



EY TAX Flash

4 de diciembre de 2025



Shape the future
with confidence

La OCDE publica el nuevo Modelo de Convenio 2025 y sus comentarios

El 19 de noviembre de 2025, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó la Actualización 2025 de su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo 2025) y sus comentarios (los comentarios). Esta actualización incorpora los resultados de varias iniciativas desarrolladas y negociadas en los últimos años por los Grupos de Trabajo de la OCDE. Específicamente, los cambios a los comentarios son relevantes dado que tienen fuerza interpretativa inmediata para la aplicación de tratados existentes, conforme a una interpretación dinámica de los comentarios; es decir, nuevos comentarios aplican a tratados existentes en la medida que aclaran comentarios previos.



Los cambios relevantes abordados en el Modelo 2025 incluyen aclaraciones del concepto de establecimiento permanente en relación con el trabajo remoto, una nueva disposición alternativa relacionada con las actividades de exploración y explotación de los recursos naturales y varias actualizaciones de los comentarios que tienen por objeto asegurar consistencia en la interpretación de los tratados tributarios y reforzar la certidumbre fiscal. Asimismo, el documento incorpora los cambios en las reservas y observaciones de los miembros de la OCDE, así como las posiciones de los no-miembros al Modelo de Convenio y los comentarios.

Los cambios más relevantes son los siguientes:

Artículo 5 - Establecimiento Permanente

Trabajo remoto transfronterizo

Los avances en las tecnologías de comunicación han permitido que las personas (empleados y otras personas que trabajan de forma independiente) trabajen fuera de las oficinas de las empresas, en espacios como sus hogares, segundas residencias, casas de familiares o amigos, o alquileres vacacionales; sin embargo, para determinar si estos espacios constituyen un establecimiento permanente (EP) en un Estado determinado, las normas generales sobre EP no eran del todo claras en su aplicación a esta situación; en particular, en relación con el requisito de que el lugar de negocios esté a *disposición* de la empresa extranjera. Esto se debe a que la empresa o el empleador, en general, no tiene acceso a estos lugares que generalmente están bajo el control del empleado que trabaja de forma remota.

Por esta razón, la OCDE incluyó directrices en los comentarios del Modelo de Convenio de 2017 sobre el uso del domicilio del empleado. Estos lineamientos establecían que una presencia “descontinuada o incidental” no constituye un EP, mientras que el uso (obligatorio) “continuado” de una oficina en el domicilio del empleado podría considerarse como tal, dejando una *zona gris* para situaciones intermedias.

Los nuevos comentarios del Modelo 2025 buscan ofrecer criterios más claros, haciendo mención que una oficina en el domicilio, en general, no se considera un lugar fijo de negocios de la empresa extranjera si el empleado trabaja menos del 50% de su “tiempo trabajado” desde allí en un periodo de 12 meses.

Si el empleado trabaja más del 50% del tiempo desde su domicilio, se requiere un análisis más detallado. Un factor clave es la existencia de una “razón comercial” para realizar actividades en el hogar, como facilitar la interacción con clientes o proveedores en el Estado correspondiente. Los comentarios ofrecen múltiples ejemplos que ilustran estas situaciones y excepciones.

Es importante señalar que lo anterior no impide la existencia de un EP por agente dependiente o la aplicación de las exenciones del artículo 5, párrafo 4 del Modelo de Convenio respecto de actividades preparatorias y auxiliares.



Disposición alternativa para industrias extractivas

Dentro de los cambios en los comentarios al artículo 5 del Modelo 2025, se incluye una disposición alternativa (es decir, opcional) para actividades extractivas, estableciendo un umbral de tiempo más corto para constituir un EP, mismo que se superaría cuando una empresa no residente haya operado en un Estado durante un periodo de tiempo que exceda cierto límite acordado bilateralmente.

La disposición prevé dos variantes, una que aborda únicamente actividades *offshore* y otra que cubre actividades *offshore* y *onshore*. Los comentarios correspondientes proporcionan explicaciones y definiciones de los términos utilizados en la disposición, que pueden ser relevantes para la interpretación de estos términos cuando son utilizados en tratados tributarios existentes.

Al respecto, es importante destacar que esta disposición alternativa es similar a la que se encuentra en algunos de los tratados que México ha celebrado, como los tratados con Canadá, Estados Unidos y China, entre otros. En general, estos tratados incluyen un criterio de tiempo de 30 días, que está alineado con el criterio del artículo 64 de la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos en México.

Artículo 9 - Empresas Asociadas

El Modelo 2025 introduce un cambio en los comentarios al artículo 9, reemplazando el párrafo 3, el cual establecía que el artículo 9 no impedía la aplicación de normas domésticas sobre capitalización delgada, y que tales reglas no podían resultar en una utilidad de la sociedad involucrada que contraviniera el principio de plena competencia.

Con los nuevos párrafos 3 y 3.1 de los comentarios al artículo 9, la OCDE procura aclarar la relación entre las normas domésticas de deducibilidad de gastos y el principio de plena competencia establecido en el artículo 9 del Modelo de Convenio. En primer lugar, en cuanto a transacciones financieras, los nuevos comentarios indican que existen diferentes enfoques para determinar si un préstamo debe clasificarse como tal o como capital a efectos fiscales. Estos enfoques incluyen (i) la "delimitación precisa de la transacción controlada" conforme a las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE (Capítulo 1, sección D), derivada del reporte de Acción 8-10 del proyecto BEPS, y (ii) las leyes domésticas de los Estados. Esta clasificación como capital o deuda es un aspecto que precede a la cuestión del precio (por ejemplo, la tasa de interés), que se aborda en los Capítulos I, II, III y X de las Guías mencionadas.

Además, los comentarios señalan que la atribución de utilidades conforme al artículo 9 es independiente de la forma en que un Estado sujeta a impuesto dicha utilidad. En otras palabras, el artículo 9 no determina cuándo un gasto es deducible, sino son las leyes domésticas las que establecen los criterios para la deducibilidad de gastos; por ejemplo, en relación con gastos de representación, normas con limitaciones establecidas en el reporte de Acción 4 (como aparece en el artículo 28, fracción XXXII de la LISR) y capitalización delgada (artículo 28, fracción XXVII de la LISR), todo ello sujeto al artículo 24, párrafo 4 del Modelo de Convención (no discriminación).



Artículo 25 - Procedimiento Amistoso

El Modelo 2025 introduce un nuevo párrafo 6 en el texto del artículo 25, que se centra en la necesidad de aclarar el papel de las autoridades competentes y la relación entre los mecanismos de resolución de controversias establecidos en este artículo del Modelo de Convenio y los previstos en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS, por sus siglas en inglés).

Adicionalmente, los comentarios incluyen un nuevo párrafo que señala que los Estados (y los contribuyentes) que inician un proceso de acuerdo amistoso conforme al artículo 25 relacionados con una controversia de precios de transferencia, deben tomar en cuenta los lineamientos incluidos en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE en cuanto al *Amount B* de Pilar 1, siempre que los Estados en cuestión hayan optado por esta metodología de precios de transferencia.

Impacto

Es recomendable que las empresas revisen el posible impacto del nuevo Modelo 2025 y los comentarios a sus operaciones y transacciones. En particular, los cambios a los comentarios respecto del trabajo remoto tienen un alcance amplio para las empresas multinacionales. Su revisión es oportuna dado que los cambios pueden tener un efecto inmediato a los tratados actualmente celebrados por México.

Para más información sobre este comunicado, por favor contactar a los siguientes profesionales:

Koen van 't Hek
koen.van-t-hek@mx.ey.com

Rodrigo Ochoa
rodrigo.ochoa@mx.ey.com

Enrique González
enrique.gonzalez.cruz@lan.ey.com

Fernando Junco
fernando.junco1@mx.ey.com

Fernando Perdomo
fernando.perdomo@mx.ey.com

Jesús Álvarez
j.jesus.j.alvarez@mx.ey.com

EY | Construyendo un mejor mundo de negocios

EY existe para construir un mejor mundo de negocios, ayudando a crear valor a largo plazo para sus clientes, su gente y la sociedad en general, así como también para construir confianza en los mercados de capitales.

Por medio de datos y tecnología, los equipos diversos e incluyentes de EY, ubicados en más de 150 países, brindan confianza a través de la auditoría y ayudan a los clientes a crecer, transformarse y operar.

El enfoque multidisciplinario en auditoría, consultoría, legal, estrategia, impuestos y transacciones, busca que los equipos de EY puedan hacer mejores preguntas para encontrar nuevas respuestas a los asuntos complejos que actualmente enfrenta nuestro mundo. Para mayor información visite www.ey.com/mx

EY se refiere a la organización global de firmas miembro conocida como EY Global Limited, en la que cada una de ellas actúa como una entidad legal separada. EY Global Limited no provee servicios a clientes. Este boletín ha sido preparado cuidadosamente por los profesionales de EY, contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento, deba considerarse como asesoría profesional sobre el caso concreto. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en dicha información sin que exista la debida asesoría profesional previa. Asimismo, aunque procuramos brindarle información veraz y oportuna, no garantizamos que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro; por lo que EY no se responsabiliza de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener. Derechos reservados en trámite.