

Nuevo Protocolo modificadorio que actualiza el Convenio para evitar la doble tributación entre México y España



Las modificaciones efectuadas a este instrumento evidentemente obedecen a las nuevas disposiciones del Plan de Acción BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de utilidades), especialmente a las Acciones 6 (Prevención de la utilización indebida de Convenios, señalando que el *treaty shopping* o búsqueda del Convenio más favorable, es una de las mayores preocupaciones de ese plan), y 15 (Desarrollar un instrumento multilateral para implementar las medidas convencionales a través de la enmienda de los actuales Convenios fiscales), así como a las recomendaciones del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con las cuales se pretende frenar la utilización indebida y abusiva de los Convenios para evitar la doble tributación e implementar el apoyo mutuo entre ambos Estados, en temas de intercambio de información y asistencia en la recaudación

106



Mtro. Carlos Saucillo Osuna,
Socio de Impuestos
Internacionales en la firma
Kreston BSG



Mtra. Jennifer Olivares Flores,
Senior Legal Fiscal en
la firma Kreston BSG

INTRODUCCIÓN

El 18 de agosto de 2017, se publicó en el DOF el “Decreto Promulgatorio del Protocolo que modifica el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal y su Protocolo, hecho en Madrid el 24 de julio de 1992” (Convenio).

Cabe recordar que el Protocolo modificadorio de este Convenio se firmó el 17 de diciembre de 2015. Sin embargo, la última nota diplomática es de fecha 27 de junio de 2017, pero debido a que el artículo XVIII del Protocolo señala que el mismo iniciaría su vigencia,

...una vez transcurrido el plazo de tres meses, contados a partir de la fecha última de las notas diplomáticas sobre el cumplimiento de los requisitos necesarios para la entrada en vigor,...

Entonces, a consecuencia de ello, a partir del 27 de septiembre de este año comenzó a surtir sus efectos ese Convenio.

Cabe recordar que el objetivo de renegociar el Convenio, versa principalmente en adaptarlo a los diversos cambios experimentados por el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, así como en implementar una serie de medidas propuestas en el Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), para combatir todo lo referente a las planeaciones fiscales agresivas, a nivel internacional.

MODIFICACIONES MÁS DESTACADAS

A continuación se presentan las principales modificaciones a este Convenio:

1. El preámbulo

Se elimina el preámbulo anterior y se sustituye por uno en el cual se resalta la intención de concluir un Convenio en el que no haya oportunidades ni para la no imposición ni para la imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscal, lo que sin duda va en estricta relación con la iniciativa de la OCDE para

evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, por medio del Plan de Acción BEPS, Acción 6 “Abuso de Tratados”.

2. Definiciones generales

Se añade un nuevo inciso al párrafo 1 del artículo 3 (definiciones) del Convenio, en el que se establece la definición de “fondo de pensiones”. Esto en México significa cualquier persona, entidad o fideicomiso, incluyendo las Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES) y las Sociedades de Inversión Especializada en Fondos para el Retiro (SIEFORES) establecidas en México: **(i)** que administren esquemas de pensiones o proporcionen beneficios para el retiro, o bien, **(ii)** que perciban rentas por cuenta de una o más personas destinadas para administrar esquemas de pensiones o proporcionar beneficios, siempre que sean reguladas por una o más de las siguientes autoridades: la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF), la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

3. Acuerdo amistoso para definir residencia de personas morales (regla de desempate)

Se elimina el párrafo tres del artículo 4 (residentes) del Convenio y se sustituye por un párrafo que señala que para el caso de personas morales que sean residentes en ambos Estados, se le considerará residente exclusivamente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Sin embargo, cuando la situación de doble residencia se derive de que esa persona cuenta con una sede de dirección efectiva en cada uno de los Estados Contratantes, las autoridades competentes de los mismos harán lo posible por definir –por medio de un acuerdo amistoso–, el Estado Contratante del que debe considerarse residente a dicha persona para los efectos del Convenio, teniendo en cuenta desde dónde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos; desde dónde se realiza la alta gestión cotidiana, así como cualquier otro factor equivalente.

No obstante, es de precisarse que no se define qué es la “alta gestión cotidiana”.

4. Empresas asociadas – Precios de transferencia

Se eliminó el artículo 9 relativo a las “empresas asociadas”, y se sustituye por uno acorde con el Modelo Convenio. En el nuevo dispositivo, se establece la posibilidad de que un Estado Contratante realice un ajuste secundario en los casos en que el otro Estado ha determinado que las operaciones entre partes relacionadas no fueron celebradas a valores de mercado. Por lo que para determinar el ajuste que proceda, las autoridades inclusive podrán consultarse en caso de que sea necesario (cruce de información).

5. Dividendos

Se elimina el párrafo dos del artículo 10 del Convenio, y se sustituye por uno, en el cual se reduce la tasa general a un 10% del importe bruto de los dividendos (antes era del 15%), sin importar que se trate de persona física o moral.

Asimismo, se adiciona una exención para los dividendos cuando el beneficiario efectivo es:

a) Una sociedad cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones, y que sea residente del otro Estado Contratante, siempre que ésta posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos, o

b) Un fondo de pensiones residente del otro Estado Contratante.

6. Intereses

Se modifica el artículo 11 (intereses) del Convenio, y se reduce la tasa al 4.9% (antes era del 10%) del importe bruto de los intereses, en el caso de intereses pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco o cualquier otra institución financiera.

Se incluyen bancos de inversión; bancos de ahorro; compañías de seguros, así como los intereses pagados sobre bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido. Para todos los demás supuestos se aplicará una tasa del 10% (antes 15%) del monto bruto de los intereses.

Ahora bien, estos intereses sólo podrán someterse a imposición por el Estado Contratante del que sea

residente el beneficiario efectivo, si satisface alguno de los requisitos siguientes:

a) Que el beneficiario sea un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o el Banco Central de uno de los Estados Contratantes;

b) Que los intereses sean pagados por las entidades anteriores;

c) Que los intereses sean pagados por préstamos a plazo de tres años o más, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento, cuyo objeto sea promover la exportación;

d) Que el beneficiario efectivo sea un fondo de pensiones.

Es importante precisar que lo anterior no aplicará si el beneficiario efectivo de los intereses ejerce o ha ejercido en el Estado Contratante del que proceden los intereses, una actividad comercial o industrial o ha prestado servicios por medio de un establecimiento permanente con los que el crédito que genera los intereses, esté vinculado efectivamente. Por lo que se les dará el tratamiento de “beneficios profesionales” o de “trabajos independientes”.

7. Ganancias de capital al 10%

Se modifica el artículo 13 (ganancias de capital) del Convenio, por lo que, de acuerdo con el nuevo instrumento, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante provenientes de la enajenación de acciones de una sociedad residente en uno de los Estados Contratantes se gravarán en el país de la fuente al 10% sobre la ganancia imponible, sin importar la tenencia y porcentaje enajenado (anteriormente el tipo era del 25% sobre la ganancia calculada, conforme establecía el Convenio).

Se adiciona un párrafo relativo a que cuando una persona física haya sido residente de un Estado Contratante durante cinco o más años, y se convierta en residente del otro Estado Contratante, lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá al Estado Contratante mencionado en primer lugar someter a imposición, conforme a su normativa interna, las plusvalías procedentes de acciones o participaciones en una sociedad, correspondientes al periodo de

residencia de esa persona física en el Estado Contratante mencionado en primer término.

8. Artículo sobre hidrocarburos

Se incluye un nuevo artículo 22, el cual establece que un residente de un Estado Contratante que realice actividades de exploración, producción, refinación, procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento o comercialización de hidrocarburos en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos que en conjunto excedan 30 días en cualquier periodo de 12 meses, se considera a tales actividades como realizadas a través de un establecimiento permanente en ese otro Estado Contratante.

9. Eliminación de doble imposición

Se elimina el artículo 23 del Convenio, y se sustituye por el relativo a la eliminación de doble imposición, que se enumera como artículo 24. En ese numeral, México permite a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano –impuesto sobre la renta (ISR)–: **(i)** el impuesto español pagado por ingresos provenientes de España, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichos ingresos, y **(ii)** en el caso de una sociedad que detente al menos el 10% del capital de una sociedad residente de España, y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto español pagado por la sociedad que distribuye esos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los mismos.

10. Intercambio de información

Se elimina el artículo 26 del Convenio, y éste se sustituye por uno relativo al intercambio de información que se enumera como artículo 27, a través del cual se señala que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida, no sea contraria al Convenio.

“...la modificación del presente Convenio se encuentra estrechamente conectada con las Acciones 6 y 15 del Plan de Acción BEPS, con las cuales se pretende frenar la utilización indebida y abusiva de los Convenios para evitar la doble tributación.”

La información recibida por un Estado Contratante será mantenida como “secreta”, al igual que la obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado Contratante, y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos.

Sin embargo, estas autoridades podrán revelar la información en las audiencias públicas de los Tribunales o en las sentencias judiciales.

11. Asistencia en la recaudación de impuestos

Se introduce un nuevo artículo 28 en el Convenio, relativo a la asistencia en la recaudación. En éste se prevé que los Estados Contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios.

Por “crédito tributario” se debe entender todo importe debido por concepto de impuestos de cualquier naturaleza o denominación, exigibles en nombre de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados Contratantes sean partes.

Cuando un crédito tributario de un Estado Contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado Contratante, y el deudor sea una persona que

conforme al Derecho de ese Estado Contratante no pueda impedir la recaudación en ese momento, a petición de las autoridades competentes de dicho Estado Contratante, las autoridades competentes del otro Estado Contratante aceptarán dicho crédito tributario para efectos de su recaudación. Dicho otro Estado Contratante cobrará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la exigibilidad y recaudación de sus propios impuestos, como si se tratara de un crédito tributario propio e inclusive respecto a medidas cautelares.

NUEVOS PÁRRAFOS EN EL PROTOCOLO DEL CONVENIO

1. Objetivos principales de los beneficios

Se señala que no obstante las disposiciones de este Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio, cuando sea razonable considerar –teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes–, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y el propósito del Convenio.

Asimismo, se menciona que el Convenio no impedirá a los Estados Contratantes –en el caso de México–, aplicar sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional, como sería en el caso de regímenes fiscales preferentes (REFIPRE) y capitalización delgada.

2. Asistencia técnica como beneficios empresariales

Se incluye una aclaración en lo que respecta al tratamiento de los pagos de asistencia técnica, en la cual se enfatiza que se les dará el tratamiento de *beneficios empresariales*.

3. Otros

a) Se establece una cláusula de reestructuración para los supuestos de intercambios de acción por

acción, sujeta a determinados requisitos de tenencia y con mantenimiento del costo fiscal original.

b) Arbitraje fiscal en caso de que se concluya un Convenio con un tercer Estado, con una disposición de arbitraje similar a la incluida en el Modelo de Convenio de la OCDE, por lo que se aplicará de forma automática entre España y México.

CONCLUSIÓN

Sin duda, la modificación del presente Convenio se encuentra estrechamente conectada con las Acciones 6¹ y 15² del Plan de Acción BEPS, con las cuales se pretende frenar la utilización indebida y abusiva de los Convenios para evitar la doble tributación.

Ello se advierte claramente desde el preámbulo del Convenio, el cual recoge la declaración expresa relativa a que el propósito de este instrumento es evitar la doble imposición sin crear oportunidades de doble imposición o de tipo reducido mediante la evasión o elusión fiscal.

Por tanto, en el presente instrumento evidentemente se puede advertir que se han atendido las disposiciones y recomendaciones tanto del Plan de Acción BEPS, como de Modelo de Convenio de la OCDE, así como que se ha implementado el apoyo mutuo entre ambos Estados, tanto en temas de intercambio de información como de asistencia en la recaudación.

En ese sentido, no cabe duda que las administraciones tributarias efectuarán una mayor supervisión de las operaciones multinacionales que involucren a ambos Estados.

Finalmente, las disposiciones mencionadas surtirán efecto de la siguiente manera:

a) En relación con los impuestos retenidos en la fuente sobre las cantidades pagadas o debidas desde la fecha, inclusive de entrada en vigor.

b) En relación con los impuestos calculados por referencia a un ejercicio fiscal, para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha, inclusive, en la que el Protocolo entre en vigor. •

¹ Prevención de la utilización indebida de Convenios, señalando que el *treaty shopping* o búsqueda del Convenio más favorable, es una de las mayores preocupaciones del Plan de Acción BEPS

² Desarrollar un instrumento multilateral para implementar las medidas convencionales a través de la enmienda de los actuales Convenios fiscales