no está sujeta a imposición en México.

CDI:

En virtud de que, de acuerdo con la LISR, no existe fuente de riqueza, nuestro análisis debería concluir en el punto anterior. No obstante, y solo para efectos de un mayor detalle, pasaremos a analizar las implicaciones fiscales asumiendo que hubiera fuente de riqueza en México.

Según el convenio vigente entre México y España, el pago debería ubicarse en el artículo 13 del CDI y dado que el emisor de las acciones no es una sociedad residente en México, ni el valor de las acciones deriva en más de 50% de inmuebles ubicados en México a la fecha de enajenación, entonces bajo el CDI vigente no habría implicaciones fiscales en México.

MLI:

Ahora bien, de conformidad con el MLI y las posiciones adoptas por ambos países (ver BEPS MLI Matching Database) A continuación, se ofrece el extracto del artículo 9:

Article 9 | Capital Gains from Alienation of Shares or Interest of Entities Deriving Their Value Principally from Immovable Property

Article 9(1) Would not apply. A. 13(2)
A. IX(1)/(a) would be replaced by Article 9(4).

El artículo 13(2) (A.IX(1)/(a) del CDI vigente sería reemplazado por el artículo 9(4) del MLI. Este último establece lo siguiente:

[...] las ganancias obtenidas por un residente de una Jurisdicción Contratante de la enajenación de acciones o de participaciones comparables, por ejemplo, las participaciones en una sociedad de personas -partnership- o un fideicomiso -trust-, pueden someterse a imposición en la otra Jurisdicción Contratante si en cualquier momento durante el plazo de los 365 días previos a la enajenación, el valor de dichas acciones o participaciones comparables procede en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción Contratante.

(Énfasis añadido).

Actualmente artículo 13(2) (A.IX(1)/(a) del CDI vigente establece:

Las ganancias obtenidas por un residente de Estado Contratante de la enajenación de acciones o participaciones..., cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, **directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro EC**, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante. **Para estos efectos, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica, afecta a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales**

CONCLUSIÓN

Con la nueva redacción, parecería que la intención es que el país de la Fuente (en este caso México) pudiera sujetar a imposición la enajenación si en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación el valor de las acciones deriva en más de 50% de inmuebles ubicados en México.

No obstante, lo anterior, mientras que la LISR no sea modificada, en mi opinión no habría fuente de riqueza al momento de la enajenación, por lo que, independiente del cambio en el CDI por virtud del MLI, México no tendría potestad tributaria sobre la enajenación en cuestión.

Finalmente, si tal como señala la herramienta de BEPS MLI Matching Database, el artículo 13(2) (A.IX(1))/(a) del CDI vigente es reemplazado, la segunda parte de esta disposición desaparecería; esta situación es muy relevante, pues, *ahora sí se tomarían en consideración los bienes inmuebles que dicha sociedad, o persona moral o jurídica, afecta a su actividad industrial, comercial o agrícola o a la prestación de servicios profesionales para efectos de la definición de acciones inmobiliarias. En este sentido, recomendamos analizar esta situación con mayor detalle.*