

Nuevas consideraciones de establecimiento permanente bajo el esquema de BEPS

La más reciente recomendación e instrumentación de las reglas en los casos en que un extranjero puede configurar un establecimiento permanente en México, sin duda, obliga a revisar los modelos de negocio que pueden estarse utilizando en el país. Y es que el 7 de junio de 2017, nuestra nación firmó el Convenio Multilateral, mismo que los distintos países que lo han suscrito también han dado a conocer las reservas y comentarios a los artículos incluidos. Con ello, la aplicación de los nuevos supuestos para ser considerado como establecimiento permanente puede ya estar en marcha en tanto se concluyan los procesos de ratificación e implementación. En esta ocasión, se analiza la elusión artificiosa a través de contratos de comisionista y estrategias análogas

80

Colegio de Contadores Públicos
de México



Afiliado al
IMCP

L.C.P. Oswaldo Méndez
Álvarez, Integrante de la
Comisión de Desarrollo Fiscal
1 del Colegio de Contadores
Públicos de México



INTRODUCCIÓN

Desde la inclusión de nuestro país como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), México ha tenido que incorporar y adoptar nuevas regulaciones, derivadas de las recomendaciones que se han hecho a nivel mundial para poder integrarse a las reglas mundiales de tributación y equidad entre los países con los que se tiene relación comercial.

Desde la adopción de metodologías de precios de transferencia –y hasta la reciente firma de aceptación del nuevo Convenio Multilateral para la implementación de las medidas relativas a los tratados tributarios para prevenir la erosión de la base fiscal y traslado de utilidades a otros países–, la regulación fiscal mexicana ha incluido también como parte de su legislación una serie de medidas y reformas encaminadas al cumplimiento de tales reglas mundiales.

La más reciente recomendación e instrumentación de las reglas en los casos en que un extranjero puede configurar un establecimiento permanente en México, sin duda, obliga a revisar los modelos de negocio que pueden estarse utilizando en el país.

ANTECEDENTES

La regulación de la figura del establecimiento permanente en las leyes fiscales de México data desde principios del siglo XX, en donde se incorporaron gravámenes a los extranjeros domiciliados en el país o fuera del mismo, si es que las ganancias provenían de giros en México.

Estos antecedentes concebían como fuente del establecimiento al domicilio en donde estaban ubicados y, posteriormente, al igual que a nivel mundial, se evolucionó a la concepción de residencia fiscal, a la ubicación de un lugar en donde se efectúen actividades empresariales, en lugar de una mera fuente de riqueza, excepciones en los casos en que esas actividades pueden no generar un establecimiento, etcétera.

A nivel mundial, también se consideraron en los primeros modelos de convenios internacionales tales definiciones, excepciones e interpretaciones que deben darse a los artículos que adoptan los países al celebrar un Tratado Internacional para Evitar la Doble Tributación.

Como parte de la reciente actualización mundial, y a los esfuerzos combinados para generar acciones para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de utilidades o beneficios, mejor identificadas por el acrónimo del idioma inglés BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), se plantearon medidas concretas para impedir que no se configure un establecimiento permanente en un país determinado.

En la Acción 7 denominada “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente”, preparada por el proyecto de la OCDE y del G-20 (Grupo de los 20) sobre BEPS, cuyo estudio inició en 2013 y se concluyó el informe final en el 2015, recoge las principales medidas en torno a la actualización en la definición del establecimiento permanente y así evitar el uso de estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurrían para no generar la figura del establecimiento permanente.

Cabe destacar que las Acciones del Plan BEPS se plantearon para incorporarse y adaptarse a los

tratados internacionales que se hubiesen celebrado conforme al Convenio Modelo de la OCDE y, de manera “práctica”, incorporarse a través de un Convenio Multilateral que “actualice”, *de facto*, los artículos, comentarios y consideraciones del Convenio Modelo para cada una de las acciones BEPS y, en el caso que nos ocupa, para el artículo 5 del Convenio Modelo relativo al establecimiento permanente.

En ese sentido, el 7 de junio de 2017, México firmó el Convenio Multilateral antes señalado, con el cual los distintos países que lo han suscrito también han dado a conocer las reservas y comentarios a los artículos incluidos, por lo que la aplicación de los nuevos supuestos para ser considerado como establecimiento permanente puede ya estar en marcha, en tanto se concluyan los procesos de ratificación e implementación.

Es importante mencionar que ese instrumento aún puede generar dudas respecto a la entrada en vigor para la aplicación de sus artículos; el idioma a considerar en tratados que se firmaron exclusivamente en español, puesto que el Convenio Multilateral sólo se firmó en idioma inglés, entre otros. Pero las disposiciones contenidas, tarde o temprano confirmarán la aplicación de las Acciones BEPS para el establecimiento permanente.

En el desarrollo del presente artículo se abordará uno de los supuestos que comúnmente puede efectuarse por grupos multinacionales y que en México encuadran las nuevas disposiciones como establecimiento permanente para el extranjero, que es la elusión artificiosa a través de contratos de comisionista y estrategias análogas, así como las consideraciones jurídicas que aún están en duda por la aplicación y que, sin duda alguna, será necesario señalar una seguridad jurídica en la aplicación de estas acciones.

ACCIÓN 7 BEPS

La Acción 7 del Plan BEPS incluye los planteamientos y modificaciones que sugirieron para adecuar las regulaciones del establecimiento permanente y evitar la exclusión fraudulenta de dicho estatus.

De los planteamientos, se pueden observar las siguientes tres situaciones:

1. Elusión artificiosa de establecimiento permanente a través de contratos de comisionista y estrategias análogas.

2. Exclusión fraudulenta del establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones específicas del Convenio Modelo de la OCDE (apartado 4 del artículo 5).

3. Abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre entidades estrechamente relacionadas, aplicables a obras o proyectos de construcción o instalación.

La Acción 7 plantea las conclusiones sobre lo que de cada situación se analizó y los cambios que debieran efectuarse tanto al texto del artículo 5 del Convenio Modelo, así como una actualización de los comentarios propuestos que, cabe mencionar, existen precedentes jurídicos que confirman que tales comentarios deben considerarse para la correcta interpretación y aplicación de un tratado con un país determinado. A continuación, se resumen los porqués de cada situación:

Elusión artificiosa de establecimiento permanente a través de contratos de comisionista y estrategias análogas

El uso de un contrato de comisión mercantil permite al legítimo dueño de una mercancía o de un producto, venderlo en un Estado a través de otra persona (comisionista) que lo realiza a nombre de esta última, pagando como contraprestación una comisión por el servicio realizado. En nuestro país, el modelo de contrato de comisión mercantil sin representación o comúnmente llamado con comitente oculto, es un claro ejemplo de lo analizado en la Acción 7.

Debido a que el comisionista no es el propietario de las mercancías, no puede verse sometido a algún gravamen por esa venta y sólo tributa sobre la comisión que se pactó como contraprestación.

Para el propietario de las mercancías, residente en el extranjero, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado en que se está generando el beneficio de las ventas, considerando lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del Convenio Modelo en la medida que el contrato con el comisionista no sea vinculante para la empresa extranjera y, principalmente, por la remisión a la celebración formal de los contratos en nombre de la compañía extranjera.

Como estrategias análogas para encuadrar las excepciones de establecimiento permanente están:

(i) las que se refieren a contratos que se negocian en un Estado, pero se celebran o autorizan en el extranjero o, (ii) cuando se actúa como agente independiente, aunque sea una parte estrechamente relacionada de la empresa extranjera por cuenta de la que se actúa.

En este sentido, las modificaciones propuestas consideran que las actividades de un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos, los cuales generan obligaciones por parte de una empresa extranjera, si crean un vínculo suficiente para la imposición en ese país, o bien, configurando un establecimiento permanente en ese Estado, salvo cuando se realicen las actividades en un estricto marco de independencia que –como se observará más adelante–, las partes relacionadas quedan excluidas de tal “independencia”.

Exclusión fraudulenta del establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones específicas del Convenio Modelo de la OCDE

Esta situación busca corregir los abusos que se pueden dar al considerar como actividades preparatorias o auxiliares, mismas que no configurarían un establecimiento permanente conforme al apartado 4 del artículo 5 del Convenio Modelo, y que por la dinámica de negocios actual ya sean actividades principales o esenciales y, por tanto, el extranjero debiera tributar en el país en que las realiza.

Esta situación también prevé limitar la fragmentación de actividades, en las que se trata de evitar el establecimiento permanente por parte de empresas multinacionales, al dividir las actividades de un negocio operativo y cohesionarlas en varias operaciones, argumentando que cada una de ellas corresponde a las actividades con un carácter preparatorio o auxiliar, pretendiendo encuadrar dentro de las excepciones del Convenio Modelo.

Abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre entidades estrechamente relacionadas, aplicables a obras o proyectos de construcción o instalación

En este supuesto, se prevé evitar la excepción que aplica a obras o proyectos de construcción o de instalación para no ser considerado un establecimiento permanente, cuando sus duraciones son mayores a 12 meses, y que se detectó mediante la implementación

de fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente relacionadas, para no exceder la duración de una determinada obra, y gozar de la excepción de un establecimiento permanente.

Por la relevancia de las modificaciones efectuadas, se analizarán los cambios efectuados en el tema: Elusión artificiosa de establecimiento permanente a través de contratos de comisionista y estrategias análogas, relativo los contratos de comisionistas.

Elusión artificiosa de establecimiento permanente a través de contratos de comisionista y estrategias análogas

En el artículo 12 del multicitado Convenio Multilateral se incluyen los párrafos que buscan evitar el establecimiento permanente con la celebración de contratos de comisionistas y para comprender la relevancia de las modificaciones a seguir, analicemos primeramente lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) contempla para el caso de operaciones celebradas con agentes independientes:

Artículo 2, segundo párrafo

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendentes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.

Por su parte, los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE establecen:

5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúa por cuenta de una empresa y tenga y ejerza*

habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. *No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*

Nuestra legislación preveía la misma situación que el Convenio Modelo de la OCDE para considerar que un extranjero no tiene un establecimiento permanente cuando el intermediario o un comisionista ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero, o bien, cuando actuaba en el marco ordinario de actividad. Sin embargo, el resultado de la Acción BEPS modifica los apartados 5 y 6, y se incluyen en las disposiciones del artículo 12 del Convenio Multilateral, señalando lo siguiente:

5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son*

a) *en nombre de la empresa, o*

b) *para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o*

c) para la prestación de servicios por esa empresa,

Se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

De esta modificación se destacan los siguientes cambios:

1. Respecto a la condición del apartado 6 que se incluye, éste se refiere a que no se considera que exista una condición de agente independiente cuando se actúe exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una o varias empresas estrechamente relacionadas. Esta relación puede ser fundamental para que varios modelos de negocio de empresas multinacionales pudiesen generar un establecimiento permanente.

2. Anteriormente se preveía que el comisionista contara con una facultad para celebrar poderes en nombre de la empresa, y ahora se prevé que ese intermediario, habitualmente concluya los contratos o habitualmente desempeñe el rol para la conclusión de los contratos.

3. Se prevé que esos contratos se celebren sin modificaciones sustanciales.

4. Se aclara que los contratos pueden ser indistintamente a nombre de la empresa, para transferencia de bienes o propiedad o concesión del uso o goce de los bienes, así como para la prestación de servicios.

La modificación al apartado 6, inciso a) del artículo 5 del Convenio Modelo es equivalente al párrafo 2 del artículo 12 del Convenio Multilateral, el cual dispone:

6. ...

a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad.

No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.

c) En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

(Énfasis añadido.)

De esta modificación se destaca lo siguiente:

1. La exclusión de que no se actúa en el marco ordinario de un agente independiente cuando: **(i)** se actúa exclusivamente o **(ii)** casi exclusivamente por cuenta de empresas estrechamente relacionadas.

2. El supuesto de cuándo considerar que dos empresas son estrechamente relacionadas cuando exista control de una sobre otra de manera directa o indirecta, ampliando no sólo a un tema accionario, sino a cualquier interés económico que pudiera ejercerse como podría resultar de *Joint Ventures* o contratos de asociación en participación que, para efectos fiscales en México, se asemeja a un contribuyente cuando se cumplen los supuestos del Código Fiscal de la Federación (CFF).

CONVENIO MULTILATERAL

Ya se han comentado en el apartado anterior los dos principales párrafos del artículo 12 que reúne las modificaciones de la Acción 7 del Plan BEPS; sin embargo,

es importante señalar que ese numeral no representa un “estándar mínimo” o algo que sea irrenunciable entre las partes que suscriben el acuerdo y que, evidentemente, hace necesario contar con reservas para la aplicación de las disposiciones con otros países y en los tratados ya suscritos.

Es claro que México sí adoptará los dos artículos relativos para combatir los acuerdos de comisionistas y conclusión de contratos en el extranjero, así como la conclusión de contratos con los agentes que estén estrechamente vinculados como partes relacionadas.

En este sentido, y dados los diversos tratados celebrados por México, de los países que han suscrito al momento el Convenio Multilateral, con 18 de ellos se coincide en la aplicación de ese artículo. Sin embargo, los Estados Unidos de América (EUA) con el que mayormente se tiene relación comercial y empresarial no ha firmado ni prevé adherirse al citado convenio, por lo que no habría tal aplicación con el principal país comercial y de negocios.

Por tanto, México no podría aplicar estas disposiciones con residentes de ese país, a menos que se introduzcan reformas similares en la LISR y adecuarlo con lo que regirá en el Convenio Multilateral.

No obstante, podría tomarse en cuenta que el mencionado convenio claramente llevaría a considerar estos supuestos como establecimiento permanente para las actividades que realice un extranjero y que quede comprendido en las exclusiones.

Mientras tanto, no es del todo claro la inmediata aplicación, la forma de hacer valer jurídicamente el Convenio Multilateral y si los artículos ya publicados serán considerados como sustitutos o complementarios cuando los tratados celebrados no prevean la disposición o estén incluidas con otras reservas, etcétera.

Finalmente, deberán revisarse los protocolos que deben seguirse como tratado internacional para su aplicación legal, así como las consideraciones jurídicas para el idioma con el que se firmó, pues sólo fue el inglés, y en dónde pueden representar inconvenientes en una interpretación jurídica, así como cuestionamientos de validez constitucional.

CONCLUSIONES

1. La adopción por México del Convenio Multilateral lleva a considerar una aplicación de la Acción 7 del

...habrá de esperarse la modificación de la LISR para incluir estas excepciones de establecimiento permanente y así poder ejercer el supuesto para aquellos países que no suscriban tal convenio, o bien, con aquellos países que se reserven la adopción del artículo 12...

Plan BEPS para evitar la exclusión fraudulenta de configurar un establecimiento permanente ya sea por: **(i)** la celebración de ciertos contratos de comisionista y estrategias análogas en grupos que pueden ser partes estrechamente relacionadas; **(ii)** la fragmentación de actividades que puedan ser consideradas como preparatorias o auxiliares, y **(iii)** por fraccionar contratos en obras o proyectos de construcción o instalación para gozar de los beneficios de exención de los tiempos, para configurar un establecimiento permanente.

2. En relación con la acción para considerar que existe establecimiento permanente cuando las operaciones celebradas por comisionistas se destacan que no sólo se realicen por cuenta o a nombre de la empresa, sino que habitualmente se concluyan los contratos o habitualmente se desempeñe el rol para la conclusión de los mismos; además que éstos se realicen sin modificaciones sustanciales y, la exclusión de que no existe una actuación en el marco ordinario de la actividad, cuando el intermediario o comisionista es una persona estrechamente vinculada con quien realiza la actividad empresarial, incluyendo una exclusividad o casi un exclusividad en su operación.

3. Ante los retos de la implementación del Convenio Multilateral habrá de esperarse la modificación de la LISR para incluir estas excepciones de establecimiento permanente y así poder ejercer el supuesto para aquellos países que no suscriban tal convenio, o bien, con aquellos países que se reserven la adopción del artículo 12, el cual regula los supuestos para contratos de comisionistas. •