

XXVI Seminario Fiscal de la Industria Minera

Tratados Fiscales para Evitar la Doble Imposición y Pilar II

Mauricio Bravo Fortoul
Luis Alejandro Ramírez González

Agenda

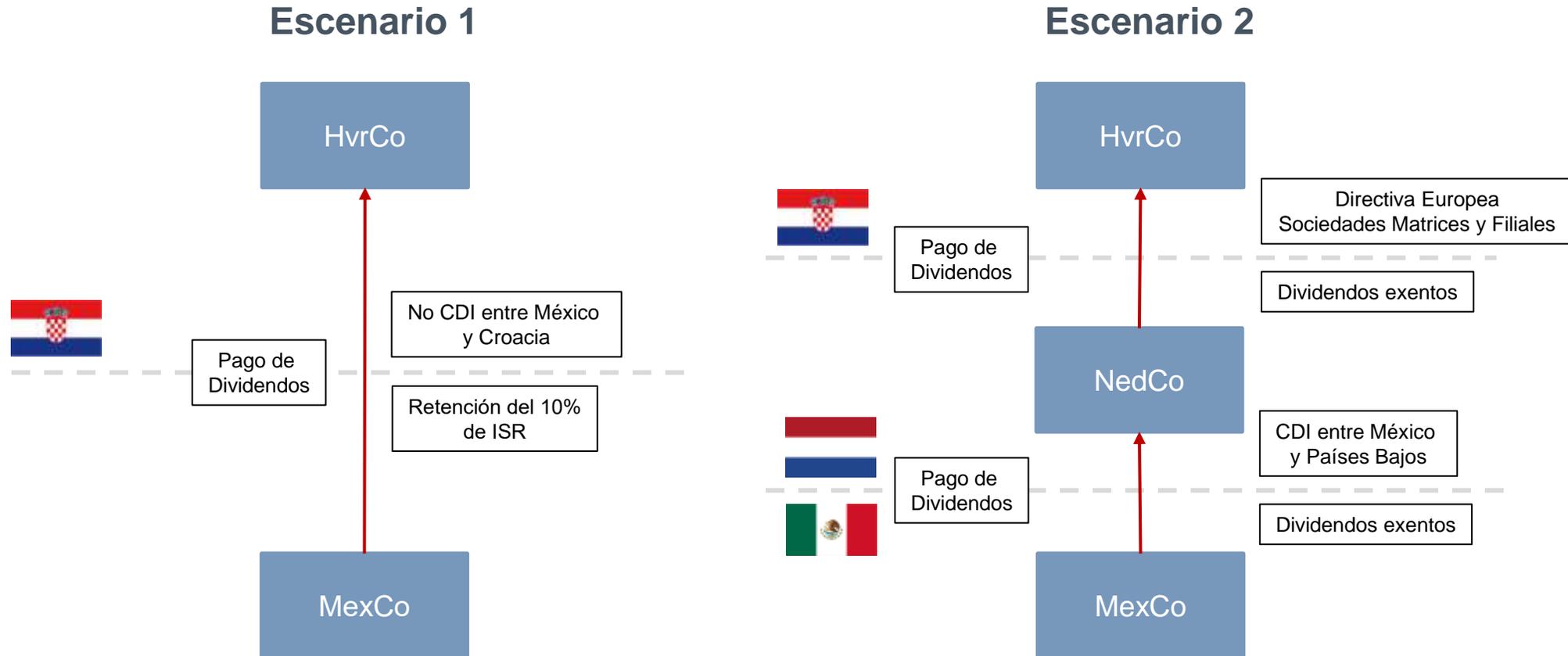
- La figura de “beneficiario efectivo” en pagos al extranjero de dividendos, intereses y regalías
- Criterios judiciales relevantes en materia fiscal internacional
- Pilar Dos: el impuesto mínimo global
- Otras novedades en el contexto fiscal internacional

Beneficiario efectivo

- La figura del beneficiario efectivo
- Artículos 10, 11 y 12 del Modelo Convenio OCDE
- Precedentes internacionales
- Precedentes en México

La figura del beneficiario efectivo

Estructuras a las que se encuentra dirigida



La figura del beneficiario efectivo

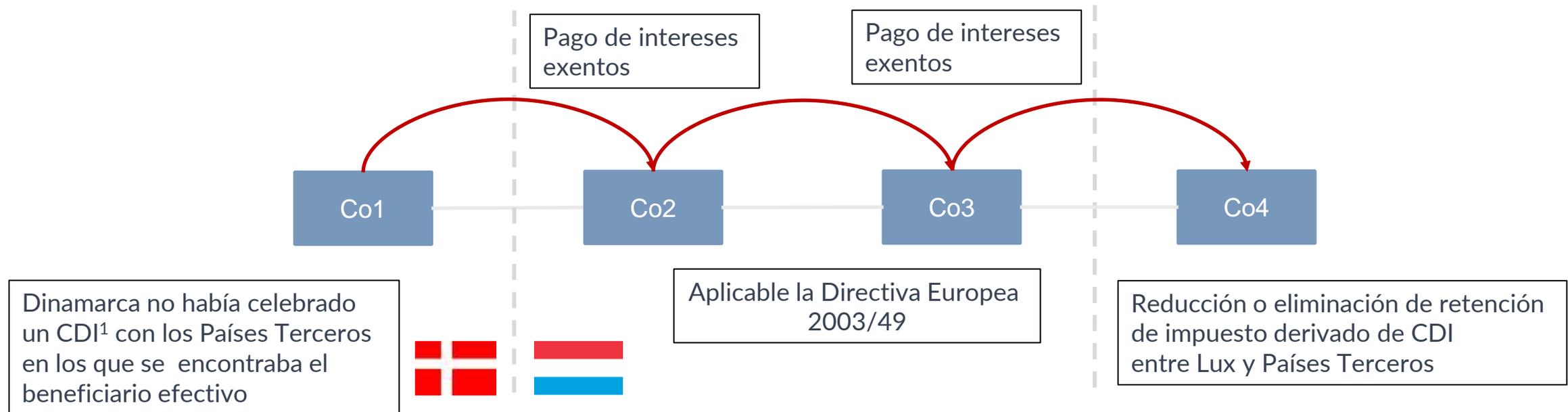
Modelo Convenio OCDE y Comentarios

1977	2003	2014	2017
<ul style="list-style-type: none"> • Restringe la potestad tributaria de la jurisdicción de fuente, reduciendo o eliminando la retención sobre ingresos por: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Dividendos ✓ Intereses ✓ Regalías • No se estableció un concepto • Un intermediario, como lo son agentes, mandatarios y otras figuras similares, no puede beneficiarse de la imposición reducida prevista para los beneficiarios efectivos • México adoptó la figura del “beneficiario efectivo” en 1993 únicamente para determinar la tasa de retención a intereses 	<ul style="list-style-type: none"> • Su concepto no es técnico y restrictivo, sino económico y amplio • Debe interpretarse acorde al objeto y propósito de los tratados fiscales, es decir, evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal • El receptor formal de los ingresos que actúa por cuenta de un sujeto principal, no puede considerarse beneficiario efectivo • El beneficio de tratado puede ser aplicable cuando se interpone una entidad intermediaria, siempre que el “beneficiario efectivo” del ingreso sí sea residente de la otra jurisdicción contratante 	<ul style="list-style-type: none"> • Su concepto no corresponde al que en su momento pudiera tener conforme a legislación doméstica, sino que tiene un sentido fiscal internacional propio • El beneficiario efectivo tiene el derecho de usar y disfrutar del ingreso (libre disposición), no se encuentra obligado a transmitir el pago recibido a otra persona 	<ul style="list-style-type: none"> • Es una forma específica de regla antiabuso que no impide la aplicación de otras reglas antiabuso, en particular, del nuevo artículo 29 del Modelo Convenio OCDE que incluye la cláusula de limitación de beneficios (“LOB”) y la cláusula del examen sobre el propósito principal (“PPT”)

Precedentes Internacionales

“Casos Daneses” - C-115/16 y acumulados del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- **Antecedentes:** Se negó la exención del impuesto sobre sociedades establecida en la Directiva Europea 2003/49, relativa al régimen fiscal de pago de regalías e intereses entre sociedades asociadas, al considerar que las sociedades receptoras de los intereses no eran las beneficiarias efectivas y constituían meras sociedades instrumentales



¹Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital.

“Casos Daneses” - C-115/16 y acumulados del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- **Cuestión a dilucidar:**
 - ✓ ¿Cuál es concepto de “beneficiario efectivo” para efectos de la Directiva 2003/49?
 - ✓ ¿Es posible interpretar dicho concepto conforme al Modelo Convenio OCDE, sus Comentarios y las modificaciones sucesivas de estos últimos?
- La Directiva 2003/49 tiene por objeto evitar la doble imposición de los pagos intereses y regalías transfronterizos, mediante la restricción de la potestad tributaria del Estado miembro en el que se hubieren originado los ingresos, siempre que el “beneficiario efectivo” sea una sociedad establecida en un Estado miembro

“Casos Daneses” - C-115/16 y acumulados del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- **Sentencia dictada el 29 de febrero de 2019:**
 - ✓ El “beneficiario efectivo” es aquella entidad que disfruta los intereses percibidos desde un punto de vista económico, por lo que dispone de la facultad de determinar libremente su destino
 - ✓ La Directiva se inspiró en el Art. 11 del Modelo Convenio OCDE de 1996 y persigue el mismo objetivo, a saber, evitar la doble imposición internacional. Por lo tanto, el Modelo Convenio OCDE, sus Comentarios y las sucesivas modificaciones, son pertinentes para interpretar el concepto de “beneficiario efectivo”
- Este precedente ha sido el sustento de diversas sentencias de Estados miembros de la Unión Europea que interpretan el concepto de “beneficiario efectivo” para efectos de la Directiva 2003/49 y los Convenios para evitar la doble imposición. El último identificado fue un caso resuelto en Bélgica el 27 de octubre de 2023

RATIO LEGIS DE LA FIGURA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES²

- El Art. 11, párrafo 2, del CDI celebrado entre México, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, establece las tasas impositivas máximas aplicables por el Estado de donde provengan los intereses cuando el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado signatario. Dicho beneficio únicamente procede cuando entre el pagador y el beneficiario de los intereses no se interponga un tercero, salvo que el usufructuario sea residente del otro Estado signatario. Esta medida evita que un residente de un tercer Estado goce de los beneficios del CDI (Comentarios al Art. 11, párrafo 4, Modelo Convenio OCDE).
- La **ratio legis** de la figura del “beneficiario efectivo” **permite que se interponga un tercero entre el pagador y el beneficiario de los intereses, siempre y cuando el intermediario tenga la misma residencia que el beneficiario efectivo.**
- Este razonamiento debe resultar también aplicable en aquellos casos en los que se pretenda determinar la tasa impositiva aplicable a ingresos por dividendos y regalías al amparo de un CDI.

²DOBLE TRIBUTACIÓN.- BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES. Tesis III-PS-II-252 emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFF, Tercera Época, Año XI, No. 126, Junio 1998, p. 303.

DEFINICIÓN DEL BENEFICIARIO EFECTIVO³

- El Art. 11, párrafo 2, del CDI celebrado entre México y Países Bajos, en relación con los párrafos 9 al 10.3 de los comentarios al Art. 11 del Modelo Convenio OCDE, establecen que serán aplicables las tasas reducidas de retención del impuesto al perceptor de intereses que sea residente del otro Estado contratante y tenga la calidad de **beneficiario efectivo**.
- **El perceptor directo de los intereses que no tiene limitación alguna para disfrutarlos**, es quien **puede beneficiarse de las tasas reducidas previstas en el CDI**. Sin embargo, si el perceptor de los intereses se encuentra limitado para disfrutarlos por virtud de un contrato o disposición legal, o bien, funge como representante, agente designado o canalizador de otra persona residente en un tercer Estado, no será considerado el beneficiario efectivo y, en consecuencia, no podrá aplicar las tasas reducidas del CDI.
- Llama la atención la frase que utiliza la Primera Sección consistente en “perceptor **directo** de los intereses” para intentar definir la figura del “beneficiario efectivo”. Esta frase no puede ni debe interpretarse de forma restrictiva para negar los beneficios de tasas reducidas previstos en los CDI. Como se mencionó en el precedente anterior y es reconocido en el párrafo 11 de los comentarios al Art. 11 del Modelo Convenio OCDE, aun cuando el “perceptor directo de los intereses” no sea el beneficiario efectivo y sea un mero intermediario, las tasas reducidas previstas en el CDI serán aplicables si el beneficiario efectivo también es residente en el otro Estado contratante.

³ BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES. DEFINICIÓN. Tesis IX-P-1aS-170 emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 32, Agosto 2024, p. 271.

OBJETO Y PROPÓSITO DE LA FIGURA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO⁴

- El Art. 11, párrafo 2, del CDI celebrado entre México y Países Bajos, regula las tasas máximas aplicables por el Estado de fuente de los intereses cuando el beneficiario efectivo resida en el otro Estado contratante.
- La figura del “**beneficiario efectivo**” permite una desgravación que incentiva el movimiento de capital y el desarrollo de la inversión, pero a su vez tiene como propósito prevenir la elusión y evasión fiscal, debido a que **evita que el residente de un tercer Estado goce de los beneficios de la desgravación establecida en el CDI.**
- Esta interpretación de la Primera Sección relativa al objeto y propósito de un CDI, en específico, en lo concerniente a la figura del “beneficiario efectivo”, es acorde al desarrollo que ha sufrido esta figura a través de los años, lo que se advierte de los Comentarios al Modelo Convenio OCDE.

⁴ BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES PAGADOS EN EL EXTRANJERO. OBJETO Y PROPÓSITO DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1994, ACTUALIZADO POR EL PROTOCOLO QUE LOS MODIFICA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE DICIEMBRE DE 2009. Tesis IX-P-1aS-171 emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 32, Agosto 2024, p. 272.

Precedentes en México

Sentencia dictada el 9 de abril de 2024 por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, en el expediente 18322/21-17-03-6/1870/23-S1-01-04[04]:

- El concepto “beneficiario efectivo” se debe interpretar a la luz del objeto y propósito de los convenios fiscales, que es evitar la doble imposición y prevenir la elusión fiscal.
- Es **“beneficiario efectivo”** quien **tenga derecho a disponer y disfrutar los ingresos percibidos**, sin estar limitado a una obligación contractual o legal de cederlos a un tercero.
- TFJA sigue la teoría de la libre disposición económica también sostenida por la OCDE y el TJEU
- Es **contrario a los objetivos y propósitos de los convenios fiscales** que el Estado de fuente exente o reduzca la tasa de retención a los ingresos percibidos por un residente de un Estado que actúa simplemente por cuenta de otra persona quien realmente es quien se beneficia de los ingresos en cuestión.

Criterios judiciales relevantes

- Establecimiento permanente
- Contratos de fletamento
- Trabajadores expatriados
- Beneficios empresariales sujetos a imposición en México
- Software estandarizado
- Concepto de beneficios empresariales

Establecimiento permanente⁵

- **No constituye EP** en territorio nacional **un lugar de negocios** en el que sólo se realizan **actividades preparatorias o auxiliares** a la actividad empresarial de un residente en el extranjero. Sin embargo, **se constituirá un EP** en territorio nacional **cuando las actividades** que se realicen en uno o más lugares de negocio ubicados en territorio nacional **desarrollen parte de una operación de negocios cohesiva** y su combinación dé como resultado que no tengan el carácter preparatorio o auxiliar (Art. 3, primer y segundo párrafo, fracción III, LISR).
- Se **constituirá un EP en México** de un residente en el extranjero, en los **casos en los que se fragmente indebidamente una operación de negocios cohesiva**, lo que sucede cuando una sociedad mercantil mexicana realiza actividades de adquisición y exportación de bienes, para posteriormente enajenarlos a su único cliente y socio-accionista residente en el extranjero, quien tiene por actividad principal la comercialización de estos bienes. En este supuesto, **las funciones llevadas a cabo en México** son parte de una operación de negocios cohesiva, las cuales no tienen el carácter de preparatorias o auxiliares, sino que **resultan esenciales y significativas para el negocio**.
- Esta interpretación es correcta en términos de la **regla anti-fragmentación** (Art. 3, párrafo segundo, LISR). Para que no se constituya un EP en México de un residente en el extranjero, las actividades que se realizan a través de uno o varios lugares de negocio ubicados en territorio nacional, evaluadas en su conjunto, deben tener efectivamente un carácter preparatorio o auxiliar y no ser una parte esencial o significativa del negocio desarrollado en el extranjero.

⁵ ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. SE ACTUALIZA EL SUPUESTO PARA SU CONSTITUCIÓN, CUANDO UNA SOCIEDAD MERCANTIL EN TERRITORIO NACIONAL REALIZA FUNCIONES COMPLEMENTARIAS COMO PARTE DE UNA OPERACIÓN DE NEGOCIOS COHESIVA EXCLUSIVAMENTE PARA LOS FINES DE OPERACIÓN DE SU PARTE RELACIONADA. Precedente IX-P-1aS-137 emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año II, No. 24, Diciembre 2023, p. 102.

Contratos de fletamento⁶

- Los ingresos derivados de contratos de fletamento tienen su fuente de riqueza en México cuando las embarcaciones fletadas realizan en territorio nacional navegación de cabotaje (por mar entre puertos o puntos situados en zonas marinas mexicanas y litorales mexicanos) (Art. 158, último párrafo, LISR 2015).
- Para que este régimen jurídico específico sea aplicable, debe atenderse al objeto del contrato y no a la denominación que le hubieren dado las partes. Por lo tanto, es incorrecto interpretar que los ingresos derivados de un contrato de “fletamento” que tuvo por objeto el arrendamiento de una plataforma petrolera destinada a la perforación, no se encuentran gravados, al no existir una embarcación que realice navegación. El elemento de “cabotaje” es lo que genera riqueza en territorio nacional y, en consecuencia, la posibilidad de imposición tributaria en México, no así la existencia o no de embarcaciones que realicen navegación.
- Una de las reglas de interpretación de los contratos consiste en que si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquellas. En ese sentido, **para determinar el correcto tratamiento fiscal que debe otorgarse al ingreso obtenido por un residente en el extranjero, debe identificarse en primer lugar la verdadera naturaleza de la operación.**

⁶ ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 158 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2015. SU CORRECTA INTERPRETACIÓN NO IMPLICA UN RÉGIMEN DE EXENCIÓN A LOS INGRESOS OBTENIDOS POR EL ARRENDAMIENTO DE UNA PLATAFORMA PETROLERA DESTINADA A LA PERFORACIÓN. Precedente IX-P-2aS-290 emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 25, Enero 2024, p. 337 y su reiteración IX-P-2aS-356, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 30, Junio 2024, p. 146

Trabajadores expatriados⁷

- México y la mayoría de los países imponen contribuciones a los residentes conforme al criterio de renta mundial y a los no residentes conforme al criterio de fuente territorial (Art. 1, LISR).
- Un contribuyente con residencia en México, asignado a prestar sus servicios en otro país, puede estar sujeto al pago del ISR en México y del impuesto equivalente causado en el extranjero sobre los ingresos obtenidos con fuente de riqueza en ese otro país. Para evitar la doble tributación, **el residente en México puede acreditar contra el ISR que le corresponda pagar, el impuesto equivalente pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza en otro país**, siempre que: *(i)* se trate de ingresos también gravados por la LISR y *(ii)* se demuestre la efectiva retención y entero del impuesto extranjero (Art. 5, LISR).
- En estos casos, es de gran relevancia conocer los métodos para eliminar la doble tributación internacional, ya sean unilaterales o bilaterales, permitidos en los países en los que se realicen operaciones.

⁷ SUJECIÓN TRIBUTARIA DE UN TRABAJADOR EXPATRIADO. UN RESIDENTE FISCAL EN MÉXICO ASIGNADO A PRESTAR SUS SERVICIOS EN ARGENTINA PUEDE SER SUJETO AL PAGO DEL IMPUESTO EN AMBOS PAÍSES. Precedente IX-P-SS-300 emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 26, Febrero 2024, p. 46.

Beneficios empresariales sujetos a imposición en México⁸

- Los ingresos de una empresa de un Estado son sujetos a imposición exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad por medio de un EP situado en otro Estado. En este último caso, los ingresos atribuibles al EP pueden someterse a imposición en el otro Estado (Art. 7, párrafo 1, Modelo Convenio OCDE).
- El **concepto de EP** principalmente **es utilizado para determinar el derecho que corresponde a un Estado para gravar los ingresos obtenidos por una empresa de otro Estado**. Por lo tanto, cuando los ingresos que obtenidos por una empresa extranjera derivado de sus actividades en México sean atribuibles a un EP situado en territorio nacional, tales ingresos serán sujetos a imposición en México, independientemente de que se acredite su carácter de beneficios empresariales.
- Este criterio refleja el consenso internacional consistente en que, como regla general, hasta el momento en el que una empresa de un Estado cuente con un EP en otro Estado, puede considerarse que propiamente dicha empresa participa en la vida económica de ese otro Estado, lo que permite someterlo a la potestad tributaria de éste último (Comentario al Art. 7, párrafo 11, Modelo Convenio OCDE).

⁸ DOBLE TRIBUTACIÓN. LA IMPOSICIÓN A LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES OBTENIDOS POR UNA EMPRESA EXTRANJERA EN MÉXICO, CONFORME A LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA OCDE, SE ENCUENTRA SUPEDITADA A QUE ÉSTA CONSTITUYA UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN TERRITORIO NACIONAL. Precedente IX-P-SS-364 emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 30, Junio 2024, p. 23.

Software estandarizado⁹

- Un **software estándar** es aquél conocido como “commercial off the shelf (COTS)”, cuyo uso o goce temporal se otorga de forma homogénea y masiva en el mercado a cualquier persona; un **software especial** es aquél **(i)** adaptado de algún modo para el adquirente o el usuario, cuando su código fuente es modificado en cualquier forma; o bien, **(ii)** diseñado, desarrollado o fabricado para un usuario o grupo de usuarios, para el autor o quien lo diseñó, desarrolló o fabricó (Art. 167, LISR y regla 2.1.33, RMF 2015, en relación con Arts. 7 y 12 de los CDI celebrados por México y el Comentario de México al Art. 12, párrafo 28, Modelo Convenio OCDE).
- Los **ingresos por la distribución de software estándar son beneficios empresariales y no regalías**, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: **(i)** el código fuente no sea modificado, **(ii)** se pueda utilizar por los clientes de forma masiva en el mercado y **(iii)** no se desarrolle para un usuario o grupo de usuarios en específico, para el autor o quien la diseñó, desarrolló o fabricó.
- Esta particular posición de **México** que **distingue el tratamiento de ingresos por la distribución de software en razón de su nivel de confección estándar o personalizada**, cumple con estándares de simplicidad y certeza. Sin embargo, desconoce la posición adoptada por el Modelo Convenio OCDE, la cual exhorta a analizar caso por caso el grado de disposición que el usuario adquiere sobre la propiedad intelectual del software, con la finalidad de determinar si se está en presencia de un beneficio empresarial o regalías.

⁹ DOBLE TRIBUTACIÓN. LA DISTRIBUCIÓN DE SOFTWARE ESTÁNDAR O ESTANDARIZADO CORRESPONDE A BENEFICIOS EMPRESARIALES. Precedente IX-P-1aS-172 emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 32, Agosto 2024, p. 293.

Concepto de beneficios empresariales¹⁰

- “Beneficio empresarial” es una expresión no definida por el CDI celebrado entre México y E.U.A., por lo que debe atenderse al significado atribuido por la legislación doméstica del Estado que pretenda aplicarlo, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente (Arts. 3, párrafo 2, y 7, CDI celebrado por México y E.U.A.).
- Para efectos de los CDI celebrados por México, se considerará “beneficio empresarial” **aquel ingreso que, derivado de una actividad empresarial, no se encuentre incluido en alguna de las otras rentas especiales previstas en un CDI.** Este criterio toma en consideración la definición de “actividades empresariales” previsto en la legislación mexicana (Art. 16, CFF y Art. 75, Código de Comercio), consistente en toda actividad de la que se puede obtener un ingreso, y el hecho de que dependiendo de la naturaleza de la actividad, el ingreso puede clasificarse dentro de los demás regímenes fiscales previstos en el CDI (ventas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, etc.).
- El criterio en cuestión endereza precedentes anteriores que proporcionaban un concepto restrictivo de “beneficio empresarial”, con sustento en la interpretación aislada de la legislación doméstica. Estos precedentes señalaban que aun en los casos en los que se estuviera frente a ingresos no incluidos en las rentas especiales de un CDI, debían de considerarse excluidos del concepto de “beneficio empresarial” por disposición expresa de la legislación mexicana. Esta posición generaba un riesgo de *treaty override*.

¹⁰ BENEFICIOS EMPRESARIALES.- SU CONCEPTO PARA LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 7° DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Precedente IX-P-1aS-177 emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Novena Época, Año III, No. 33, Septiembre 2024, p. 104.

Pilar Dos

- La solución de dos Pilares de la OCDE
- Las reglas modelo del Pilar Dos
- Implementación de Pilar Dos
- ¿Cuál es la posición de México?

La solución de dos Pilares de la OCDE



2013

Plan de acción BEPS con 15 acciones

Acción 1

Abordar los retos de la economía digital para la imposición



2019

G20 hace público su apoyo a la solución de dos pilares para abordar los retos de la economía digital



Diciembre 2021

Se publican las Reglas Modelo del Pilar Dos y la propuesta de Directiva Europea implementando Pilar Dos (adoptada el 14 de diciembre de 2022)



2015

Acción 1- Reporte final

Identificación de problemáticas derivadas de la economía digital



Enero 2020 / Octubre 2021

Se hacen públicos los componentes de los dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la economía digital

La solución de dos Pilares de la OCDE

- ¿Qué es la solución de dos Pilares?

	Pilar Uno	Pilar Dos
Problema	¿Dónde?	¿Cuánto?
Estrategia	Redefinir nexo y atribución de beneficios	Impuesto mínimo global
Objetivo	Otorgar potestad tributaria a las jurisdicciones de mercado	Garantizar que Grupos MNE paguen un mínimo y erradicar la competencia fiscal entre jurisdicciones (<i>race to the bottom</i>)
Mecanismo	Convenio Multilateral	Legislación doméstica (Excepción: STTR)

- ¿Qué conforma el Pilar Dos?

Reglas modelo contra la erosión de las bases imponibles (“Reglas Modelo GloBE”)



Comentario de las Reglas Modelo (Marzo 2022 y Abril 2023)



Orientaciones Administrativas (Febrero 2023, Julio 2023, Diciembre 2023 y Junio 2024).

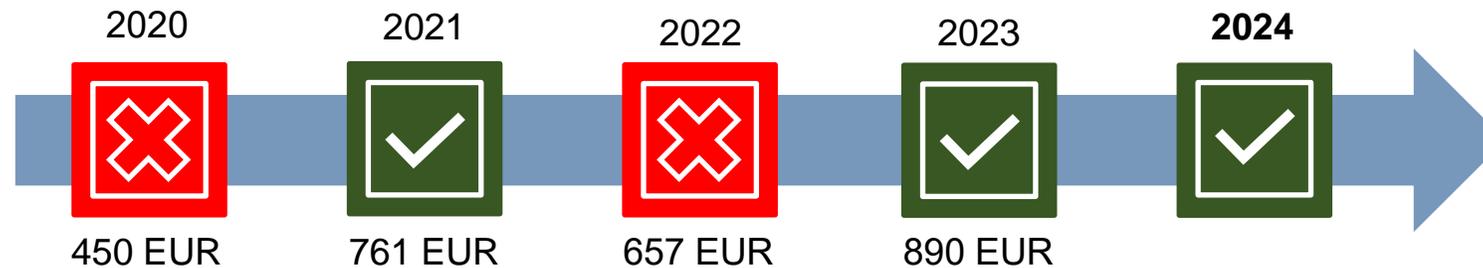


Legislación doméstica de jurisdicciones que han decidido implementarlo

Las Reglas Modelo del Pilar Dos

Entidades en alcance de las Reglas Modelo GloBE

- Grupos Multinacionales
- Con ingresos consolidados que alcancen el umbral de EUR 750 millones
- El umbral se supere en 2 de los 4 ejercicios fiscales inmediatos anteriores



- Entidades excluidas: fondos de inversión (de capital e inmobiliarios), fondos de pensiones, organizaciones gubernamentales, entidades sin fines de lucro, etc. (sí son tomadas en cuenta para determinar si el grupo al que pertenecen supera el umbral)

Las Reglas Modelo del Pilar Dos

Rentas Netas GloBE Ajustadas

Suma del Resultado Contable Neto de Utilidades o Pérdidas de cada Entidad Constitutiva (“CE”) de conformidad con los estados financieros consolidados del Grupo

- ✓ Ajustes: impuestos (+), dividendos (+), ganancia por la disposición de activos en operaciones intra-grupo (+), multas y sobornos (+), rentas de navegación internacional (-)

Impuestos Cubiertos Ajustados

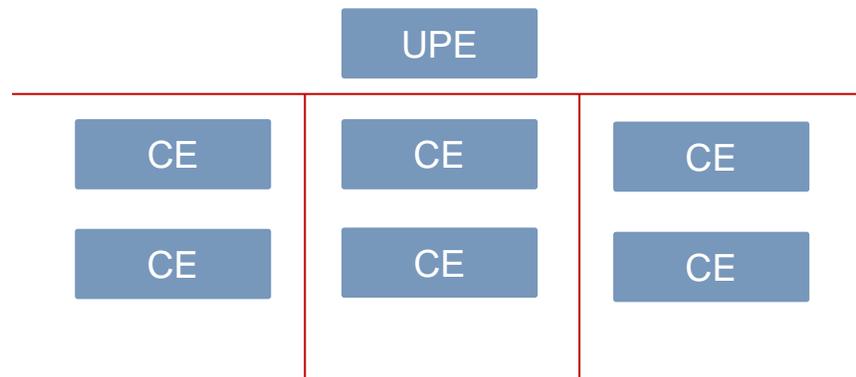
Suma del impuesto sobre la renta –incluyendo retenciones o el pagado derivado de un “régimen CFC” o un EP ubicado en otra jurisdicción, Se excluyen impuestos indirectos, impuestos sobre nomina, impuestos sobre la propiedad, etc.)

- ✓ Ajustes: reglas especiales para el diferimiento de impuestos, incentivos fiscales e impuestos transfronterizos derivados de un régimen CFC, EP ubicados en otra jurisdicción, retenciones de ISR, entidades híbridas, etc.

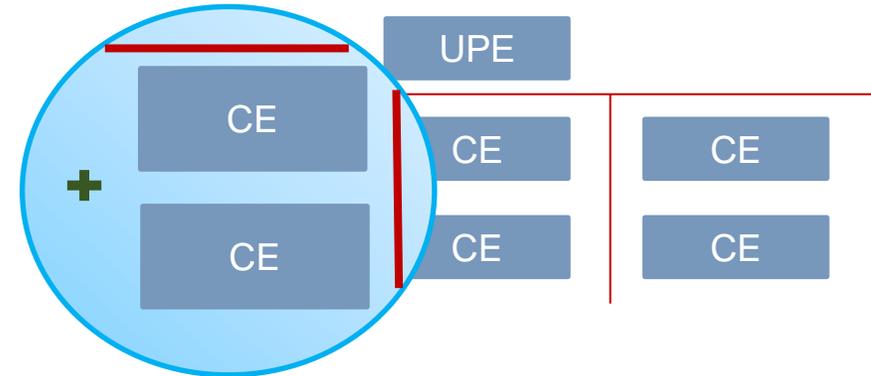
Las Reglas Modelo del Pilar Dos

Tasa Impositiva Efectiva (ETR) por jurisdicción

Paso 1: Identificación de cada CE del Grupo MNE, agrupándolas en la jurisdicción en la que se encuentren sujetas a imposición



Paso 2: Suma de las Rentas Netas GloBE Ajustadas e Impuestos Cubiertos Ajustados de cada CE por jurisdicción



Paso 3: Cálculo de la ETR por jurisdicción

$$Tasa\ impositiva\ efectiva\ (\%) = \frac{Impuestos\ Cubiertos\ Ajustados}{Rentas\ Netas\ GloBE\ Ajustadas}$$

Las Reglas Modelo del Pilar Dos

Impuesto Complementario (Top-up Tax) por jurisdicción

% del Impuesto Complementario = Impuesto Mínimo acordado (15%) - ETR de la jurisdicción (%)

Exclusión de Rentas derivadas de Actividades Sustanciales (SBIE)

- Son rentas/beneficios que no conformarán la **base** del impuesto mínimo global por estar relacionadas con actividades económicas sustanciales en la jurisdicción.
- Se atribuye un % a los siguientes elementos para calcular los "beneficios sustanciales":
 - ✓ 5% (8% transitorio) a los activos tangibles como bienes inmuebles, equipo, maquinaria, **yacimientos minerales, licencias o concesiones para explotar recursos naturales**, etc.
 - ✓ 5% (10% transitorio) a los gastos de personal
- Los "beneficios excedentes" serán la base del impuesto mínimo global

Las Reglas Modelo del Pilar Dos

Cálculo del Impuesto Complementario (Top-up Tax) por Jurisdicción

- Renta Neta GloBE Ajustada: 20,000,000
- Impuestos Cubiertos Ajustados: 1,000,000
- Valor de bienes tangibles: 10,000,000
- Costo de nómina: 10,000,000
- Exclusión de rentas sustanciales: 8% y 10%

	Cálculo	Resultado
Impuestos Cubiertos Ajustados		1,000,000
Rentas Netas GloBE Ajustadas		20,000,000
ETR Jurisdiccional	$(1,000,000 / 20,000,000) * 100$	5%
% de Top-up Tax	15% - 5%	10%
Beneficios sustanciales	$(10,000,000 * 8\%) + (10,000,000 * 10\%)$	1,800,000
Beneficios excedentes	$20,000,000 - 1,800,000$	18,200,000
Top-up Tax	$18,200,000 * 10\%$	1,820,000

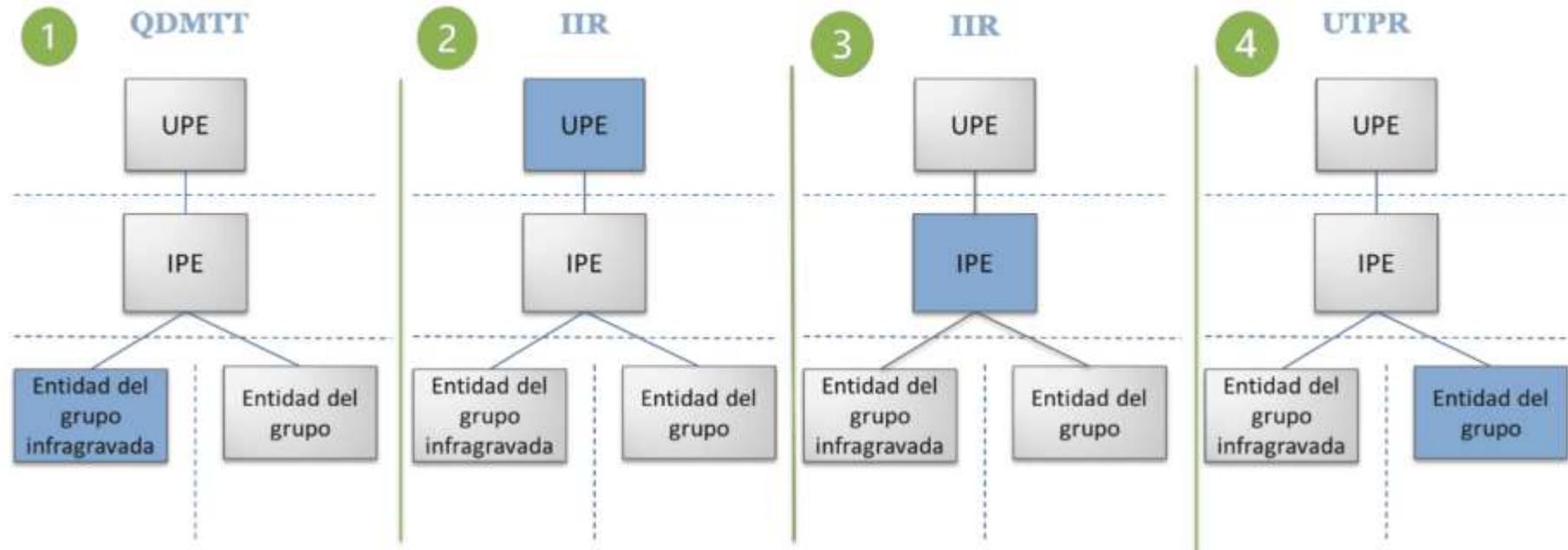
- Para llegar a este punto se necesitan considerar + de 270 datos previos

Las Reglas Modelo del Pilar Dos

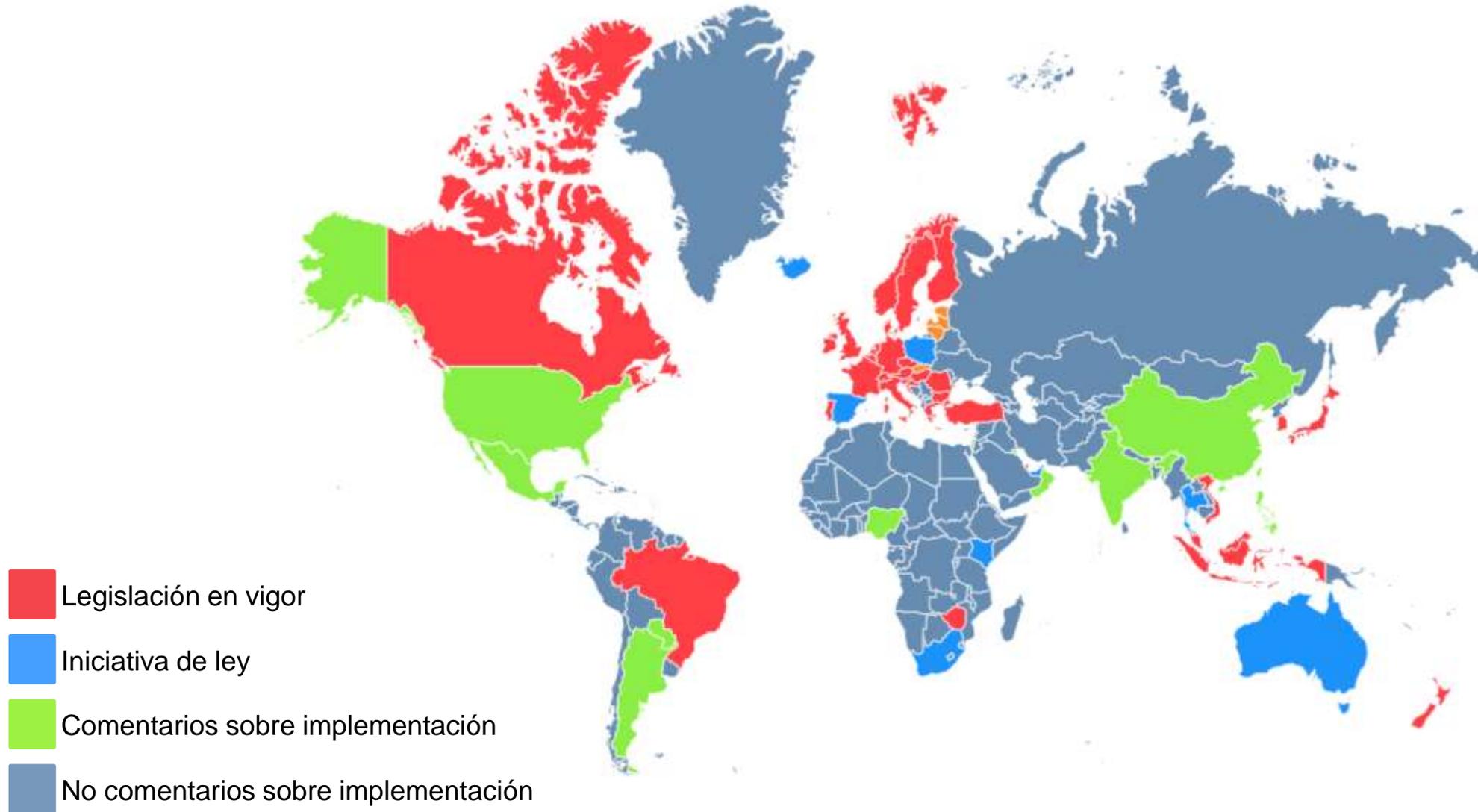
Normas de cargo del impuesto complementario

QDMTT → IIR → UTPR

Ilustración 1.8. Orden de normas acordado



Implementación del Pilar Dos



Implementación del Pilar Dos

Reglas calificadas / QDMTT, QIIR y QUTPR

Si las jurisdicciones deciden implementar el Pilar Dos, la legislación doméstica deberá ser consistente con el diseño y obtener los resultados previstos por las Reglas Modelo GloBE para que les sea otorgada la calidad de reglas calificadas (principio: se prohíben reglas + laxas / se permiten reglas + severas)

CbC Safe Harbour Transitorio

Exonera a los grupos de la necesidad de realizar el cálculo de Pilar Dos en jurisdicciones de bajo riesgo, en caso de cumplirse alguna de las siguientes pruebas:

- ✓ Prueba de minimis: Ingresos menores a EUR 10 millones **y** utilidad antes del impuesto sobre la renta menor a EUR 1 millón
- ✓ Prueba ETR: ETR simplificado es mayor o igual a 15%
- ✓ Prueba de rentas rutinarias: Utilidad antes de impuestos es menor o igual a “beneficios sustanciales”

¿Cuál es la posición de México?

- El gobierno mexicano ha expresado su intención de implementar Pilar Dos
- Los Grupos MNE dentro del alcance del Pilar Dos que en su estructura corporativa cuenten con alguna CE Matriz (UPE o IPE) ubicada en una jurisdicción en la que ya se hubiere implementado una IIR, deberán realizar los cálculos correspondientes para determinar la ETR en México y la existencia de un posible impuesto complementario
- Para 2024 ya se encuentra en vigor IIRs en los siguientes países: Unión Europea, Reino Unido, Suiza, Canadá, Australia, Japón, Corea del Sur, Vietnam, entre otros*