



**INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL**

**ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y  
ADMINISTRACIÓN**

**UNIDAD TEPEPAN**



**SECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN**

**EROSIÓN DE LA BASE FISCAL Y TRASLADO DE BENEFICIOS  
DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES,  
EN EL CONTEXTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO  
(BASE EROSION AND PROFIT SHIFTHING, BEPS)**

**TESINA QUE PARA OBTENER EL DIPLOMA  
DE ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS**

**PRESENTA**

**C.P. ANA BERENICE DELGADILLO CORTÉS**

**DIRECTOR DE TESINA**

**E.D.F. ALEJANDRO ÁGUILA RAMÍREZ**

**CIUDAD DE MÉXICO, 2017**

## ÍNDICE GENERAL

	Página
<b>Agradecimientos</b> .....	III
<b>Índice de abreviaturas</b> .....	IV
<b>Resumen</b> .....	V
<b>Abstract</b> .....	VI
<b>Introducción</b> .....	VII, VIII
<b>CAPÍTULO I.- DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.2. Preguntas de investigación (generales y específicas).....	2
1.3. Objetivos (general y específico).....	3
1.4. Justificación.....	4
1.5. Supuesto hipotético.....	4
1.6. Tipo de estudio.....	5
1.7. Presentación de resultados.....	6
<b>CAPÍTULO II.- ANTECEDENTES DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS</b> .....	7
2.1 Origen histórico del BEPS.....	7
2.2. Acontecimientos que originaron el BEPS.....	12
2.3. Motivación para la implementación del plan de acciones BEPS.....	13
<b>CAPÍTULO III.- PLAN DE ACCIÓN BEPS</b> .....	16

3.1. Plan de acción BEPS.....	16
3.2. Propósitos generales del plan de acción BEPS.....	17
3.3. Las quince acciones contenidas en el plan de acciones BEPS.....	20
3.4. Pilares fundamentales del plan de acciones BEPS.....	24
<b>CAPÍTULO IV.- ANÁLISIS DE LA ACCIÓN 7, DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS, IMPEDIR LA ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....</b>	<b>26</b>
4.1. Objetivo y contenido.....	26
4.2. Nuevo enfoque del concepto establecimiento permanente.....	34
4.3. Planeaciones fiscales agresivas derivadas de la figura de establecimiento permanente.....	36
4.4. Trabajos futuros derivados del contexto de establecimiento permanente y posición de las autoridades fiscales mexicanas.....	37
<b>CAPÍTULO V.- APLICACIÓN PRÁCTICA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....</b>	<b>40</b>
5.1. Conocimiento de las normas fiscales mexicanas aplicables al Contexto de establecimiento permanente y tratamiento fiscal.....	40
5.2. Planteamiento de situaciones específicas detectadas como prácticas fiscales agresivas en el contexto de establecimiento permanente.....	66
5.3. Como hacer frente a dichas prácticas fiscales agresivas.....	70
<b>CONCLUSIONES. ....</b>	<b>71</b>
<b>FUENTES DE INFORMACIÓN.....</b>	<b>72</b>

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A Dios**

*Por haberme acompañado a lo largo de la vida, por ser mi fortaleza en los momentos de debilidad, y por brindarme una vida llena de aprendizaje y buenas experiencias, y sobre todo de salud para lograr mis sueños, amor, y felicidad.*

### **Al Instituto Politécnico Nacional y a mis maestros**

*Al Instituto Politécnico Nacional, que me dio todo y abrió sus puertas del conocimiento para mí, por haberme forjado y dotado de herramientas para afrontar las dificultades de mi profesión, y a cada uno de mis maestros por haber tomado la excelente decisión de hacerse partícipes del arte de enseñar, por dejar sus hogares para poco a poco formarme como futura cabeza de mi propio hogar, gracias por creer en mí.*

### **A mis padres**

*Quienes me han heredado el tesoro más valioso que puede dársele a un hijo: amor. A quienes, sin escatimar esfuerzo alguno, han sacrificado gran parte de su vida para formarme y educarme. A quienes la ilusión de su vida ha sido convertirme en persona de provecho. A quienes nunca podré pagar todos sus desvelos ni aún con las riquezas más grandes del mundo. Por esto y más...  
Gracias.*

### **A mi esposo**

*Amor de mi vida, sólo deseo que entiendas que el logro mío, es el logro tuyo, que mi esfuerzo es inspirado en ti, y que mi único ideal eres tú.*

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

**BEPS.** Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

**CFC.** Empresas Extranjeras Controladas. (Controlled Foreign Company).

**CFF.** Código Fiscal de la Federación.

**CPEUM.** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**EMN.** Empresas Multinacionales.

**EP.** Establecimiento Permanente.

**G-20.** Grupo de los 20 Países Industrializados y Emergentes.

**IMMEX.** Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación.

**ISR.** Impuesto Sobre la Renta.

**IVA.** Impuesto al Valor Agregado.

**LISR.** Ley del Impuesto sobre la Renta.

**LIVA.** Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**LOB.** Limitación de beneficios.

**MCOCDE.** Modelo de Convenio de la OCDE. (Model Tax Convention on Income and on Capital).

**OECD.** Organization for Economic Cooperation and Development.

**OECE.** Organización Europea de Cooperación Económica.

**PPT.** Propósito principal.

**RMF.** Resolución Miscelánea Fiscal.

**SAT.** Servicio de Administración Tributaria.

## RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo es proporcionar a los interesados en el tema y sus lectores un panorama general del contenido del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifthing, BEPS) emitido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y orientarlos sobre las prácticas fiscales que dicho organismo considera como prácticas fiscales agresivas, en virtud de que originan la erosión de la base fiscal en países anfitriones, derivado de la aplicación de tratados internacionales.

Así como el análisis específico de la Acción 7 “Prevención de la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente” de dicho plan de acción en el contexto mexicano, a efecto de determinar la postura de la autoridad fiscal del país, ante tal planeación fiscal agresiva.

Lo anterior, a efecto de dotar de mayores herramientas a las Empresas Multinacionales (EMN) establecidas en México, para conocer los objetivos, alcances, y valoración objetiva de los derechos de los gobiernos involucrados para gravar actividades, y el impacto en la fiscalización nacional e internacional de su actividad económica actual, con la intención de que dichas empresas erradiquen los esquemas tributarios o estrategias de negocios catalogados por la fiscalidad internacional como prácticas fiscales agresivas, específicamente, las emanadas de la figura de Establecimiento Permanente (EP), a efecto de permitir un sistema tributario equitativo y económicamente competitivo.

## **ABSTRACT**

The main objective of this work is to provide those interested in the subject and their readers with an overview of the content of the Plan of Action against the Erosion of the Taxable Base and the Transfer of Benefits (Base Erosion and Profit Shifthing, BEPS) issued by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), and guide them on the fiscal practices that this agency considers as aggressive fiscal practices, by virtue of which they originate the erosion of the tax base in host countries, derived from the application of international treaties.

As well as the specific analysis of Action 7 "Prevention of the artificial circumvention of the permanent establishment status", of said action plan in the Mexican context, in order to determine the position of the fiscal authority of the country, before such aggressive tax planning.

The foregoing, in order to provide greater tools to multinational companies established in Mexico, to know the objectives, scope, and objective assessment of the rights of the governments involved to tax activities, and the impact on national and international control of their current economic activity, with the intention that these companies eradicate the tax schemes or business strategies cataloged by international taxation as aggressive fiscal practices, specifically, those emanating from the figure of Permanent Establishment, in order to allow a tax system equitably and economically competitive.

## INTRODUCCIÓN

Por lo que se refiere a la doble imposición, doble tributación, así como a la erosión de la base fiscal entre países desarrollados y países en desarrollo, la OCDE enmarca los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminarlas, mismos que han quedado expresados de manera concreta en diversos modelos de convenio o proyectos de modelo de convenio, acuerdos fiscales bilaterales, comentarios a los modelos de convenio, reportes, guías, recomendaciones y estudios, entre otros.

Sin embargo, derivado de los citados modelos o proyectos de modelos, se han observado considerables divergencias de enfoque y aplicación entre los países miembros, puestas de manifiesto en la práctica de los países, en particular, cuando se intenta determinar en virtud de un acuerdo fiscal, hasta qué punto para evitar la doble imposición, doble tributación y la erosión de la base fiscal, así como para alentar la inversión, uno u otro país debe renunciar a derechos de tributación reconocidos en la legislación nacional, o implementar medidas en su fiscalidad que permitan la transparencia, neutralidad, eficiencia, certidumbre, efectividad, justicia, flexibilidad y equidad.

En este sentido, la OCDE, históricamente se ha dedicado a desarrollar estándares para eliminar la doble imposición, la doble tributación y la erosión de la base fiscal, en virtud de que la mayor parte de las planeaciones que les dan origen, son legales desde el marco de las leyes fiscales internas y tratados internacionales de los países miembros. Sin embargo, ha detectado que al no alcanzarse el objeto para el cual fueron creados, estos deben modificarse, reforzarse o emitir una guía de acción que permita alcanzar su objetivo específico.

En este sentido, los países miembros de la OCDE, determinaron que al tratarse de una economía globalizada, ningún país actuando de manera unilateral puede atacar este hecho de manera efectiva, por lo que resultó necesaria una

solución acordada a nivel multilateral, misma que derivó en la emisión de un plan de acción que permitiera combatir la pérdida de recaudación fiscal de los países, derivada de débiles normas internacionales, en relación al entorno global empresarial, la distorsión de la inversión extranjera, la competencia fiscal dañina, los paraísos fiscales, los regímenes fiscales preferentes, y la disparidad en los conceptos de tributación, fuente de riqueza, residencia fiscal y creación de valor.

Este plan de acción denominado Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifthing, BEPS), consiste en un estudio dividido en 15 acciones, organizadas acerca de tres pilares fundamentales, la coherencia del impuesto corporativo a nivel internacional, la realineación del gravamen y la sustancia económica, y la transparencia, junto con la seguridad jurídica y predictibilidad, el cual versa sobre la problemática actual de los países miembros de la OCDE, en relación con la disminución recaudatoria de sus impuestos, originada por la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones con tasas impositivas menores o nulas, cuyo propósito primordial consiste en brindar herramientas a las autoridades fiscales de los países integrantes de la OCDE, para optimizar los derechos y gravar la actividad económica de las empresas multinacionales en el marco internacional.

En este sentido, a lo largo del presente trabajo se contempla el contenido general del Plan de Acción BEPS, y específicamente, de la acción 7 “Prevención de la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente” de dicho plan de acción, misma que versa particularmente en la discrepancia en los conceptos de tributación, fuente de riqueza, residencia fiscal y creación de valor, enfocada particularmente a las EMN con ingresos provenientes de fuente de riqueza en México.

# **EROSIÓN DE LA BASE FISCAL Y TRASLADO DE BENEFICIOS, DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES, EN EL CONTEXTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTHING, BEPS)**

## **CAPÍTULO I.- DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.**

### **1.1. Planteamiento del problema.**

Los rezagos de la crisis financiera, la política mundial, la globalización, la tecnología e innovación, las telecomunicaciones y el desarrollo de la propiedad intelectual, entre otros, han permitido que las empresas cambien sus modelos de negocio local (de un solo país), a modelos de negocio mundiales o regionales, disminuyendo con ello costos y gastos, y originando adicionalmente, la reducción de impuestos en países anfitriones como México.

Los cambios en las estrategias de negocio de las empresas, son acontecimientos que han derivado en un problema para la economía mexicana, específicamente, por lo que se refiere a las EMN con ingresos provenientes de fuente de riqueza en el país, en virtud de que han incurrido en abusos a los tratados internacionales y en particular operan el convenio más favorable a su interés para ubicarse en algunas de las excepciones establecidas en los propios tratados a efecto de erosionar la base fiscal y/o realizar un traslado de beneficios a jurisdicciones con tasas impositivas menores o nulas, lo que se traduce en un problema de ámbito internacional.

En este sentido, los tratados internacionales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP ubicado en ese mismo territorio, al que resulten atribuibles dichos beneficios.

En consecuencia, la definición del concepto de EP en dichos tratados internacionales es de vital importancia a efecto de considerar si los ingresos obtenidos por una EMN no residente tienen que tributar en otro Estado.

Por el problema anterior, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos tratados internacionales, con cierto grado de flexibilidad en su aplicación, para adaptarse a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales, así como emitir reportes, guías y planes de acción en contra de las estrategias y planeaciones consideradas como prácticas fiscales agresivas, identificadas por dichos países, derivado de las experiencias adquiridas en los ámbitos de su competencia.

## **1.2. Preguntas de investigación.**

### **General**

¿Cuáles son las estrategias o planeaciones fiscales agresivas identificadas por los países miembros de la OCDE?

### **Específicas**

¿Cuáles son las situaciones específicas detectadas como prácticas fiscales agresivas en el contexto de EP?

¿Cuál es la definición de EP, y cuáles son las normas fiscales mexicanas aplicables a dicho estatuto, así como su tratamiento fiscal?

### **1.3. Objetivos.**

#### **General.**

Identificar el uso abusivo en los tratados internacionales, así como las estrategias o planeaciones fiscales reconocidas como prácticas fiscales agresivas, mediante las cuales un sujeto no residente en un determinado Estado se aprovecha de los beneficios de un convenio fiscal celebrado por dicho Estado y otros países.

#### **Específico.**

Identificar la definición de EP, incluida en los tratados internacionales, instrumentos multilaterales, convenios, legislación fiscal y las actuaciones en el marco del plan de acción BEPS, a efecto de obtener una mayor certeza sobre los beneficios atribuibles a los EP en el ámbito fiscal, así como su marco normativo y tratamiento fiscal.

#### **1.4. Justificación.**

En la actualidad, derivado de la situación económica mundial, el desconocimiento de los tratados internacionales, las normas internacionales, los reportes, guías y planes de acción en pro de eliminar las prácticas fiscales agresivas, su objetivo y propósito, así como la falta de conciencia de su implementación, han originado que las EMN efectúen la aplicación de planeaciones y estrategias fiscales que les permitan reducir su base tributaria, así como trasladar sus utilidades a jurisdicciones con tasas menores o nulas, determinando así incorrectamente el impuesto causado derivado de sus operaciones, y obteniendo beneficios artificiosos e improcedentes.

Específicamente, las EMN que evitan contar con el estatuto de EP, incurren en prácticas fiscales agresivas encaminadas al uso abusivo de los tratados internacionales, y minan la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países involucrados a la pérdida de ingresos tributarios.

Concretamente, la baja recaudatoria derivada de la implementación de dichas estrategias y planeaciones fiscales agresivas, así como de la incorrecta aplicación de la figura de EP, por parte de las EMN, para los países emergentes como México, que reciben una fuerte inversión extranjera directa, requiere del gobierno mexicano aplicar de manera urgente y estricta el marco normativo para allegarse de mayores recursos fiscales en el ingreso público, haciendo de su conocimiento, las implicaciones y repercusiones fiscales y legales que implica un tratamiento fiscal inadecuado.

### **1.5. Supuesto hipotético.**

Si las EMN que obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza en México, conocen las estrategias o planeaciones fiscales consideradas por la OCDE como prácticas fiscales agresivas, así como el marco normativo y tratamiento fiscal aplicable al estatuto de EP, podrían aplicar adecuadamente los tratados internacionales, y la legislación mexicana, a efecto de evitarlas y gravar adecuadamente sus ingresos, y por ende, determinar y enterar correctamente sus impuestos.

### **1.6. Tipo de estudio.**

El método de investigación fue deductivo, ya que parte de un conocimiento general, derivado del ámbito internacional (Tratados internacionales, legislación internacional, Plan de acción BEPS, etc.), así como diversos aspectos relevantes de la legislación mexicana (Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), etc.), que podrían repercutir en una erosión de la base fiscal y/o traslado de beneficios, efectuados por EMN con ingresos provenientes de fuente de riqueza en México, enfocando el análisis a determinar de manera puntual y particular el tratamiento fiscal aplicable a la figura de EP.

Se llevó a cabo una investigación descriptiva con un enfoque cualitativo, ya que, se pretende comprender el impacto social, político, y económico, entre otros, ocasionado en México, derivado de la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios, particularmente al enfocarnos en EMN sujetas a obligaciones legales o fiscales en México, y específicamente, respecto de la aplicación del estatuto de EP.

## **1.7 Presentación de resultados.**

En el capítulo III, se presentan las quince acciones del plan de acción BEPS derivadas de las áreas o transacciones que en la actualidad están originando mayor erosión de la base fiscal y traslados de beneficios en el ámbito internacional.

Por su parte, en el capítulo V, se presenta la aplicación práctica del estatuto de EP, el planteamiento de situaciones específicas detectadas como prácticas fiscales agresivas en el contexto de EP, cómo hacer frente a dichas prácticas fiscales agresivas, y las normas fiscales mexicanas aplicables a dicho estatuto, así como su tratamiento fiscal.

## **CAPÍTULO II.- ANTECEDENTES DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS.**

### **2.1. ORIGEN HISTÓRICO DEL BEPS.**

En 1921 la Organización de las Naciones Unidas (ONU) comenzó a analizar el fenómeno de la doble imposición fiscal, emprendiendo acciones que condujeron al establecimiento del primer modelo de convenio bilateral en el año de 1928, del cual derivaron los Modelos de Convenio de México y Londres, en los años de 1943 y 1946, respectivamente.

Respecto a lo anterior, en el año de 1955 el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera recomendación relativa a la doble imposición fiscal.

Por su parte, de 1958 al 1961 el Comité Fiscal preparó cuatro informes previos antes de emitir su informe final, titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”, en el año de 1963.

Al respecto, el 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición fiscal y exhortó a los gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios bilaterales.

Derivado de lo anterior, una vez prevista la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado para valorar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, debido a los cambios detectados en los sistemas fiscales de dichos países, el aumento de las relaciones fiscales internacionales y el desarrollo de nuevos sectores empresariales, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional; en 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, abordó

la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los comentarios al mismo, lo que condujo a la publicación en 1977 del nuevo Modelo de Convenio de la OCDE (Model Tax Convention on Income and on Capital) (MCOOCDE), así como sus comentarios, emitidos por la propia Organización, mismos que son los que actualmente rigen la esfera jurídica de los contribuyentes en el ámbito internacional.

### **La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.**

La OCDE es un organismo de cooperación internacional integrado por 34 naciones cuyo objetivo es coordinar y ayudar a los países miembros en la implementación de políticas económicas, sociales y fiscales para el crecimiento económico mundial.

Dicha organización está conformada por distintas áreas, comités y equipos de trabajo especializados, que mediante el análisis de los sistemas tributarios identifican prácticas que permiten tener sistemas fiscales equitativos y competitivos económicamente, así como prácticas fiscales agresivas que minan la soberanía tributaria de las naciones que la integran.

### **Países miembros de la OCDE.**

Al respecto, es relevante mencionar los países miembros que integran la OCDE, así como su año de incorporación a la misma:

- |                   |        |
|-------------------|--------|
| 1. Canadá         | (1961) |
| 2. Estados Unidos | (1961) |
| 3. Alemania       | (1961) |
| 4. Austria        | (1961) |
| 5. Bélgica        | (1961) |
| 6. Dinamarca      | (1961) |
| 7. España         | (1961) |

8. Francia	(1961)
9. Grecia	(1961)
10. Irlanda	(1961)
11. Islandia	(1961)
12. Italia	(1961)
13. Luxemburgo	(1961)
14. Noruega	(1961)
15. Países Bajos	(1961)
16. Portugal	(1961)
17. Reino Unido	(1961)
18. Suecia	(1961)
19. Suiza	(1961)
20. Turquía	(1961)
21. Japón	(1964)
22. Finlandia	(1969)
23. Australia	(1971)
24. Nueva Zelanda	(1973)
<b>25. México</b>	<b>(1994)</b>
26. Republica Checa	(1995)
27. Hungría	(1996)
28. Polonia	(1996)
29. República de Corea	(1996)
30. República Eslovaca	(2000)
31. Chile	(2010)
32. Eslovenia	(2010)
33. Estonia	(2010)
34. Israel	(2010)

De lo anterior se aprecia que México es país miembro de dicha organización, desde el año 1994.

En materia tributaria, la OCDE ha emitido varios reportes, guías, recomendaciones y estudios sobre las planeaciones fiscales agresivas, derivados de la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, entre los que se encuentran:

- El Reporte Competencia Fiscal Dañina de 1998 (1998 Report on harmful tax competition), a través del Foro sobre Prácticas Fiscales nocivas, cuyo enfoque versó en:
  - a) El estudio de actividades movibles (financiamientos, prestación de servicios, uso o goce de intangibles).
  - b) Definir los conceptos de paraíso fiscal y régimen fiscal preferente. “Culpables” de la erosión de la base gravable.
  - c) Realizar los primeros enfoques dirigidos al intercambio de información y la transparencia fiscal.
  
- El Reporte sobre Planeaciones Fiscales Agresivas (Report aggressive tax planning), el cual externa la preocupación de la pérdida de recaudación fiscal derivada de la implementación de estrategias de planeación fiscal agresiva de sus contribuyentes y el trabajo conjunto para el desarrollo de medidas que logren un combate efectivo a la venta de las estrategias por parte de asesores.
  
- El Reporte Aclaración del concepto “beneficiario efectivo” del MCOCDE (Report Clarification of the meaning of “beneficial owner” in the OECD model tax convention), mismo que propone diversas modificaciones a los Comentarios de los artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías), para aclarar la interpretación del concepto de “beneficiario efectivo” en el contexto del MCOCDE.

- El Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifthing, BEPS), mismo que se analizará más adelante.

Los citados reportes contienen datos económicos sobre el impacto de la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios, en varios países de la OCDE, y describen cambios en los modelos de negocios de EMN, proporcionando un análisis de principios tributarios para gravar transacciones internacionales y de las oportunidades de estos principios en la erosión de la base fiscal.

Cabe mencionar que, respecto de los reportes emitidos por la OCDE, se encuentra como reporte actual el Plan de Acción contra el BEPS, respecto del cual, a partir del año 2014, México implementó en su legislación fiscal medidas derivadas de dicho Plan de Acción.

## **2.2. ACONTECIMIENTOS QUE ORIGINARON EL BEPS.**

Los acontecimientos previos que originaron el BEPS, consistieron en:

- Rezagos de la crisis financiera y política mundial de 2008-2009.
- Cambios en estrategias de negocio, tecnología a gran escala, telecomunicaciones y desarrollo de propiedad intelectual.
- Movilidad local comercial del negocio hacia modelos globales.
- Globalización= Reducción costos y gastos, optimización fiscal.
- Pérdidas globales recaudatorias entre el 4%-10% de impuesto corporativo.
- Entre 100 mil y hasta 240 mil millones de dólares anuales (datos OCDE-Acción 11).
- Escándalos económicos y fiscales de grandes multinacionales (2011-2012).
- Estadísticas de cuantificación del impacto BEPS.
- Reformas fiscales mundiales de reducción de impuestos (de un 32.6% a un 25.4%).
- Inversión extranjera directa.

Derivado de estos acontecimientos, se detectaron diversas operaciones efectuadas por las EMN, catalogadas como prácticas fiscales agresivas, consistentes, entre otras, en la aplicación de una doble exención, una doble deducción o diferimiento a largo plazo de la misma, la creación de entidades transparentes en una jurisdicción y no en otra, o la generación de entidades con doble residencia.

Lo anterior, originado de diversas planeaciones o estrategias de negocios, consistentes en el traslado o transferencia (“shifting”) de beneficios (ingresos o utilidades), y la migración de parte de sus activos funciones y riesgos, a otros países con tasas impositivas menores a aquellas del país fuente, y la minimización de la carga fiscal de la entidad, así como del grupo de manera global, entre otras.

## **2.3. MOTIVACIÓN PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS.**

### **Doble tributación.**

La doble tributación es un fenómeno derivado del creciente número de operaciones celebradas por los contribuyentes de distintos países o territorios a nivel internacional que originó que, por una parte, el Estado sede de la residencia del contribuyente buscara gravar la totalidad de los ingresos que fuesen obtenidos por este último y, por otra, el Estado en el cual se generó dicho incremento en el patrimonio del contribuyente extranjero, consideraba propia la facultad de gravarlo debido a que las condiciones que permitieron la generación de dicho ingreso fueron proporcionadas dentro de su jurisdicción.

### **Doble imposición.**

Por su parte, se considera doble imposición, el efecto de gravar mediante la aplicación de impuestos similares en dos estados diferentes las actividades realizadas por un contribuyente respecto a la misma materia y en períodos similares.

Dicha doble imposición, desmotiva la inversión, limita el libre flujo de capitales, de personas y de tecnología, y limita también el libre intercambio de bienes y de servicios entre diferentes países.

### **Tratados para evitar la doble tributación.**

Al respecto, resulta importante mencionar que, los tratados para evitar la doble tributación surgieron con el objetivo de prevenir y evitar la doble tributación

internacional, establecer reglas, principios y definiciones claras que, de manera general, sirvieran de base para la adecuada interpretación y aplicación de las disposiciones para los países que los celebran, así como establecer mecanismos para prevenir y combatir la evasión fiscal.

En este sentido, la implementación del plan de acción BEPS derivó de la necesidad de desarrollar un amplio plan de acción coordinado para actualizar las reglas y reflejar las prácticas empresariales modernas, con la intención de desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralizaran el efecto de evitar los problemas que las normas de transparencia fiscal internacional plantean no sólo desde la óptica del Estado de residencia sino también en relación con terceros países donde se obtienen ingresos por parte de las filiales situadas en territorios de baja tributación y sugerir un catálogo de "buenas prácticas" relativas al diseño de reglas que prevengan la erosión de bases imponibles, medularmente de evitar doble exención, doble deducción o diferimiento a largo plazo del pago de contribuciones, así como entidades transparentes en una jurisdicción y no en otra o con doble residencia.

Derivado de lo anterior, los ministros del Grupo de los 20 Países Industrializados y Emergentes (G20), requirieron el desarrollo de un amplio plan de acción para tratar el BEPS.

Al respecto, en el año 2013, los líderes del G20 emitieron un comunicado, en el que señalaron: *“Los beneficios deben someterse a imposición donde las actividades económicas de las que se obtienen los beneficios son realizadas y donde se crea el valor.”*

Sin embargo, el BEPS observa que las actuales reglas fiscales permiten la asignación de beneficios gravables a ubicaciones diferentes de aquellas donde la actividad empresarial real tiene lugar.

En este sentido, en febrero de 2013, la OCDE emitió un reporte al G20 identificando las siguientes causas fundamentales de BEPS: potestad tributaria, precios de transferencia, endeudamiento y elusión.

Derivado de lo anterior, el plan de acción BEPS fue aprobado en la reunión del Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE el 25 de junio de 2013 y publicado el 19 de julio de 2013, todos los países que integran el G20 participaron en su elaboración.

## **CAPÍTULO III.- PLAN DE ACCIÓN BEPS.**

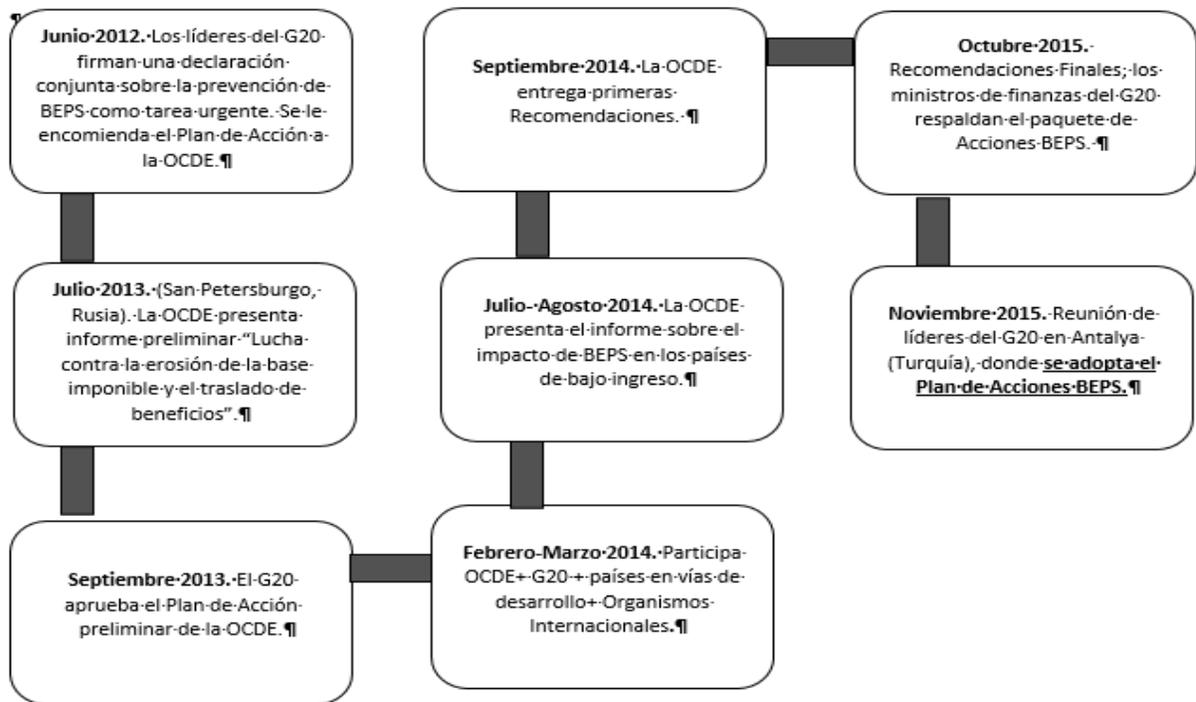
### **3.1.- PLAN DE ACCIÓN BEPS.**

El plan de acción BEPS, versa en la no imposición o baja imposición, facilitada por economías conectadas globalmente y el crecimiento de la economía digital, se enfoca en la evasión fiscal y planeación fiscal agresiva, frecuentemente a través del uso de montajes artificiales.

Deriva medularmente de la premisa de que, si las reglas actuales dan lugar a resultados inapropiados, los gobiernos deben cambiar las reglas, ya que la acción unilateral puede conducir a doble o múltiple imposición, riesgo del aumento de la incertidumbre para las empresas y controversias para los gobiernos, ineficiente asignación de recursos por las decisiones que distorsionan la inversión, así como debilitamiento del cumplimiento voluntario de todos los contribuyentes.

Lo anterior surge porque bajo las reglas actuales las EMN, son capaces de dislocar artificiosamente los beneficios imponibles de las jurisdicciones donde realizan sus actividades económicas y generan sus ingresos, lo que puede resultar en ingresos no gravados en ninguna jurisdicción, lo que evidentemente reduce de manera significativa el impuesto corporativo pagado por las EMN en las jurisdicciones en las que operan, afectando en consecuencia, la competencia, distorsionando las decisiones de inversión y reduciendo de manera general, la confianza en el sistema fiscal.

La cronología del Plan de acción BEPS, su contenido general y participantes, se encuentran esquematizados en el siguiente diagrama:



Fuente: Elaboración propia.

### 3.2.- PROPÓSITOS GENERALES DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS.

El propósito general de dicho plan de acción consiste en alinear la legislación doméstica e internacional de tal forma que:

- a) Los ingresos se reconozcan en las jurisdicciones generadoras de la actividad económica;
- b) Se restrinja la utilización de tratados en circunstancias inapropiadas y;
- c) Se enfatice que el objeto de los tratados no debe causar "doble no imposición".

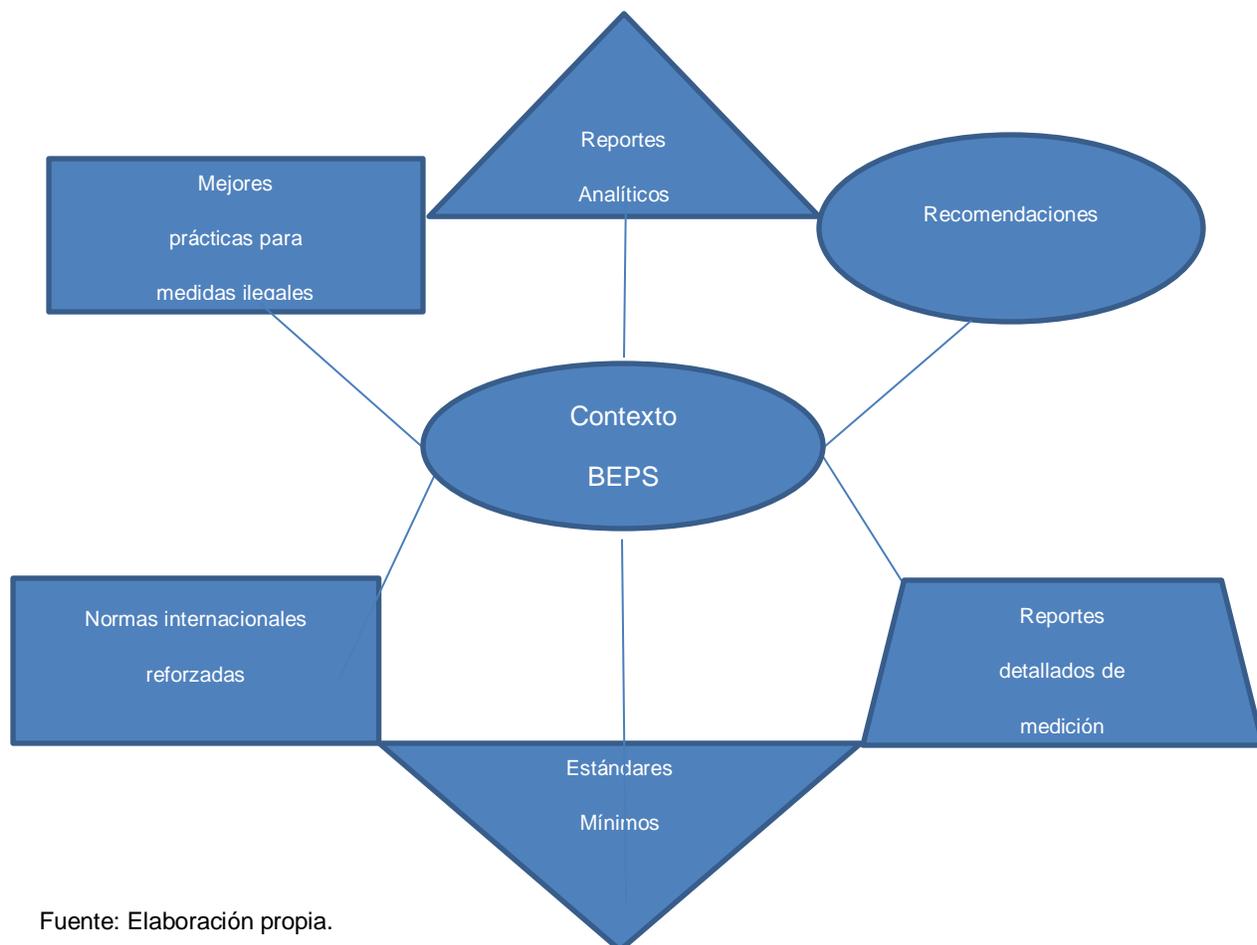
Lo anterior, con la finalidad de detonar:

- Limitación de vacíos normativos a nivel nacional e internacional.
- Evitar pérdidas globales de recaudación.

- Obtener coherencia en el derecho interno de los países que contemplan operaciones transfronterizas.
- Reforzar las exigencias de la actividad sustancial de los estándares internacionales respecto la actividad económica.
- Mejorar la transparencia y seguridad jurídica para las empresas y administradores.

Lo anterior, toda vez que su origen no depende de una sola norma sino de descoordinación entre muchas y diferentes normas de alcances transfronterizos, disparidad entre la evolución de los estándares internacionales contra el entorno empresarial cambiante y la preocupante escasez de datos e información.

En este sentido, el contexto del Plan de acción BEPS, se encuentra esquematizado de la siguiente manera:



Fuente: Elaboración propia.

Dicho plan de acción se encuentra integrado por 15 acciones organizadas alrededor de los siguientes tres pilares principales:

Los principios básicos versan sobre la **coherencia** del impuesto corporativo a nivel internacional, una realineación de la imposición y la **sustancia**, así como la transparencia, acompañada de certeza y previsibilidad, teniendo la opción de incluir:

1. Cláusula de "**Limitación de Beneficios**" (**LOB**) que contiene requisitos objetivos que garantizan un nexo suficiente para poder aplicar los beneficios del tratado.

2. Cláusula de "**Propósito Principal**" (**PPT**):

Depende de conceptos subjetivos (motivo del contribuyente; propósito principal contra razones de negocios), con poca posibilidad para la autoridad para negar aplicación del tratado.

3. Combinación **PPT + LOB**. Aborda otras formas de uso abusivo como disminución de dividendos, doble residencia fiscal, compra y venta de acciones inmediatamente antes o después del pago de dividendos.

4. Incluir **LOB +** una cláusula para combatir "**arreglos abusivos**" (**conduit arrangements**), que son transacciones que involucran a terceros (en general bancos).

Esta cláusula parece la más apropiada para **México** por tener varios tratados con cláusula **LOB** y disposiciones para combatir "**arreglos abusivos**" (como ejemplo, se tiene al protocolo del tratado con Suiza).

### **3.3.- LAS QUINCE ACCIONES CONTENIDAS EN EL PLAN DE ACCIÓN BEPS.**

Las acciones que la OCDE implementó derivado de las áreas o transacciones que están originando mayor erosión de la fiscal, derivado del uso abusivo de los tratados internacionales, y sus objetivos son los siguientes:

#### **Acción 1. Desafíos fiscales de la economía digital.**

El objetivo de esta acción versa en la evolución de las tecnologías de información y comunicaciones, tales como, dispositivos personales de cómputo, redes de telecomunicaciones, software, contenido, uso de datos, procesos en la nube, así como desarrollos emergentes y futuros, como monedas virtuales, robótica avanzada, impresoras 3D, economía compartida y producción colaborativa, acceso a los datos del gobierno y fortalecimiento de la protección de datos personales.

#### **Acción 2. Neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos.**

El objetivo de esta acción consiste en desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto de los mecanismos y de las entidades híbridas, la doble exención, doble deducción o diferimiento a largo plazo, así como entidades transparentes en una jurisdicción y no en otra o con doble residencia.

#### **Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre Empresas Extranjeras Controladas (Controlled Foreign Company) (CFC).**

El objetivo de esta acción es evitar los problemas que las normas de transparencia fiscal internacional plantean no sólo desde la óptica del Estado de residencia sino también en relación con terceros países donde se obtienen ingresos por parte de las filiales situadas en territorios de baja tributación.

**Acción 4. Limitar la erosión de la base gravable vía deducciones de intereses y otros pagos financieros.**

El objetivo de esta acción radica en sugerir un catálogo de "buenas prácticas" relativas al diseño de reglas que prevengan la erosión de bases imponibles a través de gastos excesivos por concepto de intereses u otros pagos financieros.

**Acción 5. Combate a las prácticas fiscales adversas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

El objetivo de esta acción consiste en definir el criterio de actividad sustancial, enfocado principalmente en los regímenes fiscales de cesión de propiedad intelectual y mejorar la transparencia.

**Acción 6. Prevención del abuso de convenios fiscales.**

El objetivo de esta acción reside en alinear las reglas domésticas e internacionales de tal forma que los ingresos se reconozcan en las jurisdicciones generadoras de la actividad económica, se restrinja la utilización de tratados en circunstancias inapropiadas, y se enfatice que el objeto de los tratados no debe causar "doble no imposición", objetivo que se encuentra directamente relacionado con la acción siguiente.

**Acción 7. Prevención de la elusión artificial del estatuto de EP.**

La presente acción fundamenta su objetivo en redefinir el concepto de EP para impedir la elusión artificiosa con su aplicación práctica, y se enfoca en la prueba clave de determinar el derecho a gravar las utilidades del negocio en el Estado de origen (fuente), así como si otras categorías de rentas serán gravadas o cómo serán gravadas.

**Acción 8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. a) Intangibles.**

El objetivo de esta acción corresponde a la adopción de una definición amplia y clara de intangibles, garantizar beneficios asociados compatibles con valor creado, así como en definir reglas para la transferencia de intangibles difíciles de valorar.

**Acción 9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. b) Riesgo y Capital.**

El objetivo de esta acción radica en el análisis funcional, análisis de riesgos en las relaciones económicas o financieras, así como identificar con precisión los riesgos estratégicos, de mercado, operación, infraestructura, financieros, transaccionales y no previsibles.

**Acción 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. c) Otras transacciones de alto riesgo.**

El objetivo de esta acción es identificar las transacciones reales, de modo que los análisis no se basen en contratos que no reflejan la realidad.

**Acción 11. Metodologías para recolección de análisis de datos de BEPS y acciones para seguimiento.**

El objetivo de esta acción es llevar a cabo la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes y la identificación de nuevos tipos de datos cuidando la confidencialidad y los costos que esta obligación implica, analiza las actuales fuentes de información, limitaciones y mediciones de prácticas BEPS, combinados en una tabla de indicadores que proporcionan claros indicios de prácticas elusivas.

**Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**

El objetivo de esta acción es establecer nuevas medidas como son los programas de cumplimiento de cooperación entre los particulares y la autoridad, donde se pueden establecer normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas.

**Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.**

El objetivo de esta acción versa en garantizar que los contribuyentes cumplan con las obligaciones en diseño y documentación de las transacciones, proveer a las administraciones de la información necesaria para hacer una adecuada evaluación de riesgos, así como de la información adecuada para conducir una auditoria dentro de su jurisdicción (aunque puedan solicitar información complementaria).

**Acción 14. Mejorar la eficiencia de los mecanismos de resolución de controversias.**

El objetivo de esta acción es completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales considerando arbitraje obligatorio y vinculante.

**Acción 15. Desarrollo de un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.**

Mediante la presente acción se pretenden modificar los convenios tributarios bilaterales existentes para establecer un instrumento multilateral que sea

equivalente al renegociar una multitud de convenios fiscales, para potenciar la velocidad, eficiencia e innovación de los acuerdos a los que lleguen las distintas jurisdicciones, que permita a las jurisdicciones implementar las medidas relativas a los convenios, acordadas en el curso del proyecto BEPS para enmendar su red de convenios fiscales bilaterales, produciendo una renegociación simultánea y eficaz.

### **3.4.- PILARES FUNDAMENTALES DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS.**

De la revisión a las normas más significativas de la fiscalidad internacional, la OCDE identificó tres bases fundamentales para la elaboración de las recomendaciones vertidas en el plan de acción BEPS, que corresponden a los pilares fundamentales “**Coherencia**”, “**Sustancia**” y “**Transparencia**”, los cuales versan principalmente en:

#### **A. El pilar de coherencia:**

Consiste en dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, dicho pilar se encuentra comprendido por las acciones 2, 3, 4 y 5 del plan de acción BEPS, siguientes:

**Acción 2.** Neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos.

**Acción 3.** Refuerzo de la normativa sobre CFC.

**Acción 4.** Limitar la erosión de a base gravable vía deducciones en intereses y otros pagos financieros.

**Acción 5.** Combate a las prácticas fiscales adversas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

#### **B. El pilar de sustancia:**

Consiste en reforzar las exigencias de sustancia económica en los actuales estándares internacionales y en los tratados internacionales, dicho pilar se

encuentra comprendido de las acciones 6 a la 10 del plan de acción BEPS, siguientes:

**Acción 6.** Prevención del abuso de convenios fiscales.

**Acción 7.** Prevención de la elusión artificial del estatus de EP.

**Acciones 8-10.** Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. a) Intangibles

✓ **Acción 8:** Intangibles

✓ **Acción 9:** Riesgos y capital

✓ **Acción 10:** Otras transacciones de alto riesgo

### **C. El pilar de transparencia:**

Consiste en promover una mayor transparencia entre las EMN)y las autoridades fiscales, generando certeza y seguridad jurídica, dicho pilar se encuentra comprendido por las acciones de la 11 a la 14 del plan de acción BEPS, siguientes:

**Acción 11.** Metodologías para recolección de análisis de datos BEPS Y acciones para seguimiento.

**Acción 12.** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

**Acción 13.** Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

**Acción 14.** Mejorar la eficiencia de los mecanismos de resolución de controversias

Adicionalmente, completan de manera general, las acciones 1 y 15:

**Acción 1.** Abordar los retos de la economía digital

**Acción 15.** Desarrollar un instrumento multilateral

## **CAPÍTULO IV.- ANÁLISIS DE LA ACCIÓN 7, DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS, IMPEDIR LA ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

### **4.1.- OBJETIVO Y CONTENIDO.**

El objetivo primordial de la acción 7 “Prevención de la elusión artificial del estatuto de EP” del plan de acción BEPS, es redefinir concepto de EP para impedir la elusión fiscal derivada de su aplicación práctica.

Esta acción se encuentra estrechamente ligada con el principio de "Sustancia" mismo que propone que la aplicación de un tratado puede ser negada si el propósito principal de una operación es el de buscar los beneficios del tratado sin razones fiscales, a su vez esta acción se relaciona con las Acciones 6 “Prevención del abuso de convenios fiscales” y 15 “Desarrollar un instrumento multilateral”, de dicho plan de acción.

El marco normativo de esta acción se encuentra contenido en el artículo 5 de los tratados internacionales, mismo que define el concepto de EP, y contempla los puntos medulares que determinan el derecho de gravar las utilidades del negocio en el Estado de origen (fuente), y también puede determinar si otras categorías de rentas serán gravadas y cómo serán gravadas.

Para este concepto resulta importante la asignación de la jurisdicción que grava los beneficios empresariales, determinando que las utilidades del negocio serán gravadas exclusivamente en el Estado de residencia a menos que haya un EP en el otro Estado, en este sentido, si existe un EP, las ganancias atribuibles a dicho EP son gravables en el Estado del EP.

Para efecto de ejemplificar lo anterior, a continuación, se cita a manera de ejemplo el artículo 5 del Convenio entre el Gobierno de Los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre La Renta:

**“Artículo 5.- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

1. A efectos del presente Convenio, la expresión **«establecimiento permanente»** significa un **lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.**
  
2. La expresión «establecimiento permanente» **comprende**, en especial:
  - a) las sedes de dirección;
  - b) las sucursales;
  - c) las oficinas;
  - d) las fábricas;
  - e) los talleres;
  - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
  
3. La expresión «establecimiento permanente» **comprende asimismo** una obra de construcción, la instalación o montaje, o las actividades de inspección relacionadas con ello, pero sólo cuando su duración sea superior a seis meses.
  
4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente» **no incluye**:
  - a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*
  - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*
  - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;*
  - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o cualquier otra actividad que tenga carácter preparatorio o auxiliar;*
  - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar.*
- 5.** *No obstante lo dispuesto en el párrafo 1 y 2, **cuando una persona -distinta de un agente** que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 7- **actúe por cuenta de una empresa** y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, **se considerará** que esta empresa tiene un **establecimiento permanente** en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.*
- 6.** *No obstante las disposiciones del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que*

*respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio del otro Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el párrafo 7.*

**7. No se considera** que una empresa tiene un **establecimiento permanente** en un Estado Contratante por **el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un** corredor, un comisionista general, o cualquier otro **agente que goce de un estatuto independiente**, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, y que, en sus relaciones comerciales o financieras con esta empresa, no se encuentre unida por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas con agentes independientes.

**8. El hecho de que una sociedad** residente de un Estado Contratante **controle o sea controlada** por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), **no convierte por sí solo** a cualquiera de estas sociedades **en establecimiento permanente** de la otra.

...”  
(Énfasis agregado).

Del análisis al dispositivo anterior se desprende que el párrafo 1, contiene como regla primaria, la definición de EP, la cual corresponde al “*lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*”; por su parte, el párrafo 2, enlista de manera ilustrativa lo que se considera EP conforme al contenido del propio párrafo 1, tal como “*las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales*”; el párrafo 3,

contempla otras formas de configuración de EP, entre otros, los proyectos de instalación y construcción.

Por su parte, el párrafo 4 enumera las actividades que no se consideran EP, tales como *“la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; o cualquier otra actividad que tenga carácter preparatorio o auxiliar”*; el párrafo 5, enlista los agentes dependientes que pueden ser considerados EP; el párrafo 6, dicta el tratamiento que deberán seguir las aseguradoras; el párrafo 7, menciona los agentes independientes que no son considerados un EP, y el párrafo 8, dispone que el control de una subsidiaria no la convierte automáticamente en EP de su casa matriz.

Bajo este contexto, la acción del plan de acción BEPS, versa sobre identificar las formas de establecer un EP, a la luz de la naturaleza del negocio, y la coherencia comercial y geográfica de la empresa analizada, identificando las siguientes condiciones básicas:

1. **Un lugar de negocios** (analizando su existencia, y en virtud de que actividades se genera).
2. **Un lugar fijo de negocios** (analizando su ubicación y permanencia).
3. **Llevar a cabo el negocio a través de un lugar fijo de negocios.**

A efecto de esclarecer lo anterior los comentarios al MCOCDE, establecen una guía para la determinación de cada uno de los supuestos de configuración de EP o de excepción de dicho estatuto, contemplados por el multicitado artículo 5 contenido en los MCOCDE, entre los que se enlistan:

1. Para efectos del **lugar de negocios**, consideran la configuración de un EP, sí el espacio está a disposición de la empresa, no importa si es propio, alquilado o a su vez está a disposición de otra empresa, así como si no se requiere un derecho legal formal para utilizarlo, analizando las

siguientes interrogantes: ¿En qué medida dicho lugar está a su disposición?, ¿Tiene el poder efectivo de utilizar dicha ubicación por una duración suficiente?, ¿Es constante?, ¿Requiere del control del lugar?

2. Un **lugar fijo de negocios**, para efectos de establecer la consolidación del lugar de negocios, los citados comentarios al MCOCDE suponen dos componentes críticos, el lugar geográfico específico (la prueba de ubicación) y un cierto grado de permanencia (la prueba de duración) en cada lugar geográfico, la mayoría de los aspectos difíciles del EP no tienen consecuencia si en general hay duración insuficiente en el Estado anfitrión.

**La prueba de ubicación** consiste en establecer un vínculo entre el lugar del negocio y un punto geográfico específico, no necesariamente conectado a la tierra, estableciendo que, si no hay un lugar específico, entonces no hay EP (aún si es de larga duración).

Asimismo, la fijación geográfica debe entenderse en el contexto del negocio en cuestión, identificando cual es la extensión del lugar, un todo coherente comercial y geográficamente.

Y por su parte, **la prueba de duración** (inicio y terminación de un EP), consiste en identificar el inicio de la configuración del EP, tan pronto la empresa comience a llevar a cabo su negocio a través de un lugar fijo de negocios, y termina al momento de cesación o disposición “Cuando todos los actos y medidas relacionados con las actividades anteriores del EP se dan por terminadas”, considerando que la interrupción provisional de operaciones no constituye cierre.

En este sentido, la guía sobre la duración requerida para la configuración de un EP, de conformidad con lo establecido en los comentarios al MCOCODE, es la siguiente:

- Menos de 6 meses - probablemente no sea un EP.
- De 6 a 12 meses - posiblemente sea un EP.
- 12 meses- muy probable sea un EP.
- Se puede llevar a cabo regularmente más que permanentemente (sin interrupción).
- Si se traslada a un nuevo “lugar”, la cuenta del reloj es puesta a cero en el nuevo lugar.
- Independientemente de que una actividad de corto plazo se lleve a cabo en el Estado de fuente, si no hay suficiente duración, no hay EP.

### **3. Llevar a cabo el negocio a través de un lugar fijo de negocios.**

Esta tercera condición, consiste en llevar a cabo el negocio de la empresa (total o parcialmente) a través del lugar fijo, al dársele un significado amplio, contemple cualquier situación en la cual actividades de negocios se lleven a cabo en una ubicación particular que esté a disposición de la empresa para tal fin.

Sin embargo, derivado de la aplicación práctica del EP, existe dificultad en su identificación en actividades móviles y recurrentes, ya que el requerimiento de lugar fijo de negocios puede ser difícil de aplicar cuando: La extensión de la ubicación no está clara, es una ubicación única, o existen múltiples ubicaciones.

La duración no está clara debido a actividades recurrentes, si la empresa cambia de ubicación: Detener el reloj en la primera ubicación para la prueba de duración, y colocar el reloj de nuevo en cero en la nueva ubicación, podría resultar

en dos EP'S separados, considerado el movimiento de una actividad dentro de un "lugar" o entre lugares separados, un todo coherente comercial y geográficamente es un lugar de negocios único para el contribuyente.

Sin embargo, para efecto de determinar la configuración de EP o su excepción, es preciso entrar al análisis minucioso del caso específico, toda vez que como se señaló del análisis al artículo 5 de los tratados internacionales, a lo largo de sus 8 párrafos, se establecen diversos supuestos para su generación o excepción, por lo que la ubicación de determinada empresa en tal supuesto, deberá atender particularmente a la actividad económica que realice y al contexto global de su operación.

Respecto a lo anterior, las formas más usuales de la generación de un EP derivan de:

- Realizar actividades empresariales en un lugar fijo por más de 6 meses.
- Realizar actividades empresariales en 2 o más lugares fijos que se considera que son un "todo coherente comercial y geográficamente por más de 6 meses".
- Un sitio o proyecto de construcción.
- Un agente dependiente (no hay requisito de lugar fijo) actuando de parte de la empresa quién habitualmente concluye contratos en nombre de la empresa.
- Actividades recurrentes.
- Algunas disposiciones que no son del MCOODE pueden considerar que existe un EP con base en las actividades y la duración.

No obstante lo anterior, las formas de excepción de EP, derivan de:

- La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa, con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o cualquier otra actividad que tenga carácter preparatorio o auxiliar, o con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar.

#### **4.2.- NUEVO ENFOQUE DEL CONCEPTO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

En la actualidad, la forma contractual ya no es únicamente la que determina si la actividad realizada por determinada empresa en un país resulta en una presencia gravable EP, si no se toma en cuenta el enfoque de la "**sustancia**" y la conducta de quien realiza la actividad real en el país.

La globalización ha amplificado los efectos de las lagunas y discrepancias de los sistemas tributarios de los países, lo que hace necesario reexaminar el sistema actual de los convenios fiscales

La figura de EP resulta de gran pertinencia para los países en desarrollo debido a la fuerte dependencia de las rentas del impuesto sobre sociedades, en particular de las EMN. Cerca de 80 países en desarrollo y economías de otros Estados no miembro de la OCDE o del G-20 han sido consultados más de una docena participa de manera directa en el Comité de Asuntos Fiscales, junto con organizaciones regionales en materia fiscal, tales como el Foro Africano de Administración Tributaria.

Los retos específicos a los que se enfrentan los países en desarrollo, identificados por los propios países, se abordan a lo largo de los trabajos de BEPS. Existe, además, una rama de trabajo consagrada al desarrollo de pautas de carácter práctico para los asuntos más prioritarios de BEPS señalados por los países en desarrollo, incluyendo las herramientas de apoyo para su aplicación.

La nueva iniciativa conjunta entre la OCDE y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, denominada Inspectores Fiscales sin Fronteras, permitirá la colaboración entre auditores fiscales experimentados y oficiales en materia fiscal de países en desarrollo en casos reales de auditoría fiscal, con el fin de mejorar los resultados reales y reforzar la capacidad de auditoría fiscal.

En el transcurso de la labor de BEPS, el sector empresarial, la sociedad civil y otros actores internacionales han sido objeto de consulta frecuente y prolongada.

Los borradores de los debates abordados emitidos a lo largo del desarrollo de los trabajos han generado más de 12 000 páginas de comentarios, alrededor de un total de 1 400 aportaciones a 23 borradores de temas tratados y documentos de trabajo.

Estos comentarios se han debatido, a su vez, con los actores en el transcurso de 11 consultas públicas con representantes gubernamentales y con la Secretaría de la OCDE, así como durante las reuniones de las redes regionales celebradas con regularidad en todo el mundo.

El énfasis actual se desplaza hacia una aplicación inmediata de las medidas adoptadas. El trabajo para desarrollar un nuevo instrumento multilateral para la aplicación de las medidas BEPS en materia de convenios fiscales en la red existente de convenios bilaterales sobre fiscalidad ya ha comenzado con alrededor de 90 países que negocian un plano de igualdad, y el instrumento quedará abierto para su firma por parte de todos los países interesados en 2017.

La fase de implementación se centra en la creación y puesta en marcha de un nuevo marco de trabajo inclusivo, abierto a todos los Estados actuando en un plano de igualdad, con el fin de apoyar la aplicación de las distintas medidas, así como controlar su impacto en el tiempo.

#### **4.3. PLANEACIONES FISCALES AGRESIVAS DERIVADAS DE LA FIGURA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

- **Comisionista**, es un esquema en el cual una persona vende productos en nombre propio, pero por cuenta de una empresa extranjera, quien es el real propietario de los productos.
- **Esquemas similares de venta y distribución que pretenden evitar la creación de un EP**, negociando sustancialmente los elementos de un contrato de compraventa (productos) de un país, pero formalmente no se concluye en éste, porque la formalización y autorización se ejecuta en el extranjero.
- **Agente dependiente o independiente**, de acuerdo con la LISR, un residente en el extranjero puede constituir un EP en México cuando opere en el país a través de un agente dependiente o independiente si, en este último caso, dicho agente no actúa en el marco ordinario de su actividad.
- **Cadena de suministro o supply chain**, esquema en los que residentes en el extranjero mantienen relaciones de carácter jurídico o económico con empresas que llevan a cabo operaciones de maquila en México.

#### **4.4.- TRABAJOS FUTUROS DERIVADOS DEL CONTEXTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y POSICIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES MEXICANAS.**

Como parte de los trabajos efectuados con la finalidad de robustecer la normativa en materia de EP; se realizaron diversas propuestas con ejemplos y explicaciones detalladas, para modificar los párrafos 5 y 6 del artículo 5 del MCOCDE, y sus comentarios, así como modificar el párrafo 4 del artículo 5 (actividades preparatorias y auxiliares), agregando un párrafo que establece que cada una de las actividades listadas debe tener un carácter auxiliar o preparatorio, para poder considerarse exentos de la calificación de EP, considerando para tales actividades las siguientes definiciones:

**Actividad auxiliar.** Si se lleva a cabo como apoyo para la actividad de la empresa, sin que forme parte principal de ella.

**Actividad preparatoria.** La que se lleva a cabo en previsión de las actividades futuras de una empresa.

A este respecto se tienen pendientes las guías para la atribución de utilidades de un EP, y se espera que el trabajo de revisión concluya antes de finalizar el año 2017.

Estos cambios tendrán efecto una vez que México renegocie los tratados tributarios que tiene concluidos, o bien, firme el instrumento multilateral (Acción 15), pero se considera importante revisar el impacto o afectación de los nuevos comentarios, emitidos por la OCDE a los tratados ya existentes.

Adicionalmente, existen supuestos en los que la propia LISR reconoce que no se considera que se constituye un EP, como es el caso en donde tiene lugar la

utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

A diferencia de lo que prevé la LISR, la mayoría de los tratados fiscales que México tiene celebrados con otros países observan como un caso de excepción a la constitución de un EP el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero. Esto es, los tratados fiscales consideran como un caso de excepción, no solo el almacenamiento o exhibición de bienes, sino también su entrega.

Sin embargo, la redacción de esta excepción prevista en los tratados fiscales debiera leerse en el sentido de que, si se realiza más de una de las actividades descritas (almacenamiento, exposición y entrega de bienes), el residente en el extranjero pudiera estar ante la constitución de un EP en México y, por lo tanto, pagar impuestos en el país como cualquier otra persona moral mexicana.

A este respecto, la postura del SAT respecto de los esquemas en los que residentes en el extranjero realizan ciclos de negocios en México a través de partes relacionadas que actúan como sus agentes económicos, sin considerar la constitución de un EP y, en consecuencia, no pagan las contribuciones vinculadas con dichos ciclos de negocio (cadena de suministro o supply chain), consiste en implementar un programa de auditorías con el propósito de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Esto, como parte de la misión del SAT en la promoción del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Cabe señalar que el concepto supply chain comprende la utilización de pedimentos virtuales de transferencia de mercancías con claves V1 y V5, así como la prestación de servicios al amparo del programa para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) -almacenaje y distribución, entre otros.

Los pedimentos virtuales con clave V1 se utilizan entre empresas con Programa IMMEX para la transferencia de mercancías importadas temporalmente, mientras que las operaciones virtuales con clave V5 se llevan a cabo por empresas con Programa IMMEX que cuentan adicionalmente con registro de empresa certificada bajo el Rubro L “Nuevo de Esquema de Empresa Certificada” que, a su vez, entregan mercancía a compañías en México que no cuentan con Programa IMMEX.

Cabe destacar que la utilización de pedimentos con clave V5 trae aparejada la correspondiente venta de mercancía por un residente en el extranjero a la empresa sin Programa IMMEX que recibe la mercancía.

Asimismo, es importante señalar que los distintos tipos de servicios autorizados para llevarse a cabo por las empresas con Programa IMMEX, se encuentran detallados en el Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior, siendo algunos de los más recurrentes los siguientes:

- Abastecimiento
- Almacenaje o distribución de mercancías
- Clasificación
- Inspección
- Prueba o verificación de mercancías
- Reparación
- Retrabajo o mantenimiento de mercancías
- Bordado o impresión de prendas
- Reciclaje o acopio de desperdicios

Por esta razón, es importante que las EM o residentes en el extranjero que tengan un esquema de negocios que involucre la utilización de un agente económico

en México, revisen dicho esquema y adopten las medidas necesarias para evitar cualquier contingencia en materia fiscal o de comercio exterior, frente a una posible revisión por parte del SAT.

## **CAPÍTULO V.- APLICACIÓN PRÁCTICA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

### **5.1.- CONOCIMIENTO DE LA NORMAS FISCALES MEXICANAS APLICABLES AL CONTEXTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

#### **Generalidades.**

#### **Sistema de renta mundial.**

Por principio, es de señalarse que los Estados gozan de soberanía tributaria, conforme a la cual han optado por criterios de imputación, en su mayoría basados en la **residencia de los contribuyentes**, los cuales se encuentran obligados a gravar sus ingresos obtenidos por “renta mundial”, es decir, todos aquellos que sean percibidos, con independencia del país del que provengan.

Esta premisa, radica en que las personas son gravadas en el Estado de donde son residentes, independientemente del lugar en el cual se origine el ingreso, bajo el siguiente contexto:

- **Principio de proporcionalidad.** - Consiste en considerar la capacidad contributiva de manera global para la determinación de los gravámenes.
- **Principio de Equidad.** - Menciona que los contribuyentes que obtengan niveles similares de ingresos sean sometidos a tasas de tributación similares.

No obstante que el criterio de imputación, en la mayoría de los casos se refiere a la residencia de los sujetos del impuesto, los Estados también cuentan con otros

factores de vinculación para ejercer su potestad tributaria, entre los cuales se encuentran, el **EP y la fuente de riqueza**.

En el ámbito impositivo es potestad de cada Estado determinar los supuestos de hecho que someterán a imposición en su territorio y, a su vez, especificar qué sujetos se someterán a dicha potestad de imposición, es aquí donde para el caso específico de cada país, su legislación local o doméstica juega un papel fundamental en la determinación de su relación jurídico tributaria integrada por derechos y obligaciones derivados del ejercicio del poder tributario.

El vínculo Estado-sujeto pasivo de la relación tributaria puede presentarse además con otro Estado y el mismo sujeto, es decir, es posible que el mismo sujeto, por los mismos hechos, sea gravado por dos soberanías diferentes.

Bajo esa óptica jurídica, tenemos que un factor relevante es que el derecho internacional reconoce, mediante la celebración de los tratados internacionales para evitar la doble imposición fiscal, la posibilidad de que los Estados graven a los residentes de otro estado según diversos supuestos.

Lo anterior, en virtud de que todo Estado tiene la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por residentes en el extranjero, que tengan EP en dicho Estado o que realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado, motivo por el cual resulta importante atender de igual manera a los tratados internacionales para evitar la doble imposición fiscal.

### **Sistema territorial.**

Por su parte, el sistema territorial únicamente grava los ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en su territorio, sin importar si los percibe un residente en el país o un residente en el extranjero, para este sistema tanto el sujeto como la residencia son aspectos irrelevantes.

El elemento realmente relevante es la calificación de fuente nacional, la cual puede ser muy variada, como el lugar donde se realiza la actividad económica, donde se entrega materialmente el bien, el lugar desde donde se haga el pago, entre otros, y específicamente en la legislación mexicana, se encuentra repercutido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), pues el Impuesto al Valor Agregado (IVA), corresponde a un impuesto territorial, por configurarse su causación en virtud de que la materialidad de la operación acontece en territorio mexicano.

### **Normas fiscales mexicanas aplicables al contexto de EP.**

Los Estados y sus subdivisiones son los únicos entes investidos con la facultad que les permite determinar su propio orden jurídico. Esta facultad es conocida como soberanía y es definida por algunos como “aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad de decisión universal y eficaz”.

En última instancia, puede identificarse con el dominio del Estado que es el “derecho del cual las cosas se encuentran sometidas a la acción y voluntad del Estado”.

En materia fiscal cada Estado en ejercicio de su soberanía puede elegir el régimen fiscal que más le convenga, estableciendo los principios legales bajo los cuales se regirá su sistema tributario y, además, podrá imponer las contribuciones que considere necesarias para cumplir sus objetivos.

Cada Estado tiene que elegir el sistema tributario que más le convenga, lo que implica decidir, no sólo la fuente que pretende gravar (capital, ingreso o consumo), la forma en que lo hará (tipo de contribución aplicable) y los elementos de la contribución (sujeto, el objeto, base o tasa y época de pago), sino también debe elegir el criterio que utilizará para vincular al sujeto (contribuyente) con el

Estado, con el fin de que este último pueda imponerle gravámenes y exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

A este respecto, y específicamente por lo que se refiere a la legislación fiscal mexicana, como parte medular e introductoria del análisis de la aplicación práctica del estatuto de EP, resulta de vital importancia mencionar como fundamento primordial, la motivación contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), mismo que a la letra dicta:

***“Son obligaciones de los mexicanos:***

***IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.***

De la cita anterior se desprende que, el artículo 31, fracción IV de la Constitución, como principio de legalidad, es más un derecho y una garantía, que una obligación, lo anterior, en virtud de que conlleva la consecución de un objeto social común, siempre conservando los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

**Conceptos diferentes, Nacionalidad contra Residencia fiscal.**

**¿Qué sucede con los extranjeros?**

Por su parte, en lo que respecta al señalamiento vertido por nuestra máxima Carta Magna, en el artículo 73, fracción VII, mismo que dispone que:

***“El Congreso tiene facultad:***

## ***VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”***

Es de señalarse que tal disposición, da la facultad a los legisladores de dictar las disposiciones que conforme a derecho procedan, a efecto de recabar los recursos necesarios para el beneficio de la soberanía nacional.

En este orden de ideas, la LISR vigente, funge como un dispositivo elemental en el sistema fiscal tributario, a efecto de contribuir en la recaudación de impuestos para cubrir el presupuesto que ha de distribuirse a la Federación.

En este sentido, la finalidad que busco el legislador en el artículo 1 de la LISR vigente en 2017, guarda estrecha relación con los ordenamientos antes citados.

Al respecto, el citado dispositivo en su artículo 1, dispone indistintamente, que las personas físicas y morales se encuentran obligadas al pago del ISR en México, en los siguientes supuestos:

- I. Sean **residentes en México**, respecto de todos sus ingresos, con independencia del país de que provengan.
- II. Sean **residentes en el extranjero con EP en México**, respecto de los **ingresos atribuibles a dicho EP**.
- III. Sean **residentes en el extranjero sin EP en México**, únicamente respecto a los **ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional**.

De la disposición anterior se desprende que, además de los residentes en México, **son sujetos obligados al pago del ISR, los residentes en el extranjero con EP en México, así como los residentes en el extranjero por los ingresos obtenidos en México.**

Luego entonces, en el caso específico de los residentes en el extranjero con EP en México, estos se encuentran obligados al pago del ISR, respecto de las actividades que realicen en dicho EP, tributando conforme a los dispositivos fiscales que les sean aplicables, sean personas físicas o morales, según corresponda.

A este respecto, para efectos de establecer el gravamen de los ingresos atribuibles a un EP, el artículo 2 de la LISR vigente en 2017, dispone lo siguiente:

***“... Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.***

*También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.*

*...”*

**(Énfasis agregado).**

De lo anterior se desprende, que un EP de una persona física debe pagar el impuesto conforme a lo señalado en el Título IV, mientras que un EP de una persona moral debe pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en el Título II de la Ley

sustantiva, considerando acumulables únicamente los ingresos atribuibles a dicho EP, y deduciendo los conceptos que resulten procedentes, para lo cual debe dar cabal cumplimiento a lo señalado en los mencionados Títulos II ó IV, según sea el caso.

Así pues, si la propia disposición contenida en el artículo 2 de la LISR, señala que los EP deberán atender a lo dispuesto en los Títulos II ó IV, según se trate, a efecto de calcular el ISR a su cargo, es claro que los EP de residentes en el extranjero, para determinar su ISR, deben aplicar lo dispuesto en el Título II ó IV de la LISR, tanto para acumular los ingresos atribuibles al EP, como para disminuir sus deducciones.

Consecuentemente, los elementos del ISR, de las personas físicas o morales, residentes en el extranjero con EP en México, contenidos en los Títulos II y IV de la LISR vigente, son los siguientes:

- **Sujeto:** Persona física o moral, residente en el extranjero con EP.
- **Objeto:** Ingresos atribuibles a dicho EP.
- **Base:** El monto del ingreso, considerando las deducciones autorizadas conforme al régimen de tributación correspondiente, Título IV y II de la LISR vigente, según sea el caso.
- **Tasa:** Del 1.92% al 35%, respectivamente (Personas Físicas), y 30% (Personas Morales).

Por su parte, en lo que se refiere a los residentes en el extranjero por los ingresos obtenidos en México, se tenemos que los elementos del impuesto, se encuentran contenidos en el Título V de la LISR vigente, como sigue:

- **Sujeto:** Residente en el extranjero sin EP.
- **Objeto:** Ingresos que tengan fuente de riqueza en territorio nacional.

- **Base:** El monto del ingreso, normalmente sin deducción alguna.
- **Tasa:** Variable, normalmente del 25%.

En este sentido, a efecto de determinar el tratamiento fiscal aplicable a los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero con EP en México, es menester atender al sentido jurídico de la legislación fiscal mexicana, así como las disposiciones contenidas en los Tratados para evitar la doble imposición fiscal.

Bajo este sistema el método empleado para evitar la doble tributación, es simplemente la no gravación del ingreso extranjero, simplificación en reglas para evitar doble imposición (acreditamiento – diferimiento del impuesto), con el riesgo de migración de negocios para la no gravación en el país de residencia.

Para tal efecto resulta necesario, mencionar los modelos de convenios para evitar la doble imposición celebrados por México, para efecto de esclarecer el ámbito de estos, en la tributación de esta figura jurídica.

### **Modelos de convenios para evitar la doble imposición celebrados por México.**

La convención de Viena de 1969, es el principal instrumento jurídico que rige los tratados internacionales desde el ámbito del derecho internacional.

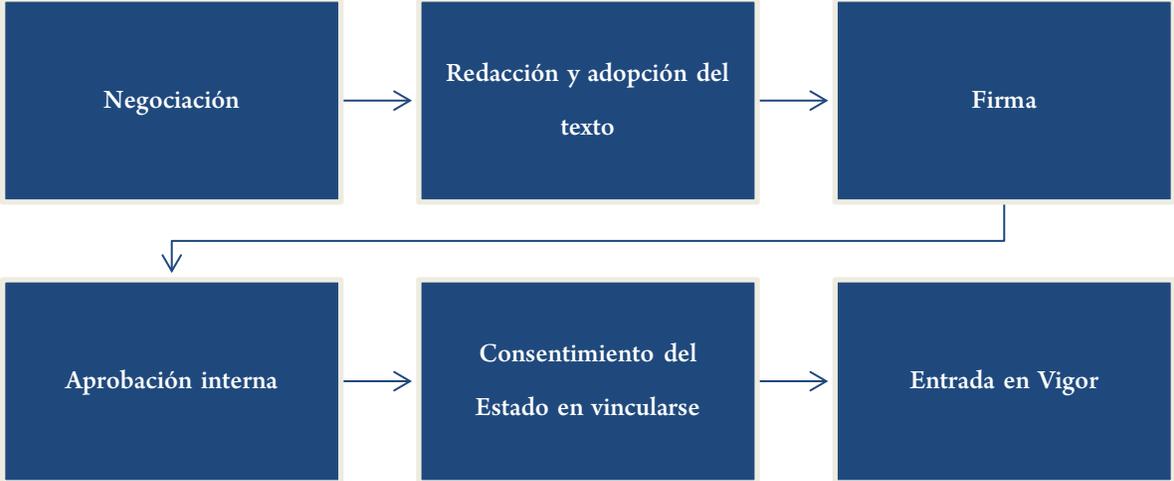
La citada convención define en su artículo 2, lo que se entiende como tratado internacional, definiéndolo como un acuerdo internacional ya conste en un instrumento único o de dos o más instrumentos conexos cualquiera que sea su denominación particular.

Por su parte, en su artículo 6 la citada convención dicta que, todo Estado tiene la capacidad para celebrar tratados.

En este sentido, se tiene que actualmente México tiene celebrados 56 modelos de convenio, 55 bajo el MCOCDE, y 1 bajo el modelo de convenio de los Estados Unidos de América (EUA) el cual incluye el Artículo de LOB, así como los modelos de convenio de la ONU, y el modelo de convenio latinoamericano.

**Modelo de Convenio de la OCDE (Model Tax Convention on Income and on Capital).**

Respecto al MCOCDE, su procedimiento de elaboración consistió en:



Fuente: Elaboración propia.

Dicho modelo de convenio es un conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes, con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales, adaptando criterios de tributación que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos.

## **Objetivo principal del MCOCDE.**

El objetivo principal del citado MCOCDE, consiste en eliminar la doble imposición fiscal adoptando diversas medidas como:

- **Exención:** renuncia voluntaria de un Estado a gravar los ingresos obtenidos en el territorio de otro Estado por sus residentes.
- **Tax sparing:** posibilidad de que el Estado contratante permita el acreditamiento contra el impuesto correspondiente de los ingresos obtenidos por sus contribuyentes.
- **Matching credit:** los incentivos fiscales establecidos por el Estado de la fuente benefician al inversionista extranjero, el cual gozará, en su Estado de residencia de un crédito computado a la tasa establecida en el tratado fiscal respectivo.
- **Investment credit:** Porcentaje de una inversión de capital que puede ser acreditado contra el impuesto a pagar por el inversionista extranjero en su Estado de residencia.

Se eliminan los efectos de la doble tributación respecto de los ingresos obtenidos de fuente de riqueza extranjera mediante sistemas de acreditamiento de impuestos pagados fuera del país.

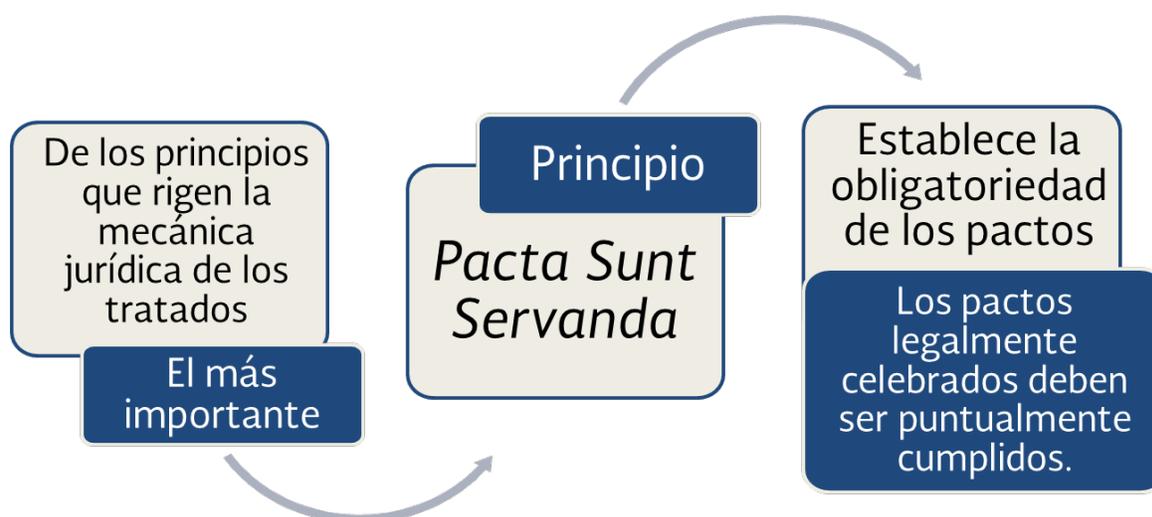
El derecho al acreditamiento se limita con la finalidad de que no se erosione la base gravable del estado de residencia permitiendo únicamente una desgravación suficiente en ese Estado que elimine la doble tributación derivada de la gravación a que está sujeto el ingreso en el Estado fuente de riqueza.

En complemento a dicho MCOCDE, se han emitido acuerdos amistosos de carácter general, mismos que se ubican dentro de la regla general de interpretación

de la Convención de Viena en su artículo 31, tercer párrafo, como acuerdos ulteriores entre las partes acerca de la interpretación o aplicación del tratado.

Asimismo, se han emitido comentarios al MCOCDE, mismos que se pueden considerar como parte del contexto (artículo 31 de la Convención de Viena) o podrían considerarse también como medios complementarios de interpretación (artículo 32 de la Convención de Viena).

A este respecto, el principio fundamental que rige a los tratados internacionales, acuerdos amistosos y comentarios al modelo de convenio, es el “Pacta Sunt Servanda”:



Fuente: Elaboración propia.

El derecho internacional mantiene vigente éste principio sobre convenciones celebradas entre dos o más países, así también de las declaraciones unilaterales de voluntad de un país.

Ahora bien, toda vez que la figura de **residente en el extranjero con EP**, se encuentra contenida en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, debe atenderse a la legislación doméstica aplicable en el país, por lo

que resulta importante mencionar la jerarquía tanto de la legislación fiscal mexicana como de los tratados para evitar la doble imposición fiscal.

### **Jerarquía de las disposiciones fiscales a la luz de la CPEUM y la Convención de Viena.**

La CPEUM, es la norma fundamental que rige al Estado Mexicano, y por tanto se encuentra por encima de las normas que forman parte integral de dicho sistema.

Esta superioridad no solo se encuentra explícitamente reconocida por el artículo 133 de la propia CPEUM, si no que se mantiene constante a lo largo de dicho dispositivo a través de múltiples disposiciones que regulan los procedimientos de creación normativa.

En relación con lo anterior, debe atenderse a lo expresamente señalado por la CPEUM, en el sentido de que la propia Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

A este respecto, resulta importante ubicar el marco constitucional de las cuestiones relacionadas con el derecho internacional, por lo que remitiéndonos a lo dispuesto por el artículo 89, fracción X, de la CPEUM, mismo que otorga al Presidente de la Republica la facultad de dirigir la política exterior y la de celebrar tratados internacionales, con la condicionante de que sean aprobados o ratificados por senado, de conformidad con lo establecido por el artículo 76, del multicitado citado ordenamiento.

En este sentido, se tiene que la CPEUM, se encuentra en un rango jerárquico superior a las normas del derecho internacional.

Una vez precisado lo anterior, resulta relevante concretar la jerarquía de los tratados internacionales, así como las leyes fiscales.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que para efectos del derecho interno los tratados tenían el mismo nivel jerárquico que las leyes federales en las siguientes tesis:

Octava Época

Núm. de Registro: 205596

Instancia: Pleno

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

Tesis: P.C/92 Página: 27

“LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA”.

Séptima Época

Núm. de Registro: 250697

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Tesis:           Página: 195

“TRATADOS INTERNACIONALES, EL ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL, ÚLTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”

Séptima Época

Núm. de Registro: 250698

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Tesis:       Página: 196

“TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUÍA.”

Lo anterior, se encuentra ejemplificado en el siguiente esquema:



Fuente: Elaboración propia.

---

Derivado de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, elaboró una tesis que se aparta del criterio que venía sosteniendo, al resolver:

Novena Época

Núm. de Registro: 172650

Instancia: Pleno

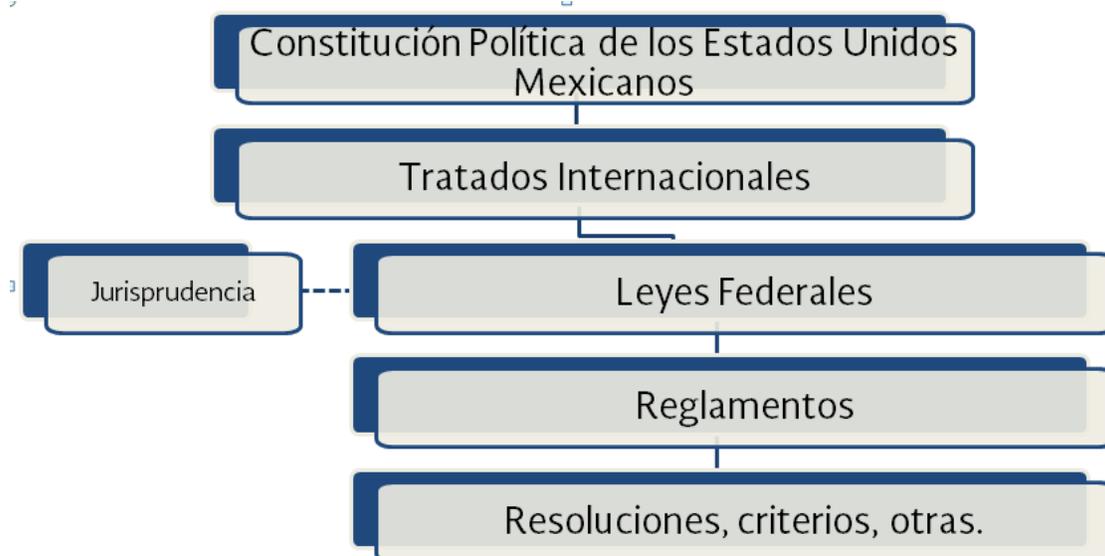
Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

Tesis: P. IX/2007 Página: 6

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

La tesis anterior, cambio la jerarquía de leyes en el sistema impositivo mexicano como sigue:



Fuente: Elaboración propia.

De lo anteriormente expuesto se colige que las normas establecidas en los Tratados para evitar la doble imposición fiscal celebrados por México, como regla particular, prevalecen sobre la Ley doméstica, la LISR.

En este sentido, resulta importante analizar e interpretar correctamente los tratados internacionales en materia fiscal de los que México es parte, con la finalidad de aplicar adecuadamente los marcos conceptuales y teóricos en materia de BEPS.

## **Concepto de interpretar / interpretación.**

Respecto a lo anterior, cabe la pena precisar el concepto de interpretación, mismo que deviene específicamente de la aplicación de la materia fiscal:

*“Un texto, se dice, requiere interpretación (sólo) cuando su significado es oscuro o discutible”.*

*“Interpretación significa en pocas palabras: decisión en torno al significado, no de un texto cualquiera en cualquier circunstancia, sino (sólo) de un texto oscuro en una situación dudosa.”* (Guastini, Riccardo, 1999, p. 4)

Cuando se tiene necesidad de desentrañar el sentido de una norma, legal o contractual, porque hay desacuerdo con su contenido, el intérprete lo hace recurriendo a diversos métodos (Víctor Emilio Anchondo Paredes). Como lo son:

La interpretación gramatical, la interpretación sistemática, interpretación histórica y la interpretación lógica.

## **Métodos de interpretación en materia fiscal.**

El método de interpretación fiscal legalmente reconocido por la legislación fiscal mexicana, se encuentra contenido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF), del que se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares referidas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, aludiendo que las demás disposiciones fiscales **se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica**, aplicando **a falta de norma fiscal expresa, supletoriamente las disposiciones del derecho federal común** cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

## **Resolución miscelánea fiscal.**

En ese tenor la Regla 2.1.35, fracción I, de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para el ejercicio 2017, establece que para efecto de la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, conforme a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, **se interpretarán mediante la aplicación de los Artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención**, considerando que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los Comentarios a los artículos del “Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria”, elaborado por el “Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información”, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del acuerdo de que se trate.

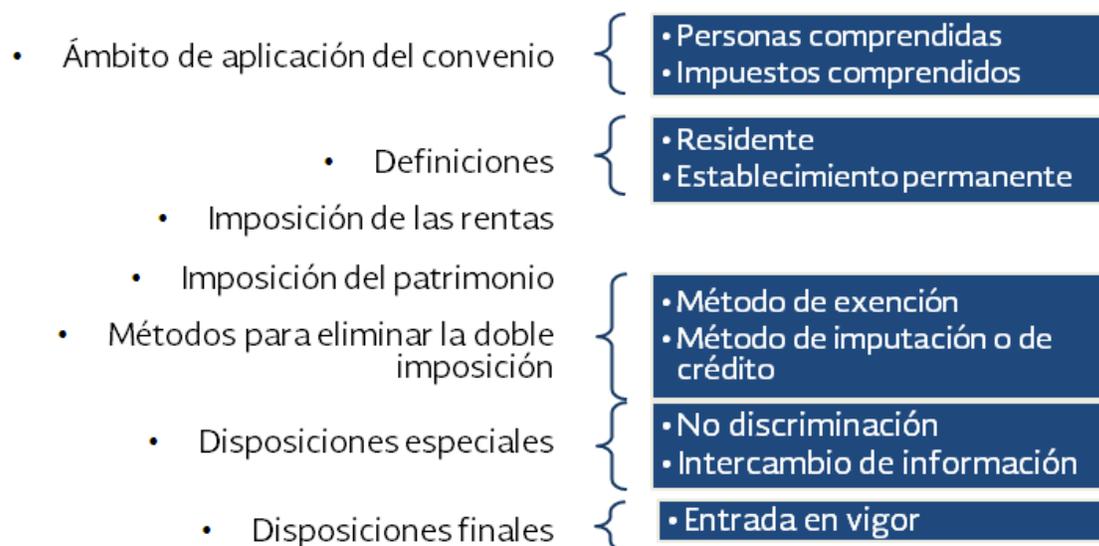
A este respecto los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena, disponen que **un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido y teniendo en cuenta su objeto y fin**, utilizando métodos de interpretación complementarios, así como interpretación en dos o más idiomas.

Una vez atendido el correcto análisis e interpretación del tratado, resulta importante conocer la estructura del mismo, a efecto de observar la totalidad de las disposiciones que habrá que analizar a efecto de llegar a conclusiones concretas respecto de esquema de tributación aplicable.

## **Estructura del MCOCDE.**

La estructura del MCOCDE, se encuentra dividida en el ámbito de aplicación del convenio, definiciones, imposición de rentas y patrimonio, métodos para eliminar

la doble imposición y disposiciones especiales y finales, integradas como se cita a continuación:



Fuente: Elaboración propia.

Dentro del ámbito de aplicación del convenio, se encuentran contenidos los artículos del 1 al 5, relativos al sujeto, objeto y definiciones, así como la imposición de las rentas, la imposición del patrimonio, los métodos para eliminar la doble imposición, y disposiciones especiales, mismas que a continuación se enlistan:

**Artículo 1** Personas comprendidas

**Artículo 2** Impuestos comprendidos

### **Definiciones**

**Artículo 3** Definiciones generales

**Artículo 4** Residente

**Artículo 5** Establecimiento permanente

## **Imposición de las rentas**

**Artículo 6** Rentas inmobiliarias

**Artículo 7** Beneficios empresariales

**Artículo 8** Navegación marítima, por aguas interiores y aérea

**Artículo 9** Empresas asociadas

**Artículo 10** Dividendos

**Artículo 11** Intereses

**Artículo 12** Regalías

**Artículo 13** Ganancias de capital

**Artículo 14** [Suprimido]

**Artículo 15** Renta del trabajo dependiente

**Artículo 16** Remuneraciones en calidad de consejero

**Artículo 17** Artistas y deportistas

**Artículo 18** Pensiones

**Artículo 19** Funciones públicas

**Artículo 20** Estudiantes

**Artículo 21** Otras rentas

## **Imposición del patrimonio**

**Artículo 22** Patrimonio

## **Métodos para eliminar la doble imposición**

**Artículo 23 A)** Método de exención

**Artículo 23 B)** Método de imputación o de crédito

## **Disposiciones especiales**

**Artículo 24** No discriminación

**Artículo 25** Procedimiento amistoso

**Artículo 26** Intercambio de información

**Artículo 27** Asistencia en la recaudación de impuestos

**Artículo 28** Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

**Artículo 29** Extensión territorial

Derivado de este preámbulo general y a efecto de esclarecer el tratamiento que debe de tener un residente en el extranjero con EP, resulta importante desentrañar el contenido jurídico de las locuciones residencia, fuente de riqueza y EP.

**Definiciones Generales. Residencia. Fuente de riqueza. Establecimiento permanente.**

Respecto a lo anterior, es de mencionarse lo dispuesto en el antedicho MCOCDE, el cual en su artículo 1, primer párrafo, establece los sujetos que podrán acceder a los beneficios del mismo, señalando:

“... ”

***1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, salvo que en el propio Convenio se disponga otra cosa.***

...”

**(Énfasis agregado).**

De lo anterior se desprende que el convenio en comento resulta aplicable a las personas residentes en México o en los Estados con los que México haya pactado el citado convenio.

## **Residencia.**

La residencia constituye un factor fundamental que vincula, en forma directa o indirecta, a los particulares con el Estado en donde, material o territorialmente, tiene su origen la relación tributaria.

En este sentido, el artículo 4, primer párrafo, del MCOUDE, define el concepto de “residente” para efectos de su aplicación, que a la letra dicta:

*“... ”*

*1. A los efectos de este convenio, la expresión **"residente de un Estado Contratante"** significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado **esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.** Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado. ...”*

***(Énfasis agregado).***

La disposición anterior señala, que el carácter de residente en México o en los Estados contratantes deviene de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier criterio de naturaleza análoga, en razón del cual dicha persona o entidad esté sujeta a imposición en alguno de ambos Estados.

Por su parte, en los comentarios, emitidos por la OCDE, relativos al artículo 4 de dicho modelo, se señala que la definición o concepto de “residente” de un Estado

contratante tiene varias funciones, entre las cuales destaca la de poder determinar en el ámbito de aplicación del citado convenio al sujeto del impuesto, como sería el de resolver aquellos casos donde surge un problema de doble tributación, como consecuencia de un conflicto que se presente en virtud de una doble residencia del sujeto en ambos Estados contratantes.

Hoy en día y en concordancia con lo establecido por los convenios para evitar la doble tributación celebrados por México, se ha abandonado el criterio de residencia para personas morales consistente en que éstas se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas y, en su lugar, se adoptó aquel basado en considerar como residentes en territorio nacional a las personas que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Para efectos prácticos se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y las actividades que ella realiza.

Para lo anterior, hemos de remitirnos al artículo 9 del CFF vigente en 2017, el cual dicta las personas consideradas “residentes” en México:

“... ”

*Se consideran **residentes en territorio nacional**:*

*I. A las siguientes **personas físicas**:*

*a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en*

*territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:*

**1.** *Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.*

**2.** *Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.*

**b)** *Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.*

*No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.*

*No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.*

**II.** *Las **personas morales** que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.*

*Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.*

*...”*

**(Énfasis agregado).**

De la disposición anterior se desprende que se consideran residentes en México:

Personas físicas.

- Donde se encuentre su casa habitación.
- Si tuviere varias casas habitación.
- Presunción de residencia en México cuando se es nacional mexicano.
- Diferencias en los conceptos.

Personas morales.

- Constitución – Sede de dirección efectiva.
- Nacionalidad.

Definición de residente en el extranjero.

- Debe de ser residente en algún lugar en el extranjero.
- Otras legislaciones. No residentes.

Derivado de lo anterior, el primer aspecto a dilucidar cuando se está en presencia de un residente en el extranjero, es si ¿El residente en el extranjero tiene EP o no?, a efecto de analizar el contexto sobre el que tributa de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 3 de la LISR vigente en 2017 y 5 del MCOCDE.

En este sentido, si tiene EP, deberá aplicar lo dispuesto por el Título II de la LISR, como si fuera residente en México.

Si no tiene EP, deberá recurrir a la aplicación del Título V de la LISR vigente, en el caso que dicho ingreso tenga fuente de riqueza en territorio nacional.

### **Establecimiento permanente.**

La constitución de un EP permite el ejercicio de la soberanía tributaria respecto aquellos extranjeros que realizan actividades económicas sin constituir una persona jurídica.

Una de las diferencias más significativas entre el principio de sujeción del EP y el de ubicación de la fuente de riqueza, es que en el EP forzosamente debe existir un lugar de negocios en donde el extranjero va a desarrollar su actividad empresarial.

Para la configuración de un EP, se requieren principalmente de los siguientes tres elementos:

- ✓ Elementos objetivos.
- ✓ Elementos subjetivos.
- ✓ Funcionalidad o actividad desarrollada.

**Elementos objetivos.-** El extranjero debe ejercer su presencia a través de un lugar fijo de negocios, real y materialmente existente.

El lugar de negocios, en una primera aproximación es todo espacio, sitio o lugar que pueda ser ocupado y en el cual pueda desarrollarse una actividad empresarial o una prestación de servicios personales independientes.

Algunos ejemplos recogidos en la LISR como posibles establecimientos permanentes son: las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, entre otros, dado a que su naturaleza intrínseca presupone el desarrollo de una actividad empresarial ahí.

A este respecto, los Comentarios, emitidos por la OCDE, señalan:

*“La expresión “lugar de negocios” cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio...”*

El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

**Elemento subjetivo.-** La permanencia como característica subjetiva puede ser considerada como aquella intención de utilizar (directa o indirectamente) un lugar de negocios en forma continua, regular o habitual, toda vez que el uso irregular, temporal, ocasional o accidental no permite considerar a dicho lugar de negocios como permanente.

**Funcionalidad o actividad desarrollada.** - La regla general del EP se refiere a la existencia de un lugar de negocios, a la conexión física entre este lugar y un punto determinado del territorio nacional, y a la duración o permanencia de dicho lugar; pero, además, debe encontrarse referido al desarrollo de actividades empresariales o a la prestación de servicios personales independientes.

## **5.2.- PLANTEAMIENTO DE SITUACIONES ESPECÍFICAS DETECTADAS COMO PRÁCTICAS FISCALES AGRESIVAS EN EL CONTEXTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.**

### **Estructura funcional según el grupo.**

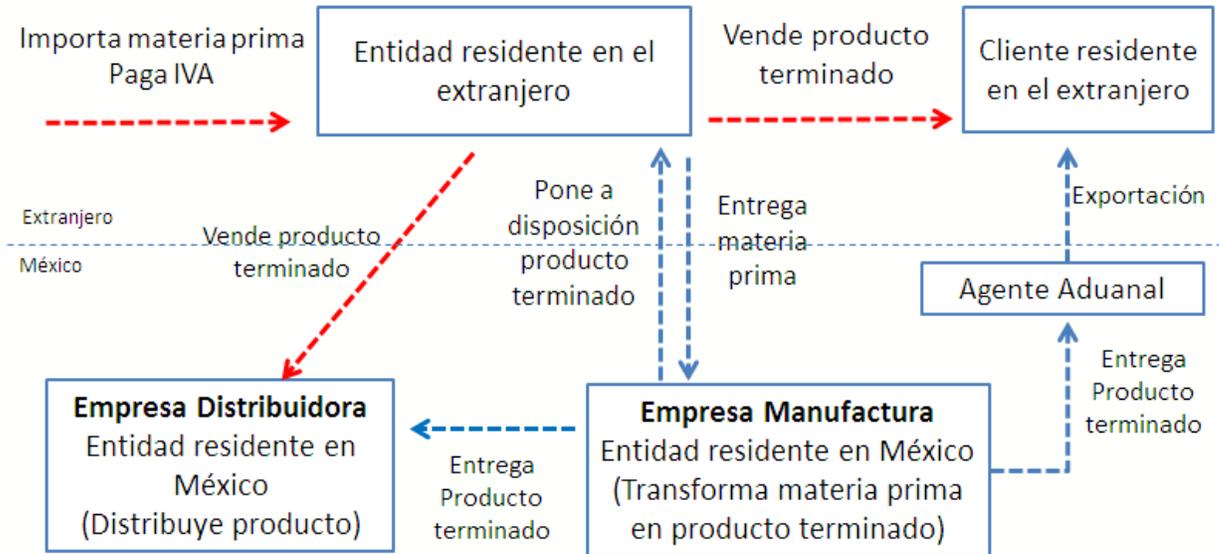
- La entidad residente en el extranjero, es la dueña de la materia prima y los productos terminados.
- La entidad residente en el extranjero lleva a cabo en México funciones de almacenamiento y entrega, así como venta de productos terminados a sus filiales en México y él envió de productos al extranjero (Exportaciones).
- La entidad residente en el extranjero no tiene personal en México.

### **Problemática.**

- ✓ La entidad residente en el extranjero considera que, al tener su domicilio fiscal en el extranjero, y realizar la venta de productos terminados a sus filiales en México y él envió de productos al extranjero (Exportaciones), desde dicho domicilio fiscal, no tiene EP, por lo tanto, no está sujeta al pago de ISR.
- ✓ Sin embargo, la entidad residente en el extranjero considera que es contribuyente de IVA y grava sus exportaciones a la tasa del 0%, lo que le origina saldos a favor de dicho impuesto derivado de las importaciones de

materia prima que efectúa, así como de los servicios que paga a su filial manufacturera.

**La estructura funcional del grupo se encuentra esquematizada en el siguiente esquema:**



Fuente: Elaboración propia.

**Fundamentos legales aplicables para la configuración de EP, derivados de la estructura funcional del grupo:**

Derivado de la problemática anterior, se tiene que de conformidad con el artículo 1 de la LIVA vigente en 2017, son sujetos obligados al pago del IVA, entre otras, las personas morales que enajenen bienes en territorio nacional.

En este sentido, por lo que hace a las “exportaciones” se tiene que la entidad residente en el extranjero enajenó productos a sus clientes en el extranjero, las cuales clasificó como “Valor de actos o actividades a la tasa del 0% exportación” en sus declaraciones del IVA, las cuales corresponden a enajenaciones llevadas a cabo en territorio nacional.

Luego entonces, se conoció que adicional al almacenamiento, entrega, y envío de bienes para su comercialización en el extranjero, y venta de productos a su filial en México, efectuó operaciones por concepto de “exportación” a las que aplicó la tasa del 0% del IVA.

Al respecto, a efecto de analizar la procedencia de la deducción de las operaciones por las cuales pretende acreditar el IVA, es necesario estudiar el tratamiento fiscal de dichas exportaciones, en el contexto de EP.

Para lo anterior, el artículo 2 de la LISR vigente en 2017, señala lo que se debe considerar como EP, el cual consiste en cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales en el país.

Ahora bien, toda vez que la entidad en comento es una sociedad residente en el extranjero (Suiza), son de aplicarse las disposiciones contenidas en el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta, mismo que en su artículo 5, párrafo primero, menciona lo que se entiende por EP, definiendo este como, aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Respecto a lo anterior, a efecto de esclarecer el significado de la locución “todo o parte de su actividad”, el artículo 3, segundo párrafo, del citado Convenio dispone que cualquier expresión no definida en el Convenio objeto de estudio tendrá el significado que se le atribuya por la legislación doméstica que regule los impuestos objeto de estudio en el país en el que el mismo se aplique.

En este sentido, es de recordarse que el artículo 2 de la LISR vigente en 2017 señala que el EP se configura por la realización de “actividades empresariales”,

mismas que de conformidad con lo establecido en el artículo 16 del CFF, corresponden entre otras, a las comerciales.

A este respecto, el artículo 75 del Código Mercantil vigente en 2017, dispone que los actos de comercio, son entre otros las enajenaciones.

Luego entonces, toda vez que las enajenaciones son actos de comercio, las mismas resultan ser actividades empresariales en términos del artículo 16 del CFF, por lo que al realizar todo o parte de las mismas en un lugar fijo de negocios se configura el EP.

Por lo anterior, se tiene que la citada entidad contó con un EP en México, toda vez que desarrolló su actividad empresarial (comercial) consistente en “exportaciones” en un lugar fijo de negocios en el país.

Luego entonces, se tiene que la citada entidad residente en el extranjero, debió considerar gravados los ingresos atribuibles a dicho EP, considerando como ingresos acumulables para efectos del ISR las exportaciones efectuadas en territorio nacional.

Por su parte, por lo que se refiere al IVA, específicamente por lo que se refiere al IVA acreditable, de conformidad con el artículo 5, fracción I, de la LIVA vigente en 2017, el cual dispone los requisitos que deben cumplirse a efecto de poder acreditar el IVA pagado; el citado dispositivo dispone que para que sea acreditable el IVA, las erogaciones deberán ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades distintas de la importación que efectúen los contribuyentes, por las que se deba pagar el citado impuesto o se les aplique la tasa cero por ciento.

A este efecto, la disposición anterior también señala que se consideran como estrictamente indispensables las erogaciones que sean deducibles para efectos del ISR, cuando se esté o no obligado al pago de este impuesto.

Derivado de lo anterior, en el caso específico se tiene que, a efecto de considerar acreditable el IVA derivado de las operaciones realizadas por la citada entidad residente en el extranjero, las mismas debieron ser deducibles para efectos del ISR.

### **5.3. COMO HACER FRENTE A DICHAS PRÁCTICAS FISCALES AGRESIVAS.**

Para evitar estrategias contrarias al concepto de EP, se recomienda:

- a) Cambiar la ficción en el párrafo 5, del artículo 5, Que existe EP, cuando una persona concluye contratos en nombre de la persona extranjera y **asuma "la responsabilidad (rol) principal que resulta en la conclusión habitual de contratos, sin modificación material por parte de la empresa..."**
- b) Modificar el párrafo 6 del artículo 5 (agente independiente) en el sentido **de excluir la aplicación de la excepción de este párrafo, cuando una persona actúa (casi) exclusivamente para una parte relacionada.**
- c) La emisión de las Guías ISR contra IVA, a efecto de establecer parámetros y guías de actuación a efecto de identificar las situaciones en las cuales se está frente a la acusación de ambos impuestos.

## **CONCLUSIONES.**

**PRIMERA.** La crisis económica mundial ha restringido las finanzas públicas, obligando a los gobiernos a efectuar recortes en sus gastos y servicios, o bien a elevar sus impuestos para aumentar sus ingresos. Ante este panorama económico, los problemas de BEPS han supuesto un importante menoscabo al buen funcionamiento del sistema impositivo. Tanto los contribuyentes a título individual como las empresas nacionales soportan una mayor carga impositiva que las empresas internacionales que consiguen tributar a un tipo impositivo bajo nulo. Las propias empresas multinacionales (EMN) han de hacer frente a un riesgo importante para su reputación, dado el interés que suscita el ámbito fiscal empresarial, cada vez que las empresas que operan en mercados internos tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, que cuentan con recursos para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. De esta forma, los gobiernos perciben ingresos inferiores.

**SEGUNDA.** El paquete BEPS de la OCDE/G-20 publicado en octubre de 2015 contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

## **FUENTES DE INFORMACIÓN**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2017.

Código Fiscal de la Federación, 2017.

Código Mercantil, 2017.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2017.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2017.

Resolución Miscelánea Fiscal, 2017.

Tratados internacionales, Convenio entre el Gobierno de Los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre La Renta.

Comentarios a los tratados internaciones.

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Introducción a impuestos internacionales, Colegio Contadores Públicos México.

### **Sitios Web:**

[www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

[www.ccpm.org.mx](http://www.ccpm.org.mx)

OCDE (2013a), Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Éditions OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

OCDE (2013b), La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, Éditions OCDE, París.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

[www.oecd.org/tax/beps.htm](http://www.oecd.org/tax/beps.htm) (2017). oecd | Erosión de la base y el desplazamiento de beneficio. [online] Available at: