Nuevo Protocolo al Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y España



Un principio básico de los Convenios para Evitar la Doble Imposición es que éstos solamente distribuyen potestades tributarias entre los Estados Contratantes, pero no las generan. Es decir, los Estados renuncian o se dividen los ingresos a gravar en los Convenios, pero no imponen nuevos de causación en esos instrumentos. Ahora bien, el nuevo Protocolo al Convenio que se presenta incorpora entre otras modificaciones, la llamada cláusula antiabuso general, la cual establece que los beneficios concedidos en el Convenio no se otorgarán si la transacción tiene entre sus objetivos principales la obtención de un beneficio, salvo que el otorgamiento del mismo sea conforme con el objetivo y el propósito del Convenio, entre otras

CREEL
CREEL, GARCÍA-CUÉLLAR, AIZA Y ENRÍQUEZ

Lic. Luis Vázquez, Asociado en Creel, García-Cuéllar, Aiza y Enríquez, S.C. Se especializa en consultoría y litigio fiscal, particularmente en operaciones internacionales y aplicación de Tratados para Evitar la Doble Tributación

INTRODUCCIÓN

El 17 de diciembre de 2015, México y España suscribieron el "Protocolo (Protocolo) que modifica el Convenio 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 (Convenio)".

Como se verá a lo largo de este análisis, el Protocolo sigue la línea de los más recientes protocolos celebrados por México (por ejemplo, aquéllos firmados con Países Bajos y Bélgica).

Sin embargo, también se aparta de éstos, particularmente debido a la influencia del Plan de Acción

BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting)* (Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios)[1] de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

BEPS

La influencia del proyecto BEPS es evidente desde la modificación al preámbulo del Convenio, donde se señala que la intención en celebrar el Convenio es "... evitar la doble imposición... sin generar oportunidades para la no imposición o la imposición reducida".

Esto es una recomendación expresa contenida en el reporte 2015 de la Acción 6 del Plan de Acción BEPS, que se refiere al otorgamiento de beneficios de Tratados en circunstancias indebidas[2] (Reporte 6-2015).

También siguiendo una de las recomendaciones del Reporte 6-2015, el Protocolo –Párrafo 1(b)– incorpora la cláusula antiabuso general, conocida como *Principal Purpose Test* (PPT, por sus siglas en inglés).

Esa cláusula establece que los beneficios concedidos en el Convenio no se otorgarán si la transacción tiene entre sus objetivos principales la obtención de un beneficio, salvo que el otorgamiento del mismo sea conforme con el objetivo y el propósito del Convenio.

Cabe recordar que el Reporte 6-2015 incluye "borradores" de cambios al Convenio Modelo de la OCDE[3] (Convenio Modelo) a fin de incorporar la cláusula de PPT, así como comentarios y ejemplos relevantes para su interpretación y aplicación.

El Protocolo (párrafo 15) adiciona una cláusula en la cual se prevé que si México acuerda en un Convenio una cláusula de arbitraje sustancialmente similar a la prevista en el Convenio Modelo, dicha cláusula aplicará automáticamente entre México y España a la fecha en que entre en vigor el Acuerdo con el tercer Estado.

Esta medida es acorde con una de las recomendaciones del reporte 2015 de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, que trata sobre los mecanismos de resolución de controversias,[4] tales como el arbitraje.

De hecho, España se ha comprometido[5] a incluir en sus Tratados una cláusula de arbitraje obligatoria, como parte de la implementación de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS.

De forma consistente con el Reporte 6-2015,[6] se modificó la regla de desempate para doble residencia de personas morales o jurídicas, por tener sede de dirección efectiva en ambos Estados Contratantes.

Con ese objetivo, se prevé que en estos casos se deberá resolver el conflicto a través de un acuerdo amistoso, para lo cual se considerará el lugar donde se realicen habitualmente las funciones del consejero y altos ejecutivos u otro factor equivalente.

No obstante la clara influencia del Plan de Acción BEPS en el Protocolo, éste no sigue la totalidad de las recomendaciones resultantes de dicho plan, tal como incluir una cláusula de limitación de beneficios (*Limitation on Benefits* o *LOB*).[7]

ARTÍCULO 9 (EMPRESAS ASOCIADAS)

Se sustituye este artículo por uno nuevo acorde con el Modelo Convenio. A diferencia del original numeral 9 del Convenio, el nuevo incluido por el Protocolo, incorpora la posibilidad de que un Estado Contratante realice un ajuste secundario cuando el otro Estado ha determinado que las operaciones entre empresas asociadas no han sido a valor de mercado, y ha determinado ingresos gravables.

[1] OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,* OECD Publishing, Paris
[2] OECD (2015a), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report,* OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris
[3] OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014,* OECD Publishing, Paris
[4] OECD (2015b), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
[5] *Ibídem*. Pág. 41
[6] OECD (2015a). Págs. 72-75
[7] Véase al respecto: OECD (2015a). Págs. 20-54

ARTÍCULO 10 (DIVIDENDOS)

De forma consistente con otros protocolos recientes,[8] se prevé la exención del impuesto del 10% sobre dividendos distribuidos a residentes en el extranjero en el caso de distribuciones a sociedades que mantengan directamente una participación de al menos 10% en el capital de la sociedad emisora residente en México.

Crédito ficticio (*Tax sparing)*

En concordancia con el reporte de la OCDE sobre el tema,[9] el Protocolo elimina el crédito ficticio del 5% en el pago de dividendos cuando una sociedad residente en España sea la beneficiaria efectiva.

Fondos de pensiones

Sin embargo, a diferencia de otros protocolos recientes, se incluye una exención a fondos de pensiones del otro Estado Contratante sin necesidad de tenencia mínima ni requisitos sobre el origen de los ingresos de los cuales derivan los dividendos.

Esta exención cobra relevancia considerando el reciente cambio al régimen para fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), su Reglamento (RISR) y demás disposiciones fiscales.

Al respecto, el Protocolo modifica el artículo 3 para incluir la definición de "fondo de pensiones", para España y para México.

Es de llamar la atención que para la definición de "fondo de pensiones", de México, se incluya tanto a las Sociedades de Inversión Especializada en Fondos para el Retiro (SIEFORES) como a las Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES), cuando estas últimas no son las perceptoras de los ingresos, sino simples administradoras de las primeras.

ARTÍCULO 11 (INTERESES)

Bancos y otras instituciones financieras

El Protocolo modifica sustancialmente las tasas previstas en el Convenio. El Protocolo reduce del 10 al 4.9% en el caso de intereses cuyo beneficiario efectivo sea un banco.

Además, amplía la aplicación de esta tasa reducida a aseguradoras o cualquier otra institución financiera. Con ello, se haría aplicable esta tasa reducida a las Sociedades Financieras de Objeto Múltiple (SOFOM) que califiquen como integrantes del sistema financiero bajo la definición de la LISR, pues el término "institución financiera" no está definido en el Convenio, por lo que habría que acudir a la legislación fiscal local.

De forma concordante, se elimina la disposición del Protocolo original que señalaba que la definición de "banco" se entenderá que incluía, en el caso de España, a las Cajas de Ahorro, pues éstas ya estarían comprendidas en el término "institución financiera".

También es importante hacer notar que la tasa del 10% prevista originalmente en el Convenio se refería a intereses percibidos por bancos, sin específicar el tipo de financiamiento.

En cambio, la nueva tasa del 4.9% prevista en el Protocolo se refiere exclusivamente a intereses derivados de préstamos. Esto podría entenderse como que, aunque se redujo la tasa aplicable a bancos, se restringió el ámbito de aplicación para esta tasa reducida.

Cabe mencionar que este nuevo lenguaje es consistente con varios Convenios celebrados por México.

Mercados reconocidos

El Protocolo también hace extensiva esta misma tasa del 4.9% a intereses pagados por bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido.

Al respecto, el Protocolo define el término "mercado de valores reconocido" en el caso de México como la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), así como cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer.

Lo anterior difiere de varios Convenios celebrados por México que expresamente prevén que califica

[8] Aquéllos con Suiza, Bélgica y los Países Bajos

[9] OECD (2012), "Tax sparing: a reconsideration", *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010),* OECD Publishing, Paris, Volume II, R(14)-1



como "mercado reconocido" cualquiera que fuera autorizado conforme a la Ley del Mercado de Valores (LMV).

Tasa máxima

Por otro lado, el Protocolo reduce la tasa impositiva máxima del 15 al 10% para los demás casos. Como se verá más adelante, esta reducción es relevante para los efectos de la nueva cláusula de Nación Más Favorecida (MFN, por sus siglas en inglés).

Fondos de pensiones

Finalmente, el Protocolo mantiene las exenciones a intereses pagados o percibidos por los Estados Contratantes y sus subdivisiones políticas, así como a créditos garantizados o concedidos por un *Exim Bank* de un Estado Contratante.

Sin embargo, resulta relevante mencionar que el Protocolo añade una exención para intereses cuando el beneficiario efectivo es un fondo de pensiones.

Esto último nuevamente cobra relevancia para los efectos de la modificación al régimen de fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros previsto en el nuevo RISR y demás disposiciones fiscales.

MFN

Se eliminan las cláusulas de MFN aplicables para intereses y regalías. En su lugar, se incluye una nueva cláusula respecto de intereses y regalías o cánones en caso de que México celebre un Convenio con un Estado miembro de la OCDE o de la Unión Europea desde la fecha en que éste se celebró.

Sin embargo, la posibilidad de aplicación de esta cláusula de MFN es bastante reducida, considerando que el mismo Protocolo ya prevé tasas muy reducidas en intereses (4.9% para instituciones financieras y 10% como tasa máxima) y en regalías o cánones (10%).

Razones comerciales

El Protocolo elimina el párrafo que establecía que las disposiciones de este artículo no serían aplicables cuando el crédito que origina los intereses se concertara o asignara **exclusivamente** con el propósito

de beneficiarse de este artículo, y no por razones comerciales fundadas.

Considero que esta eliminación se debe a que este párrafo iría en contra de la nueva cláusula antiabuso o PPT que se incluyó en el Protocolo.

Mientras que el nuevo PPT prevé que se podrán negar beneficios si **alguno** de los objetivos principales de la operación es la obtención de dichos beneficios (si tal obtención no es conforme con el objeto y el propósito del Convenio), el párrafo original preveía que la razón de la operación debería ser **exclusivamente** aprovecharse de los beneficios del Convenio.

ARTÍCULO 12 (REGALÍAS O CÁNONES)

Asistencia técnica

El Protocolo incluye un párrafo aclaratorio en el sentido de señalar que la asistencia técnica estará sujeta a los artículos 7 (Beneficios Empresariales) o 14 (Trabajos Independientes), según sea el caso.

MFN

Como ya se mencionó, se eliminan las cláusulas de MFN aplicables para intereses y regalías. Se incluye una nueva cláusula de MFN en caso de que México celebre un Convenio con un Estado miembro de la OCDE o de la Unión Europea. La aplicación de la cláusula de la nueva MFN será bastante limitada, considerando que el Convenio ya prevé una tasa máxima del 10%.

Razones comerciales

El Protocolo elimina el párrafo que preveía como requisito la existencia de "razones comerciales fundadas". Como ya se señaló, esta eliminación es consecuencia de la inclusión de la cláusula del PPT que se incluyó en el Protocolo.

ARTÍCULO 13 (GANANCIAS DE CAPITAL)

Enajenación indirecta de inmuebles

Probablemente para dar mayor claridad, se modifica el párrafo referente a la venta indirecta de inmuebles. El Convenio original señalaba que habría facultad de gravar en la fuente si los activos de la emisora estuvieran constituidos principalmente, directa o indirectamente, por bienes inmuebles ubicados en el Estado Contratante. El Protocolo deja de utilizar la palabra "activo" y en su lugar habla de "valor" y utiliza el porcentaje del 50% en lugar de la palabra "principalmente", aunque mantiene referencia a que debe ser directa o indirectamente.

Es relevante mencionar que se mantiene la excepción para inmuebles utilizados por la emisora en su actividad industrial, comercial, agrícola o prestación de servicios profesionales.

Fuente por residencia de emisora

El cambio más relevante en este artículo es la **eliminación de la exención en tenencias** menores al 25% del capital de la emisora, cuya tenencia haya sido mantenida durante el periodo de 12 meses previo a la enajenación. En cambio, el Protocolo incorpora una tasa impositiva máxima del 10% aplicable con independencia de la participación mantenida o porcentaje enajenado.

En relación con este párrafo, el Protocolo adiciona un párrafo aclaratorio. Éste señala que, aunque no exista facultad para gravar para el Estado de fuente bajo el párrafo 2 del artículo 13 (por ejemplo, enajenación indirecta de inmuebles), dicho Estado podrá gravar bajo el párrafo 3 del artículo (por ejemplo, imposición por residencia de la emisora). Aunque con un lenguaje diverso, este párrafo aclaratorio incorpora el criterio no vinculativo 18/ISR de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2016 que se refiere al Convenio entre México y los Estados Unidos de América (EUA).

Exenciones

Por otro lado, se añade una exención para el caso de ganancias de capital cuando el enajenante sea una institución financiera, una aseguradora o un fondo de pensiones.

Resulta relevante notar que esta exención no prevé límite ni requisito alguno; incluso, la exención cubre tanto la enajenación de acciones con valor proveniente de inmuebles y de acciones de emisoras residentes en un Estado Contratante. Una exención

similar, aunque no tan amplia, ya ha sido incluida en algunos otros protocolos recientemente celebrados por México.[10]

También se prevé una exención cuando las acciones o participaciones se negocien regularmente en un mercado de valores reconocido. Respecto de esta exención, es relevante hacer notar que no se establece requisito alguno de los que están previstos en el artículo 129 de la LISR.

Reorganización corporativa

El Protocolo elimina la cláusula de "reorganización corporativa", la cual preveía un diferimiento para el reconocimiento de la ganancia. En su lugar, incluye una cláusula de "reorganización exenta" dentro del mismo grupo corporativo, que no permite *step-up*, salvo por la parte del precio que no sea pagado en acciones.

Esta nueva cláusula de reorganización prevé ciertos requisitos. El primero y principal es que se realice a través de un canje de acciones; el segundo, consiste en mantener cierta tenencia accionaria en la emisora y, en algunos casos también en la adquirente, antes y después de la enajenación (el 80% de las acciones con derecho a voto y del capital).

Aunque la emisora y la enajenante siempre tendrán que ser residentes en uno y otro de los Estados Contratantes, el Protocolo permite que las sociedades cuyas acciones se entreguen en canje puedan ser emitidas por residentes en un país con el que el Estado de fuente tenga un Convenio o Acuerdo de intercambio de información por lo menos tan amplio como el previsto en el artículo 27 del Convenio, y que efectivamente se intercambie información.

Cambio de residencia

Finalmente, se adiciona un párrafo referente al cambio de residencia fiscal de una persona física de un Estado Contratante al otro. Al respecto, se establece que el Estado Contratante de residencia original mantendrá la potestad para gravar las plusvalías (ganancias) de la enajenación de acciones que deriven del periodo de residencia en ese Estado, que debe ser de por lo menos cinco años.

Cabe mencionar que estos cinco años no necesariamente son los cinco años inmediatos anteriores a la enajenación. Por el contrario, basta que una persona física haya sido residente fiscal en un Estado Contratante por un periodo de cinco años en algún momento de su vida, para que las plusvalías (ganancias de capital) obtenidas en ese periodo puedan ser gravadas por ese Estado Contratante.

Se aclara que, cuando aplique esta disposición, el Estado Contratante de nueva residencia no incluirá en el cálculo de las ganancias de capital a las plusvalías (ganancias) que son gravadas por el Estado de residencia original.

Este supuesto adicionado por el Protocolo es completamente ajeno a lo previsto en la legislación mexicana respecto de cambio de residencia fiscal de personas físicas.

Ello, pues nuestra legislación prevé que los nacionales mexicanos mantendrán residencia fiscal mexicana únicamente por el ejercicio de cambio y los tres siguientes cuando se cambie de residencia a un país o territorio donde sus ingresos estén sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES).

Además, la disposición interna prevé una excepción consistente en que el país de nueva residencia tenga un Acuerdo amplio de intercambio de información con México.

Debe recordarse que un principio básico de los Convenios para Evitar la Doble Imposición es que éstos **solamente distribuyen potestades** tributarias entre los Estados Contratantes, pero **no las generan**.

Es decir, los Estados renuncian o se dividen los ingresos a gravar en los Convenios, pero no imponen nuevos conceptos de causación en los mismos. En consecuencia, considerando que el supuesto del Convenio no está regulando un supuesto similar a lo previsto en la legislación mexicana, considero que el mismo no podría aplicar a personas físicas que dejan de ser residentes fiscales en México para serlo en España.

ARTÍCULO 22 (HIDROCARBUROS)

De forma consistente con la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LIH), el Protocolo añade un artículo

[10] Aquéllos con Suiza y los Países Bajos



referente a la existencia de establecimiento permanente por actividades relacionadas con los hidrocarburos.

Ese artículo establece que, con independencia de lo dispuesto en el resto del Convenio, existirá establecimiento permanente en un Estado Contratante cuando un residente del otro Estado realice ciertas actividades empresariales relacionadas con la industria de los hidrocarburos (exploración, producción, refinación, procesamiento, transportación, distribución, almacenamiento o comercialización) y las mismas excedan de 30 días durante un periodo de 12 meses.

Con la finalidad de computar este periodo, se considerarán las actividades realizadas por una empresa asociada, si éstas son idénticas o sustancialmente similares a aquéllas realizadas por la empresa.

Sin embargo, a diferencia de la LIH, el Protocolo no incluye que se adicionarán las actividades realizadas por una empresa asociada que formen parte de un mismo proyecto.

También se prevé que las remuneraciones pagadas a residentes de un Estado Contratante por empleos relacionados con estas actividades podrán someterse a imposición en el otro Estado cuando el empleador sea extranjero y el empleo sea realizado por un periodo o periodos que en su conjunto excedan de 30 días dentro de un periodo de 12 meses que inicie o termine en el ejercicio fiscal respectivo.

ARTÍCULOS 27 (INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN) Y 28 (ASISTENCIA EN RECAUDACIÓN)

El Protocolo sustituye estos artículos por unos nuevos acordes con el Modelo Convenio.

CONCLUSIONES

Entrada en vigor

El Protocolo entrará en vigor tres meses después del intercambio de notas, informando que se haya concluido el procedimiento interno en cada Estado Contratante para la entrada en vigor.

Además, las disposiciones del Protocolo surtirán efecto de la siguiente manera: **a)** respecto de las retenciones, a partir de que haya entrado en vigor; **b)** respecto de los impuestos que son calculados por ejercicio, será de conformidad con los ejercicios que comiencen a partir de la entrada en vigor, y **c)** desde que entre en vigor, en todos los demás casos.

Por consiguiente, es relevante estar al tanto de la fecha en que las notas sean efectivamente intercambiadas, para determinar la entrada en vigor de este Protocolo. •