

EY Tax Flash / Nuevo protocolo al convenio de doble imposición entre México y España

España

martes, 18 de julio de 2017

Nuevo protocolo al convenio de doble imposición entre México y España

El pasado 27 de Junio los gobiernos de Mexico y España intercambiaron la última nota de ratificación del protocolo modificadorio al Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y España y su Protocolo (“Protocolo”), el cual a su vez fue aprobado por el Congreso mexicano el pasado 16 de abril del año en curso.

De acuerdo con el Protocolo, las nuevas reglas surtirán efectos a partir del 27 de septiembre de 2017 (i.e., tres meses después del intercambio de la última nota de ratificación). En este sentido, las reglas relacionadas con retenciones en la fuente, incluyendo dividendos e intereses, surtirán efectos desde el 27 de septiembre de 2017. Por su parte, las reglas que tienen que ver con otras materias del impuesto sobre la renta surtirán efectos desde enero del 2018.

Nuevo protocolo al convenio de doble imposición entre México y España

El pasado 27 de Junio los gobiernos de Mexico y España intercambiaron la última nota de ratificación del protocolo modificadorio al Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre México y España y su Protocolo (“Protocolo”), el cual a su vez fue aprobado por el Congreso mexicano el pasado 16 de abril del año en curso.

De acuerdo con el Protocolo, las nuevas reglas surtirán efectos a partir del 27 de septiembre de 2017 (i.e., tres meses después del intercambio de la última nota de ratificación). En este sentido, las reglas relacionadas con retenciones en la fuente, incluyendo dividendos e intereses, surtirán efectos desde el 27 de septiembre de 2017. Por su parte, las reglas que tienen que ver con otras materias del impuesto sobre la renta surtirán efectos desde enero del 2018.

Aunque las modificaciones al Convenio incluyen mejoras a los beneficios en materia de retenciones en la fuente y otras disposiciones, el Protocolo también incluye, una cláusula “anti-abuso” en la forma de una Prueba de Propósito Principal (en inglés “Principal Purpose Test” o “PPT” por sus siglas).

A continuación presentamos los cambios más relevantes en las áreas antes mencionadas.

Artículo 10: Dividendos

En el caso de dividendos, el Protocolo introduce una exención total a los dividendos pagados por una entidad de un país, en caso de distribuciones a residentes del otro país que sean beneficiarios efectivos del pago y tengan más del 10% de participación en el capital de dicha entidad. Del mismo modo, el Protocolo introduce una exención aplicable a los dividendos pagados a un fondo de pensiones calificado. En contraste, la tarifa más baja de retención sobre dividendos bajo el Convenio actualmente es del 5%.

En este sentido, el Protocolo también introduce una definición de “fondo de pensiones” en el Artículo 3 del Convenio (Definiciones).

El Protocolo también reduce la tarifa general – para todos los demás casos – del 15% al 10% (aunque esta reducción en la práctica no representa ningún beneficio porque la tarifa de retención sobre dividendos actual es del 10% bajo la legislación mexicana).

Artículo 11: Intereses

Tratándose de intereses, el Protocolo reduce la tarifa general de retención, incluyendo la tarifa aplicable a intereses entre compañías del 15% al 10%. El Protocolo también reduce la tarifa mínima de retención aplicable a pagos de intereses a instituciones financieras del 10% al 4.9%. Esta tarifa es aplicable a intereses pagados por un préstamo de cualquier clase concedido por un banco o cualquier otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión y de ahorro, aseguradoras, así como los provenientes de bonos y otros títulos de crédito que se negocien regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido. Esta tarifa de 4.9% está contemplada actualmente en la legislación mexicana y aplica, en términos generales, a intereses pagados a instituciones financieras residentes en una jurisdicción con tratado.

Finalmente, el Protocolo otorga una exención a los intereses pagados a fondos de pensiones, extendiendo el mismo beneficio a los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas, entidades locales o Banco Central, siempre que estos

cumplan con ciertos requisitos.

Artículo 13: Ganancias de capital

El Protocolo reduce la tarifa aplicable a las ganancias de capital en la venta de acciones a 10%. Por su parte, la tarifa aplicable bajo la legislación mexicana es 25% sobre el ingreso bruto o 35% sobre la ganancia neta. El Convenio contemplaba una tarifa del 25%. La tarifa de 10% sobre ganancias de capital es consistente con otros tratados modificados recientemente por México, como el tratado firmado con los Países Bajos.

Adicionalmente, el Protocolo modifica la cláusula de reorganización contenida en el Convenio, bajo la cual se permite que un grupo ejecute una reorganización no sujeta a impuesto sobre la ganancia de capital, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos. Antes de la modificación del Protocolo, el Convenio establecía únicamente el diferimiento del impuesto sobre la ganancia de capital derivada de la reorganización. Con el Protocolo se modifica esta cláusula para otorgar el beneficio de la exención del impuesto sobre la renta sobre la ganancia de capital resultante en el caso de reorganizaciones que cumplan ciertos requisitos específicos (conservando el mismo costo fiscal sobre las acciones enajenadas –carryover basis). Esta distinción entre reorganización exenta y diferimiento es importante, porque el mecanismo de diferimiento requiere el pago del impuesto sobre las ganancias calculadas desde la fecha de la reorganización, incluso en los casos en que se experimenta una reducción del valor de la compañía.

De esta forma, el Protocolo modifica esta cláusula de reorganización, usando un lenguaje muy similar al de la cláusula de reorganización con otros países, por ejemplo el tratado con los Países Bajos.

En este contexto, la transacción de reorganización deberá consistir en una transacción de acción por acción o canje de acciones. La contraprestación por las acciones recibidas puede ser acciones en el adquirente, o acciones de cualquier entidad de la cual, directa o indirectamente, el adquirente sea propietaria o una entidad que sea propietaria de la adquirente. La nueva cláusula también establece un requerimiento de propiedad del 80% para las partes involucradas en la reorganización, además de otras reglas.

Como mencionamos anteriormente, la cláusula de reorganización establece que el costo fiscal en las acciones transferidas se mantendrá a nivel del adquirente como resultado de la reorganización (carryover basis). En la medida en que esta regla reemplaza las normas de reorganización existentes actualmente en el Convenio, es posible que ciertas compañías estén sujetas al reconocimiento de ganancias de capital gravadas en reorganizaciones anteriores. El Protocolo no aborda el tratamiento de estas ganancias diferidas o el momento en que deberá reconocerse la ganancia.

Artículo 22: Hidrocarburos

El Protocolo introduce un nuevo artículo en relación con hidrocarburos. Esta nueva cláusula establece que se puede generar un establecimiento permanente en México, si ciertas actividades de negocios relacionadas a hidrocarburos son practicadas por un periodo o periodos que excedan 30 días en un plazo de 12 meses. Este artículo también menciona el tratamiento tributario aplicable a las personas físicas que obtienen salarios o remuneraciones similares derivados de este tipo de proyectos.

Esta nueva regla refleja el umbral establecido en las normas mexicanas para determinar la existencia de un establecimiento permanente en actividades de hidrocarburos, tal como está redactado en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

Doble Residencia

El Protocolo también aborda el problema de la doble residencia, en el cual una entidad puede ser considerada residente en México y en España. Normalmente, el desempate se llevaría a cabo teniendo en cuenta el criterio de la sede de administración (dirección) efectiva. El Protocolo amplía esta regla, estableciendo que en los casos de doble residencia que ocurren cuando el contribuyente cuenta con una sede de administración efectiva en cada uno de los estados contratantes, la determinación sobre la residencia deberá tomarse por acuerdo mutuo de los dos países, teniendo en cuenta cualquier factor relevante, tal como el lugar en donde el consejo o los altos ejecutivos llevan a cabo sus actividades habituales.

Cláusula de Nación más Favorecida

La cláusula de nación más favorecida (MFN por sus siglas en inglés) del Convenio es reemplazada con una nueva regla aplicable a la retención en la fuente sobre intereses y regalías, según la cual, si México firma un nuevo convenio con otro miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) o un miembro de la Unión Europea con tarifas más bajas (incluyendo tarifa del 0%), dichas tarifas reemplazarán automáticamente a las acordadas en el Convenio desde la fecha de entrada en vigor del convenio con el otro miembro de la OCDE o de la Unión Europea.

Artículos 27 (Intercambio de Información) y 28 (Ayuda en Colección)

El artículo que trataba el Intercambio de Información ha sido modificado para dar coherencia con desarrollos recientes. Además, un nuevo artículo que trata la asistencia en la recaudación fue añadido al Convenio.

Cláusula anti-abuso PPT

En términos generales, esta regla está redactada en los términos propuestos por la OCDE / G20 en el Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (“BEPS”), en el Reporte Final de la Acción 6 (relacionado con medidas para evitar el uso indebido de tratados), con algunas variaciones de lenguaje. En términos generales, esta nueva norma dispone que los beneficios concedidos en virtud del Convenio no se otorgarán cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que un acuerdo u operación tiene entre sus objetivos principales la obtención de los beneficios del Convenio, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y el propósito del Convenio.

También inspirado en el Reporte Final de la Acción 6, el Protocolo modificará el preámbulo del Convenio, en el fin de hacer claridad que el propósito del Convenio no es generar oportunidades para la no imposición o imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscal, incluyendo, entre otros, los casos de abuso de tratado denominados como “treaty shopping” (entendidos como acuerdos para el uso abusivo de los convenios cuyo objetivo es permitir que residentes de terceros estados se aprovechen indirectamente de los beneficios previstos en el Convenio).

La inclusión de estas reglas anti-abuso puede limitar la aplicabilidad de algunas de las reglas del Convenio para grupos que estructuran su inversión incluyendo una sociedad intermedia en España para la tenencia de acciones en México. Los inversionistas deberán evaluar sus estructuras y la sustancia económica de cada una de ellas para determinar si se cumple con esta nueva norma antes de que el Protocolo surta efectos.

Instrumento Multilateral

Sin perjuicio de lo anterior, el pasado 7 de junio de 2017 México firmó la Convención Multilateral para Implementar Medidas para Evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en relación con Tratados para Evitar la Doble Imposición (Instrumento Multilateral o IML por sus siglas). En conjunto con México, 70 países han suscrito el IML y notificado su posición respecto a las normas allí establecidas.

Para estos efectos, México notificó que desea cubrir con el IML todos sus tratados para evitar la doble imposición (incluyendo aquellos que aún no se encuentran vigentes e incluyendo el nuevo tratado con España con las modificaciones del Protocolo). De estos tratados, 40 quedarían cubiertos por las medidas del IML (por haber sido notificados por las correspondientes contrapartes), incluyendo el viejo y el nuevo convenio con España. Dentro de las medidas más importantes del IML, se destaca la regla de PPT y la modificación al preámbulo arriba enunciadas, las cuales fueron adoptadas por todos los países que han firmado el IML (70 incluyendo México).

Aunque se espera que los cambios introducidos por el IML a los tratados bilaterales tomen cierto tiempo en entrar en efecto, puede haber un periodo en el que el Convenio (con las modificaciones introducidas por el Protocolo) estaría en vigor antes del IML, lo cual podría resultar en cambios adicionales a la interpretación y aplicación del Convenio. Sin embargo, nótese que al momento de firmar el IML, México notificó que el tratado con España ya contiene la cláusula de PPT y un preámbulo que cumplen con los estándares establecidos por la OCDE en el Reporte Final de la Acción 6. En línea con lo anterior, se espera que el Protocolo entre en vigor desde el 27 de Septiembre del año en curso (en materia de retenciones en la fuente), mucho más rápido que el IML.

En este contexto, las empresas multinacionales que invierten en México a través de España deberían de evaluar la estructura actual frente a los cambios que surtirán efectos, primero como consecuencia del Protocolo y luego como consecuencia del IML. En particular, deberá tenerse en cuenta que la cláusula de PPT introduce un nuevo nivel de consideraciones relacionadas con el denominado “treaty shopping”.

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

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

Terri Grosselin
terri.grosselin@ey.com

Mariana Covarrubias
mariana.covarrubias@mx.ey.com

Javier Díaz de León
javier.diazdeleon@mx.ey.com

Estela Miranda
estela.miranda@mx.ey.com

Raúl Moreno
raul.moreno@mx.ey.com

José Olmedo
jose.olmedo@mx.ey.com

José Pizarro
jose.pizarro@mx.ey.com

Abril Rodríguez
abril.rodriguez@mx.ey.com

Alejandra Sánchez
alejandra.sanchez@mx.ey.com

Alejandro Polanco
alejandro.polanco@mx.ey.com

Lourdes Libreros
lourdes.libreros@mx.ey.com David Dominguez
david.f.dominguez.palacio@mx.ey.com