

XXV Seminario Fiscal de la Industria Minera

Aspectos fiscales internacionales / Consideraciones sobre financiamiento público



Convención para Evitar la Doble Imposición de la Alianza del Pacífico

Antecedentes

- El 14 de octubre de 2017, México, Colombia, Chile y Perú, suscribieron la "Convención para Homologar el Tratamiento Impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados parte del Acuerdo del Marco de la Alianza del Pacífico" (la "**Convención**").

Sus objetivos son: *(i)* preservar un crecimiento económico sostenido y profundizar en la integración económica y financiera entre los Estados Parte y *(ii)* fortalecer y consolidar el Mercado Integrado Latinoamericano ("**MILA**"), así como sus mercados de capitales.

- Después de su aprobación, publicada el 22 de junio de 2018 en el Diario Oficial de la Federación ("**DOF**"), y de la conclusión de los procesos de ratificación de los demás Estados Parte, el 2 de julio de 2023 entró en vigor la Convención, siendo aplicables sus disposiciones a partir del **1 de enero de 2024**.

Análisis

A través de la Convención, se modificaron de manera automática acuerdos para evitar la doble imposición celebrados entre los Estados Parte.

Los cambios más significativos radican en:

- (i) Los fondos de pensiones reconocidos por los Estados Parte serán considerados como los beneficiarios efectivos de los ingresos que perciban.
- (i) Se establece una tasa máxima de retención del 10% sobre el importe bruto de los intereses en el Estado del que procedan; no obstante, si el tratado fiscal prevé una tasa menor, ésta será la aplicable.
- (i) Será ingreso exento en el país de la fuente, la ganancia de capital derivada de la enajenación de acciones, representativas del capital de una sociedad residente en un Estado Contratante realizada en la bolsa de valores, por lo que dicho ingreso solo será tributable en el Estado de residencia del fondo de pensiones.

Impuesto Mínimo Global



Introducción al Plan BEPS

- En julio de 2013, se publicó el “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, en el que se identificaron 15 acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“**BEPS**”, por sus siglas en inglés).
- En octubre del 2015, se publicó el Plan de Acción BEPS de la OCDE/G-20, el cual contiene medidas para mejorar 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: *(i)* prevenir la búsqueda del tratado más favorable (“*treaty shopping*”); *(ii)* revisión normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; *(iii)* enfoque en la sustancia de las transacciones; *(iv)* evaluación de los efectos de los regímenes preferenciales; e *(v)* implementación de medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

Antecedentes

El 10 de julio de 2021, los ministros de Finanzas del Grupo de los Veinte (“**G-20**”) aprobaron el establecimiento de un impuesto mínimo global (“**IMG**”) a los grupos multinacionales (“**MNE**”, por sus siglas en inglés).

El acuerdo respaldado por 130 países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“**OCDE**”), representa uno de los pasos más significativos para la implementación del enfoque propuesto por los miembros del Marco Inclusivo OCDE/G20 (“**Marco Inclusivo**”) sobre BEPS.

Análisis

El Marco Inclusivo se basa en dos pilares. El **Pilar 1** consiste en un conjunto de propuestas que permiten a los Estados gravar las ganancias de las MNE obtenidas en su jurisdicción, mientras que el **Pilar 2** busca la implementación de un IMG.

Pilar 1: Cambio en la tributación internacional de las MNE.

- Anteriormente, solo las empresas con presencia física en un país estaban sujetas a impuestos en ese lugar, lo que no se ajustaba a la realidad de la economía actual, específicamente respecto a las empresas digitales y centradas en el consumidor. En lugar de basarse únicamente en la presencia física, el Pilar 1 busca distribuir parte de los beneficios de estas empresas a los países donde tienen usuarios o clientes significativos.
- El Pilar 1 se enfocaba en empresas digitales y de consumo, pero se decidió extender su aplicación a empresas con ingresos de más de 20,000 millones de euros y ganancias netas superiores al 10%. En este caso, el 25% de las ganancias que excedan el 10% se redistribuirá a las jurisdicciones del mercado.

Para determinar si una entidad se encuentra obligada al pago de un impuesto, se deben realizar cuatro pasos:

1. Prueba de actividades: Analizar si las actividades en una jurisdicción son susceptibles de ser gravadas bajo el Pilar 1.
2. Prueba de rentabilidad: Verificar si la entidad obtiene suficientes beneficios para pagar.
3. Prueba de conexión con el mercado: Evaluar si existen vínculos suficientes para asignar ingresos a la jurisdicción donde se realizan las actividades.
4. Asignación a prorrata. Si una entidad debe pagar, pero no tiene beneficios suficientes, otras entidades del grupo deben contribuir con la parte faltante.

Pilar 2: Impuesto Mínimo Global (“IMG”) del 15%.

El Pilar 2 se refiere a la implementación de un IMG del 15% que las MNE deberán pagar sobre los beneficios obtenidos en todas las jurisdicciones en las que operen. Lo anterior, de conformidad con cuatro reglas principales:

- Regla de inclusión de ingresos: Permite gravar los ingresos, sucursales y entidades controladas en el extranjero.
- Regla de pagos subestimados: Complementa a la “Regla de inclusión de ingresos” al negar deducciones o retenciones en la fuente de los ingresos.
- Regla de sujeción a impuestos: Evita la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación, cuando los ingresos no se encuentren gravados en la jurisdicción de residencia del beneficiario.
- Regla de sustitución: Busca reemplazar regímenes unilaterales de extensión fiscal.

El G-20 acordó que el impuesto mínimo global se aplique a grupos multinacionales con facturación superior a 750 millones de euros, a partir de 2023.

Las reglas Global Anti-Base Erosion, en las que se basa la aplicación del Pilar Dos, son: la Regla de Inclusión de Ingresos (“**IIR**”) y la Regla de Pagos Insuficientemente Gravados (“**UTPR**”). La IIR permite a los países gravar las ganancias que se gravaron a una tasa menor en otro lugar, mientras que la UTPR limita las deducciones en las entidades del grupo.

Además, se introduce una tercera regla denominada de Sujeción a Impuestos. Esta permite a las jurisdicciones fuente gravar determinados pagos intragrupo con una tasa mayor a la prevista originalmente, cuando dichos pagos se encuentren gravados a una tasa inferior al mínimo en la jurisdicción de residencia del prestador.



Comentarios Finales

El **Pilar 1** plasma el compromiso de aplicar de forma simplificada y ágil las normas sobre precios de transferencia, prestando especial atención a las necesidades de los países con poca capacidad. Mientras que el objetivo principal del Pilar 2 es garantizar que una gama mucho más amplia de MNE tributen a un nivel mínimo, preservando al mismo tiempo la capacidad de todas las empresas para innovar y ser competitivas.

Algunos de los efectos de los Pilares son:

- Los países con regímenes fiscales nula o baja imposición (menos del 15%) perderán ventajas fiscales.
- Se limitará la competencia fiscal agresiva entre países.
- Los incentivos fiscales interactuarán de manera diferente con el IMG.

La SHCP informó que durante 2023 seguirá trabajando en el marco legislativo que regirá la puesta en marcha del IMG, por lo que **se espera que entre en vigor en 2024**. Se calcula que la recaudación global sea de los 150 mil millones de dólares, lo cual significa que México recaudaría alrededor de entre 20 mil y 40 mil millones de pesos adicionales por año.



Convenio Multilateral para Implementar
las Medidas Relacionadas con los
Tratados Internacionales Destinados a
Prevenir la Erosión de las Bases
Imponibles y el Traslado de Beneficios
(MLI)

Antecedentes

- El 24 de noviembre de 2016, se finalizaron las negociaciones sobre *Convenio Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Internacionales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios* (“**MLI**” por sus siglas en inglés).
- La Convención Multilateral surge como medio para favorecer la implementación de las medidas del plan de acción BEPS que afectan a los Convenios para Evitar la Doble Tributación (Acción 15 BEPS).
- El MLI es un tratado internacional multilateral cuyo objetivo es la modificación de los Convenios para evitar la Doble Tributación en materia de impuestos sobre la renta, de manera rápida, sistemática y coordinada.
- El 7 de junio de 2017, 68 países, incluyendo a México, suscribieron el MLI.

- México optó por aplicar el MLI a todos sus tratados fiscales, independientemente de su estatus. Esto significa que México eligió afectar todos los tratados previamente celebrados y los que se encontraban en negociación a esa fecha. Actualmente México tiene celebrado convenio con 61 países distintos, de los cuales 47 ya han ratificado su posición en el MLI y han presentado una postura final de dicho instrumento ante la OCDE.
- El tratado fue ratificado por el Senado de la República el 12 de octubre de 2022. (5 años después de su firma), tras haber ratificado el MLI, México realizó el depósito del instrumento del instrumento ratificatorio ante la OCDE. Así los efectos de las disposiciones del MLI sólo serán efectivas a partir del 1 de enero de 2024.

Análisis

- El MLI busca evitar el traslado artificial de beneficios fiscales a jurisdicciones con bajos o nulos impuestos, a través de cláusulas que limitan los beneficios a contribuyentes que cumplan ciertos requisitos.
- Aborda una variedad de temas, como: el alcance y la interpretación de términos, mecanismos híbridos, uso abusivo de los tratados fiscales, limitación de beneficios, elusión del estatus de establecimiento permanente (“**EP**”) y mecanismos de resolución de controversias, entre otros.
- El MLI no funciona como un protocolo complementario de un tratado fiscal existente, pues solo modifica artículos, párrafos o tratamientos específicos.

- Algunas jurisdicciones no han ratificado el tratado, lo que significa que sus tratados con estas jurisdicciones no se verán afectados, provisionalmente.
- Las disposiciones de principios o estándares mínimos (“**DPM**”) están enfocadas a evitar el abuso de tratados bajo la Acción No. 6 (“Propósito de un Convenio Fiscal Cubierto). Los países solo pueden dejar de aplicar estas DPM si su tratado fiscal ya contiene disposiciones similares.
- Los tratados firmados después del MLI ya incluirían los estándares mínimos y no requerirían modificaciones.

Consecuencias en México

- **Adopción de una prueba de propósito principal (“PPT”).**

La PPT permite restringir los beneficios del tratado en situaciones de abuso.

- **Eliminación de la doble imposición, sin crear oportunidades para la no imposición o la imposición reducida.**

- **Adopción de una disposición simplificada de limitación de beneficios (“LOB”).**

Se impondrán ciertas pruebas que deben cumplirse para poder reclamar los beneficios proporcionados por un tratado fiscal.

Sobre la cláusula LOB o PPT

Los países tenían la opción de elegir entre dos enfoques principales en la implementación de esta disposición:

- i) Enfoque basado en la PPT: Evaluar si uno de los propósitos principales de una transacción o acuerdo es obtener beneficios fiscales. Si se cumple esta condición, los beneficios del tratado pueden ser negados.
- ii) Enfoque basado en la LOB: Se establece una cláusula de LOB que contiene una serie de requisitos específicos que deben cumplirse para poder acceder a los beneficios del tratado.

México optó por implementar una cláusula PPT complementada por una LOB simplificada.

- **Adopción de una disposición simplificada de limitación de beneficios (“LOB”).**

La adopción de una LOB implica que se impondrán ciertas pruebas que deben cumplirse para poder reclamar los beneficios proporcionados por un tratado fiscal.

- **Adopción de medidas antiabuso para prevenir la evasión del estatus de EP.**

Estos cambios expandirán significativamente el concepto de EP y requerirán que los contribuyentes realicen un análisis más detallado al utilizar tratados fiscales para mitigar la existencia de un EP.



Financiamiento público: *Deuda y contribuciones*

- Estamos inundados de datos y opiniones sobre el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación (“**PEF**”) para 2024 que, conforme a la Constitución Federal, deberá de ser discutido y aprobado (en su caso, modificado) por la Cámara de Diputados.
- Los datos apuntan con claridad a un incremento de la deuda pública y a metas recaudatorias de contribuciones sumamente ambiciosas.
- Gran parte de las opiniones se enfocan en señalar que es necesaria una reforma fiscal en el siguiente periodo de gobierno.

Las finanzas públicas se nutren de recursos obtenibles por dos vías a las que corresponden regulaciones constitucionales y legales también distintas:

- Deuda pública: que debe destinarse a *(i)* obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos *(ii)* se realicen con propósitos de regulación monetaria y *(iii)* con motivo de una emergencia (invasión, perturbación grave de la paz pública u otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto)
- Contribuciones: las contribuciones deben destinarse a curbir el **gasto público**.

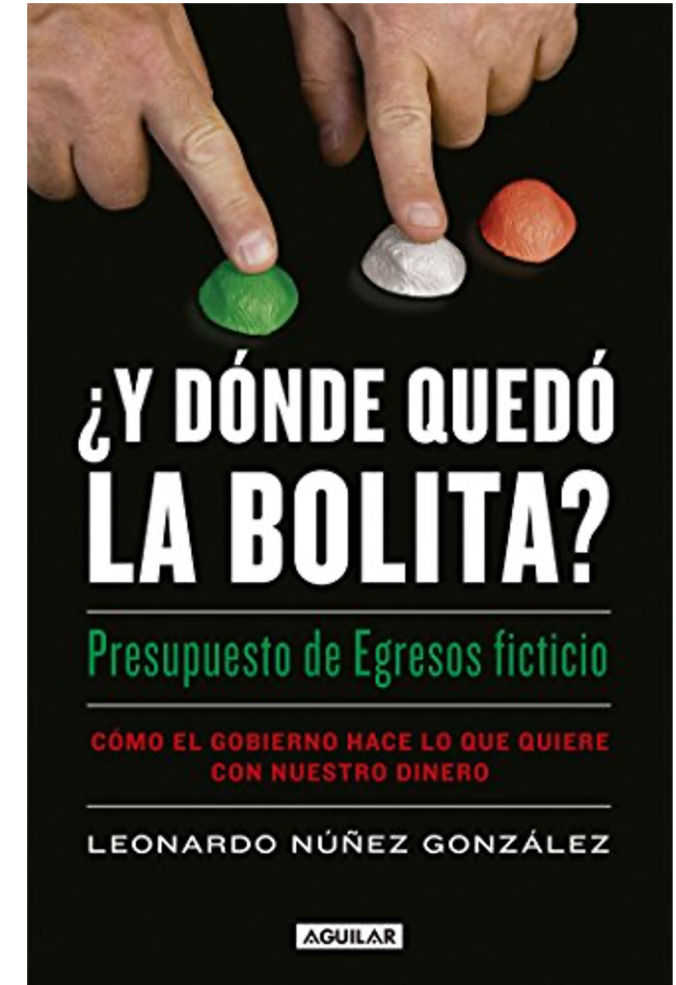
No existe una definición constitucional del concepto de “gasto público”, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado la noción de gasto público desde las siguientes aproximaciones:

- “Es un principio de justicia fiscal que garantiza la aplicación de lo recaudado para la satisfacción de las necesidades colectivas, sociales o públicas”.
- “El concepto de gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y el concepto material de gasto público consiste en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad”.
- “La exigencia del artículo 31, fracción IV , no es que la recaudación ingrese a una caja común, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado presta a la colectividad”
- “Los tributos pueden destinarse, desde su origen, a cubrir un gastos especial, siempre que sea en beneficio de la colectividad”.

Uso real del Gasto Público



- El libro de Leonardo Núñez González, “¿Y Dónde Quedó la Bolita? Cómo el gobierno hace lo que quiere con nuestro dinero” nos da algunas aproximaciones al ejercicio del presupuesto.
- En dicha obra, el autor demuestra que el PEF, en realidad, es un indicador de lo que se gasta, siendo la cuenta pública el instrumento que lo determina.
- Expone que lo que realmente ocurre es lo siguiente:
 1. Se captan más recursos de los previstos en las leyes de ingresos (lo que representaría la ausencia de obligación tributaria, a partir de ese momento).
 2. Desvío / reorientación de casi el 20% del gasto, destinado a conceptos distintos de los establecidos en el presupuesto.
 3. La Auditoría Superior de la Federación ha sido inoperante e incapaz de fincar responsabilidades administrativas pues hasta la fecha no hay procedimientos penales abiertos por el uso del presupuesto.



Ideas de cierre



- Parece insensato sustentar que México requiere imperativamente una “reforma fiscal”; que pretenda solamente incrementar la carga sobre el sector formal.
- El impuesto sobre la renta (“ISR”) se ha desnaturalizado completamente en el caso de personas físicas, pareciendo ser mas un impuesto al ingreso.
- La carga fiscal “integrada” para personas físicas de la clase media llega a ser mayor al 60%; a cambio, no se cuenta con sistemas de salud, ni educación de carácter público lo que obliga a acudir a proveedores privados; el remanente después de cubrir estas cargas fiscales y gastos “de vida” resulta extremadamente bajo.

- Las personas de bajos ingresos también carecen de servicios públicos suficientes que les permitan disponer de lo que generen para vivir dignamente
- En el caso de personas morales, existe una presión fiscal importante; sin embargo, siguen existiendo sectores donde la evasión y prácticas defraudatorias son recurrentes. Ahí siguen existiendo oportunidades de recaudación.
- La racionalidad en el gasto (evitar su desperdicio) debe ser la clave para un rebalanceo de las finanzas públicas, no mayor presión fiscal sobre los contribuyentes cautivos.