



NOTA INFORMATIVA

Agosto 084/2014

Decreto Promulgatorio del Convenio entre México y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo

 NATERA

Decreto Promulgatorio del Convenio entre México y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo

Estimados clientes y amigos:

Hoy, 8 de agosto, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (“DOF”) el “Decreto Promulgatorio del Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y Malta para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, hecho en la ciudad de Roma, el diecisiete de diciembre de dos mil doce” (el “Decreto”, el “Convenio”, “México”, “Malta” y el “Protocolo”, según corresponda).

En virtud de lo anterior, a continuación encontrarán un resumen de los aspectos más relevantes de dicho Convenio, resaltando las diferencias más importantes respecto del Modelo del Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (el “Convenio Modelo de la OCDE”).

A. Impuestos comprendidos (artículo 2)

En términos del artículo 2, los impuestos a los que aplica el Convenio son, en el caso de Malta, (i) el impuesto sobre la renta, y en el caso de México, (i) el impuesto sobre la renta federal y (ii) el impuesto empresarial a tasa única.

B. Definiciones generales (artículo 3)

Conforme al Convenio, el término “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por un residente de un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave se explote únicamente entre lugares situados en el otro Estado contratante, abandonando el criterio de sede de dirección efectiva previsto en el Convenio Modelo de la OCDE (primer párrafo, inciso h).

Por otra parte, en términos del Convenio el término “nacional”, tratándose de personas físicas, significa cualquier persona que tenga la nacionalidad de un Estado contratante, excluyendo el criterio de ciudadanía contemplado en el Convenio Modelo de la OCDE (primer párrafo, inciso k).

C. Residente (artículo 4)

Para determinar la residencia para efectos del Convenio, tratándose de personas morales residentes en ambos Estados, se señala que las autoridades competentes resolverán el caso

mediante acuerdo mutuo considerando además de la sede de dirección efectiva de la persona moral, su lugar de constitución o creación, así como cualquier otro factor relevante. Ante la falta de acuerdo, la persona en cuestión no podrá aplicar ningún beneficio previsto en el Convenio (tercer párrafo).

Respecto a las sociedades de personas, se establece que únicamente se considerarán residentes de un Estado en la medida en que las rentas que obtengan en dicho Estado se encuentren sujetas a imposición en el mismo (cuarto párrafo)¹.

D. Establecimiento permanente (artículo 5)

A diferencia del plazo de 12 meses señalado en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Convenio una obra, construcción, proyecto de montaje o instalación, constituirán un establecimiento permanente (“EP”) si su duración excede de 6 meses. Además, también se considerará que existe un EP respecto de las actividades de supervisión relacionadas con los conceptos antes descritos, cuando dichas actividades continúen durante un periodo superior a 6 meses (tercer párrafo, inciso a).

En adición a los supuestos contemplados en el Convenio Modelo de la OCDE, se considera que el concepto “EP” también comprende:

- La prestación de servicios por una empresa (incluyendo los servicios de consultoría) a través de sus empleados u otro personal contratado por dicha empresa, cuando las actividades de esa naturaleza continúen por un periodo o periodos que en conjunto excedan 183 días dentro de un periodo de 12 meses (tercer párrafo, inciso b); y,
- La prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizados por una persona física cuando dichos servicios o actividades continúen por un periodo o periodos que en conjunto excedan 183 días dentro de un periodo de 12 meses (tercer párrafo, inciso c).

¹ En términos del artículo 1 del Protocolo, las autoridades competentes de los Estados determinarán de común acuerdo la forma de aplicación de esta regla.

Para efectos del cómputo de los plazos anteriormente señalados tratándose de actividades realizadas por una empresa asociada con otra empresa², si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares, serán agregadas con el periodo durante el cual las actividades sean realizadas por la empresa asociada (tercer párrafo).

En adición a los supuestos comprendidos en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Convenio se considera que una empresa aseguradora de un Estado tiene un EP en el otro Estado (con excepción de los reaseguros), si recauda primas en el territorio de dicho Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente (sexto párrafo).

Por regla general una empresa no tendrá un EP en un Estado por el sólo hecho de que realice sus actividades empresariales en ese Estado por medio de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

En adición a lo señalado en el Convenio Modelo de la OCDE, el Convenio establece que un agente no será considerado como un agente que goce de un estatuto independiente cuando, no obstante a que dentro del marco ordinario de su actividad, las relaciones comerciales o financieras entre el agente y esa empresa difieran de las condiciones que hubieran sido acordadas entre personas independientes (séptimo párrafo).

E. Beneficios empresariales (artículo 7)

Por regla general, los beneficios de una empresa de un Estado sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice sus actividades empresariales en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en el mismo, caso en el cual los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en este último Estado en la medida en que puedan atribuirse a:

- A ese EP (primer párrafo, inciso a); y,
- Ventas de bienes o mercancías, siempre y cuando sean de naturaleza idéntica o similar a aquellos bienes o mercancías venidas a través del EP, salvo cuando se demuestre que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas

a las de obtener un beneficio en el Convenio (primer párrafo, inciso b).

Por otra parte, para la determinación de los beneficios del EP se permitirá la deducción de los gastos incurridos para la realización de los fines del mismo (incluyendo los gastos de dirección y generales de administración), ya sea que se efectúen en el Estado en el que se encuentre el EP o en otra parte (tercer párrafo).

Adicionalmente, se señala que los Estados podrán determinar los beneficios imputables a un EP sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes. Sin embargo, el método de reparto adoptado deberá estar conforme a los principios contenidos en este artículo (cuarto párrafo).

En términos del Convenio, no se atribuirá ningún beneficio a un EP por el sólo hecho de que el mismo compre bienes o mercancías para la empresa (quinto párrafo).

Cabe señalar que los beneficios imputables al EP se calcularán con el mismo método cada año, a no ser que existan razones válidas y suficientes para proceder de otra forma (sexto párrafo).

F. Transporte marítimo y aéreo (artículo 8)

En términos del Convenio, los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, abandonándose el criterio de imposición en el Estado en donde estuviere situada la sede de dirección efectiva de la empresa previsto en el Convenio Modelo de la OCDE (primer párrafo).

En congruencia con la reserva formulada por México al artículo 8 del Convenio Modelo de la OCDE, no se incluye en la aplicación de este artículo a los beneficios obtenidos de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores (segundo y tercer párrafos del Convenio Modelo de la OCDE).

Conforme al Convenio, se entiende que los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional no comprenden a los beneficios derivados de la transportación terrestre (segundo párrafo).

Además, el Convenio señala que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional a que se refiere

² En términos del artículo 9 del presente Convenio.

este artículo, comprenden aquellos procedentes de las siguientes actividades: (i) arrendamiento de buques o aeronaves sobre una base de nave completa, (ii) arrendamiento de buques o aeronaves sobre una base de nave vacía, si son explotados en tráfico internacional por el arrendatario y son obtenidos por el residente de un Estado dedicado a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y (iii) uso o arrendamiento de contenedores (incluyendo remolques, barcasas y equipo relacionado con la transportación de contenedores) utilizados para el transporte de bienes o mercancías, cuando el mismo sea incidental a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional (tercer y cuarto párrafos).

G. Dividendos (artículo 10)

De conformidad con el Convenio, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado que sea el beneficiario efectivo de los dividendos, sólo pueden someterse a imposición en éste último (primer párrafo).

Para efectos del Convenio, se entiende por “dividendos” los rendimientos de las acciones, de las acciones de “goce” o derechos de “goce”, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos (excepto los de crédito) que permitan participar en los beneficios, así como las rentas derivadas de otros derechos corporativos y otras rentas sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones, conforme a la legislación del Estado en donde reside la sociedad que hace la distribución de los mismos (segundo párrafo).

H. Intereses (artículo 11)

En términos del Convenio, los intereses procedentes de un Estado y pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición tanto en el Estado de residencia, como en el de fuente (primer y segundo párrafos).

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, el Convenio prevé un límite distinto al gravamen que será impuesto por el Estado de fuente, siempre que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado, que será del (segundo párrafo):

- 5% en el caso de intereses pagados a bancos; o,
- 10% en todos los demás casos.

No obstante, los intereses sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que resida el beneficiario efectivo cuando (tercer párrafo):

- El beneficiario efectivo de los mismos es el gobierno de uno de los Estados, una subdivisión política o una autoridad local, o el Banco Central del otro Estado contratante;
- Los intereses son pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el numeral anterior;
- Los intereses procedan de Malta y sean pagados respecto de un préstamo a un plazo no menor de 3 años, concedido o garantizado o asegurado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., Nacional Financiera, S.N.C. o el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, S.N.C., o por cualquier otra institución que pueda ser acordada en cualquier momento por las autoridades competentes de los Estados contratantes;
- Los intereses procedan de México y sean pagados respecto de un préstamo a un plazo no menor de 3 años, concedido, garantizado o asegurado, por cualquier otra institución que pueda ser acordada en cualquier momento por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Para efectos del Convenio, se entiende por “intereses” a los rendimientos de crédito de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, las rentas de títulos de crédito gubernamentales y de bonos u obligaciones incluidas las primas y premios unidos a dichos títulos, bonos u obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses, asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo.

Por otra parte, se establece que el término “intereses” no incluye cualquier otro tipo de ingreso que se considere dividendo conforme a lo dispuesto por el párrafo segundo del artículo 10 (dividendos) del Convenio (cuarto párrafo).

I. Regalías (artículo 12)

Se señala que las regalías pagadas a un residente de un Estado pueden someterse a imposición tanto en el Estado de residencia como en el Estado de fuente. No obstante, si el beneficiario efectivo de las

regalías es residente de un Estado, el impuesto exigido por el Estado de fuente no podrá exceder del 10% del importe bruto de las regalías (primer y segundo párrafos).

Por su parte, el Convenio establece un concepto más amplio de “regalías” respecto del señalado por el Convenio Modelo de la OCDE, incluyendo adicionalmente dentro de dicho concepto las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso, y de cualquier derecho de autor sobre películas cinematográficas y películas o cintas para su difusión por televisión o radio.

En congruencia con la reserva formulada por México al Convenio Modelo de la OCDE, se incluye dentro del término “regalías” a los pagos por el uso, o la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico, así como los pagos derivados de la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos (tercer párrafo).

El Convenio contempla una regla para determinar cuándo se considera que las regalías proceden de un Estado (*i.e.* cuando el deudor sea un residente de ese Estado). Cabe señalar que cuando quien paga las regalías (siendo o no un residente de uno de los Estados) tenga en un Estado un EP, en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago de las regalías, y las regalías sean soportadas por dicho EP, éstas serán consideradas procedentes del Estado donde esté situado el EP (quinto párrafo).

J. Ganancias de capital (artículo 13)

Siguiendo la reserva formulada por México al artículo 13 del Convenio Modelo de la OCDE, las ganancias que un residente obtenga de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente en el otro Estado, pueden someterse a imposición en el Estado de fuente si el perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento dentro del periodo de 12 meses anteriores a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 25% del capital de esa sociedad (tercer párrafo).

No obstante lo anterior, en términos del Protocolo las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones en los términos antes descritos sólo pueden someterse a imposición en el Estado del que sea residente el perceptor de la ganancia en los siguientes casos:

1. Cuando dicha enajenación se lleve a cabo entre miembros del mismo grupo de

sociedades, en la medida en que la contraprestación recibida por el enajenante consista en:

- a) Acciones u otros derechos en el capital de la adquirente; o bien,
- b) Acciones u otros derechos de alguna otra sociedad que sea propietaria, directa o indirectamente del 80% o más de los derechos de voto y valor de la adquirente, y que sea residente de uno de los Estados o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, y se cumplan las condiciones señaladas en el Protocolo.

No obstante lo anterior, las ganancias de capital pueden someterse a imposición por el Estado del que sea residente la sociedad cuyas acciones sean enajenadas, si se reciben importes en efectivo u otra remuneración distinta a acciones u otros derechos. El importe de la ganancia sujeta a imposición de acuerdo a lo anterior, será hasta por el límite del importe en efectivo u otra remuneración distinta a acciones u otros derechos recibidos (Artículo Segundo, fracción primera, inciso A del Protocolo).

2. Cuando las ganancias han sido obtenidas por una sociedad aseguradora o fondos de pensiones³ establecidos en un Estado, que (i) administren esquemas de pensiones o proporcionen beneficios para el retiro, o bien, (ii) perciban rentas por cuenta de una o más personas destinadas para administrar esquemas de pensiones o de beneficios para el retiro. Lo anterior, siempre que cumplan las condiciones establecidas en el Protocolo (Artículo Segundo, fracción segunda, inciso B del Protocolo).
3. Cuando la enajenación se lleva a cabo dentro de un “mercado de valores reconocido”⁴.

³ La expresión “fondo de pensiones” significa cualquier persona, entidad o fideicomiso, incluyendo en el caso de México, las AFORES y SIEFORES.

⁴ Dicha expresión hace referencia a la Bolsa Mexicana de Valores y el Mercado de Valores de Malta (Artículo Segundo, fracción segunda del Protocolo).

Sin embargo, la ganancia obtenida de dicha enajenación podrá someterse a imposición en el Estado del que sea residente la sociedad cuyas acciones son enajenadas, cuando un residente del otro Estado contratante mantenga directa o indirectamente el 10% o más de las acciones de dicha sociedad y el residente se ubique en cualquiera de los supuestos descritos en el Protocolo (Artículo Segundo, fracción primera, inciso C del Protocolo).

K. Artistas y deportistas (artículo 16)

En términos del Convenio, se señala que las rentas obtenidas por un artista o deportista no estarán sujetas a imposición en el Estado de fuente, cuando la visita a éste se encuentre financiada sustancialmente por fondos públicos de dicho Estado o sus entidades locales (tercer párrafo).

L. Otras rentas (artículo 20)

En congruencia con la reserva formulada por México al artículo 21 del Convenio Modelo de la OCDE, se establece que las rentas obtenidas por un residente de un Estado no mencionadas en los demás artículos del Convenio, y procedentes del otro Estado, también pueden someterse a imposición en el Estado de fuente de conformidad con su legislación (primer párrafo).

M. Eliminación de la doble imposición (artículo 21)

En términos del Convenio, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano (primer párrafo):

- El impuesto de Malta pagado sobre rentas procedentes de dicho país, por una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichas rentas; y,
- En el caso de una sociedad propietaria de por lo menos el 10% del capital de una sociedad que sea residente en Malta, y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto de Malta pagado por la sociedad que distribuye los beneficios con cargo a los cuales son pagados los dividendos.

En términos del Convenio, en el caso de Malta la doble imposición se eliminará con la concesión de un crédito (segundo párrafo)

Cabe señalar que, cuando las rentas de un residente estén exentas de impuesto en un Estado, dicho Estado podrá tomar en cuenta esas rentas exentas para calcular el monto del impuesto sobre el resto de las rentas (tercer párrafo).

N. No-discriminación (artículo 22)

Es importante señalar que el Convenio no contiene la regla de no discriminación a apátridas prevista en el Convenio Modelo de la OCDE (segundo párrafo del Convenio Modelo de la OCDE).

O. Intercambio de información (artículo 24)

En materia de intercambio de información, se establece que la información recibida por un Estado contratante podrá utilizarse para otros fines, cuando dicha información pueda ser utilizada de esa forma de acuerdo con las leyes de ambos Estados, y la autoridad competente autorice dicho uso (segundo párrafo).

P. Entrada en vigor (artículo 27)

El Convenio entró en vigor 30 días después de que cada uno de los Estados notificó al otro, a través de la vía diplomática, el cumplimiento de los procedimientos establecidos por su legislación interna, esto es, el 1 de agosto del 2014 (primer y segundo párrafo).

Por su parte, se señala que las disposiciones del Convenio surtirán sus efectos de la siguiente forma:

1. En Malta:

- a) Respecto de los impuestos sobre la renta obtenidos durante cualquier año calendario o periodo contable que inicie a partir del 1 de enero de 2015 (segundo párrafo, inciso a).

2. En México:

- a) Respecto de los impuestos retenidos en el Estado de la fuente, sobre las rentas pagadas o acreditadas a partir del 1 de enero de 2015 (segundo párrafo, inciso b), apartado i); y,
- b) Respecto de otros impuestos, en cualquier ejercicio fiscal que inicie el o a partir del 1 de enero de 2015 (segundo párrafo, inciso b), apartado ii).

Q. Terminación (artículo 29)

Se establece que el Convenio permanecerá en vigor hasta que un Estado lo dé por terminado, lo cual podrá hacerse mediante aviso de terminación, a través de la vía diplomática, por lo menos 6 meses antes del final de cualquier año calendario siguiente a la expiración de un periodo transcurrido de 5 años a partir de la fecha de su entrada en vigor.

R. Protocolo

De conformidad con el Protocolo, los artículos 11 (intereses) y 12 (regalías) del Convenio, no serán aplicables respecto de aquellos intereses o regalías pagadas en el curso de una transacción o serie de transacciones que sean estructuradas de la siguiente forma:

- El residente de un Estado con derecho a los beneficios del Convenio reciba un elemento de renta procedente del otro Estado contratante,
- Dicho residente pague, directa o indirectamente, al menos el 50% del elemento de renta recibido a una persona que no sea residente de alguno de los Estados contratantes,
- El no residente reciba directamente el elemento de renta de otro Estado contratante de conformidad con un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre el Estado de residencia del receptor del elemento de renta y el Estado del que provenga dicho elemento,
- Respecto a ese elemento de renta, sea la única forma en que el receptor del mismo tenga derecho a beneficios equivalentes o más favorables que los establecidos en el presente Convenio; y,
- El propósito principal de dichas transacciones sea que la persona no residente de alguno de los Estados contratantes obtenga beneficios de conformidad con el Convenio, toda vez que de otra forma, dicha persona no tendría derecho a los mismos (Artículo 3, fracción primera del Protocolo).

Por otra parte, se señala que ninguna disposición del Convenio será aplicable respecto de los siguientes elementos de renta⁵ (Artículo 3, fracción segunda del Protocolo):

1. Aquel que esté exento del impuesto en un Estado contratante del que sea residente el beneficiario efectivo de la renta o esté sujeto a imposición en ese Estado como renta de ese residente a una tasa más baja que la aplicable al mismo elemento de renta obtenido por otros residentes de ese Estado que no se benefician de dicha exención o tasa; o
2. Aquel cuyo beneficiario efectivo sea un residente de un Estado contratante que se beneficie de una deducción, devolución u otra concesión o beneficio que sea proporcionado directa o indirectamente en relación con ese elemento de renta, distinto de un crédito por el impuesto pagado en el extranjero, y que no esté disponible para otros residentes de ese Estado.

Cabe señalar que las disposiciones previstas en el Convenio no impedirán a los Estados aplicar sus disposiciones relacionadas con capitalización delgada y empresas extranjeras controladas (i.e. regímenes fiscales preferentes) (Artículo 3, fracción cuarta del Protocolo).

* * * * *

Es importante señalar que este documento tiene un carácter meramente informativo y no expresa la opinión de nuestra firma respecto a los temas vertidos en el mismo.

No asumimos responsabilidad alguna por el uso que se le llegue a dar a la información contenida en el presente documento. Recomendamos que ésta se utilice como mera referencia y se consulte directamente la fuente.

Sin otro particular que tratar por el momento, quedamos a sus órdenes para resolver cualquier duda o comentario relacionado con lo anterior.

⁵ Salvo el artículo 24 (Intercambio de información) del Convenio.