

Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre México y Letonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Los Cabos, Baja California Sur, México, el dieciocho de junio de dos mil doce¹

Por: Natera, S.C.²

Estimados clientes y amigos:

Hoy, 27 de febrero, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (“DOF”) el “Decreto Promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Letonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Washington, D.C. el veinte de abril de dos mil doce” (el “Decreto”, el “Convenio”, “México”, “Letonia” y el “Protocolo”, según corresponda).. El Decreto entrará en vigor el próximo 2 de marzo.

En virtud de lo anterior, a continuación encontrarán un resumen de los aspectos más relevantes de dicho Decreto, 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 Letonia, (i) el impuesto sobre la renta de empresas y (ii) el impuesto sobre la renta personal, 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)

En términos del Convenio, la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado, salvo cuando el buque o aeronave se explote únicamente entre lugares situados en el otro Estado, abandonado el criterio de sede de dirección efectiva prevista en el Convenio Modelo de la OCDE (primer párrafo, inciso g).

En adición, el término “nacional” tratándose de personas físicas significa cualquier persona que tenga la nacionalidad de un Estado contratante, excluyendo el criterio de ciudadanía contemplado por el Convenio Modelo de la OCDE (primer párrafo, inciso i).

C. Residente (artículo 4)

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, el lugar de constitución es un criterio relevante para determinar la residencia de una persona moral para efectos del Convenio (primer párrafo).

Además, tratándose de personas morales residentes en ambos Estados, las autoridades competentes resolverán el caso mediante acuerdo mutuo y determinarán la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En caso de no existir dicho acuerdo, la persona moral no tendrá derecho a solicitar ninguno de los beneficios establecidos en el Convenio (tercer párrafo).

D. Establecimiento permanente (artículo 5)

¹ Texto publicado por Natera, S.C. en la Nota Informativa 032/2013 de fecha 27 de febrero de 2013.

² Las opiniones y comentarios expresados en cada uno de los artículos incluidos en esta publicación únicamente reflejan la postura personal de su correspondiente autor, misma que no necesariamente coincide con la de IFA Grupo Mexicano, A.C. o con la de cualquiera de sus miembros.

A diferencia del plazo de 12 meses señalado en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Convenio una obra o construcción, o un proyecto de instalación o montaje, 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 las actividades realizadas en un Estado relacionadas con la exploración o explotación del fondo marino, su subsuelo y sus recursos naturales localizados en dicho Estado, cuando son realizadas por un periodo o periodos que en conjunto excedan 90 días dentro de cualquier periodo de 12 meses (tercer párrafo, inciso b).

Por regla general, no se considera que una empresa tiene un EP en un Estado por el solo hecho de que realice sus actividades empresariales en ese Estado por medio de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. En atención a la observación formulada por México a los comentarios de este artículo en el Modelo Convenio de la OCDE, el Convenio establece que un agente no será considerado como un agente que goce de un estatuto independiente en el sentido antes expuesto cuando realice todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa, y las condiciones entre el agente y la empresa difieran de aquellas que hubieran sido acordadas entre personas independientes (sexto párrafo).

E. Rentas inmobiliarias (artículo 6)

En adición a los supuestos previstos en el Convenio Modelo de la OCDE, se señala que la expresión "bienes inmuebles" también comprende los derechos sobre los activos a ser producidos mediante la exploración o explotación del fondo marino o subsuelo y sus recursos naturales, incluyendo los derechos sobre los intereses o beneficios de dichos activos (segundo párrafo).

Adicionalmente, el Protocolo señala que la expresión "bienes inmuebles" incluye cualquier opción o derecho similar de adquirir bienes inmuebles. Además, se entiende que cuando la propiedad de acciones u otros derechos corporativos en una sociedad otorga al dueño de los mismos el derecho al disfrute de bienes inmuebles mantenidos por la sociedad, la renta derivada de la utilización directa, del arrendamiento o uso en cualquier otra forma de dicho derecho de disfrute, puede ser sometido a imposición en el Estado en el cual los bienes inmuebles se encuentran situados (primer párrafo del Protocolo).

Asimismo, se señala que las disposiciones de este artículo también resultan aplicables a los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes (cuarto párrafo)

F. 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 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 al EP.

En adición al texto previsto en el Convenio Modelo de la OCDE, el Convenio establece que los beneficios derivados de las ventas de bienes o mercancías de naturaleza idéntica o similar a la de los vendidos por medio de ese EP, podrían ser considerados atribuibles al mismo

cuando las ventas hayan sido estructuradas con el fin de evitar la imposición en el Estado donde el EP está situado (primer párrafo).

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. Adicionalmente, se señalan ciertos conceptos que no serán deducibles para el EP, así como aquellos que no se tendrán en cuenta para determinar los beneficios del mismo (tercer párrafo)³.

Por su parte, 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).

G. Transportación marítima y aérea (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 en este artículo a los beneficios obtenidos de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores (segundo y tercer párrafo del Convenio Modelo de la OCDE).

Asimismo, se excluyen de la aplicación de este artículo los beneficios obtenidos de la explotación de hoteles o de una actividad de transporte distinta a la explotación, en tráfico internacional, de buques o aeronaves (segundo párrafo).

Por su parte, se establece que los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional incluyen los beneficios derivados del arrendamiento de buques o aeronaves sobre una base de nave vacía, así como los beneficios derivados de la utilización, mantenimiento o arrendamiento de contenedores (incluyendo remolque y equipo relacionado para el transporte de contenedores), utilizados para el transporte de bienes o mercancías, cuando dichas actividades sean incidentales a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional (tercer párrafo)

H. Dividendos (artículo 10)

Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en éste último (primer párrafo).

³ A saber, los pagos efectuados o cobrados por el EP –según corresponda- (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho a utilizar (o de la utilización de) patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de un banco, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente o a la oficina central de la empresa, según corresponda.

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, el Convenio prevé un límite distinto al gravamen que será impuesto por el Estado en el que resida la sociedad que paga los dividendos –siempre que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado-, que será del (segundo párrafo):

1. 5% del impuesto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que tenga la propiedad directa de por lo menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos; y,
2. 10% del impuesto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Para efectos del Convenio, se entiende por “dividendos” los rendimientos de acciones u otros derechos (excepto los de crédito) que permitan participar en los beneficios, así como los ingresos de otros derechos corporativos y otros ingresos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones, de conformidad con la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya (tercer párrafo).

Por su parte, se establece que los beneficios en comento no se aplicarán si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado, presta en el otro Estado (del que es residente la sociedad que paga los dividendos) servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y la participación con respecto a la cual se pagan los dividendos esté efectivamente vinculada con dicha base fija. En este caso se aplicarán las disposiciones del artículo 14 (servicios personales independientes) del Convenio (cuarto párrafo).

I. Intereses (artículo 11)

Los intereses procedentes de un Estado y pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último (primer párrafo).

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

1. 5% del importe bruto de los intereses pagados a y por bancos;
2. 10% del importe bruto de los intereses 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):

1. El beneficiario efectivo es uno de los Estados, una subdivisión política o una entidad local de los mismos, o el Banco Central de uno de los Estados;
2. Los intereses son pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el numeral anterior;
3. El beneficiario efectivo es un fondo de pensiones reconocido siempre que su ingreso este generalmente exento de impuesto en ese Estado;
4. Los intereses proceden de Letonia y son pagados respecto de un préstamo concedido, garantizado o asegurado, por el Banco de México, 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 cualquier otra institución, que pueda ser acordada en cualquier momento entre las autoridades competentes de los Estado contratantes;

5. Los intereses proceden de México y son pagados respecto de un préstamo concedido, garantizado o asegurado por el Banco de Letonia ("Bank of Latvia"), el Banco Hipotecario y de Propiedad de Letonia ("Mortgage and Land of Latvia"), o por cualquier otra institución, que pueda ser acordada en cualquier momento entre las autoridades competentes de los Estados.

Para efectos del Convenio, se entiende por "intereses" 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 contratante de donde procedan los intereses, asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo. El término "intereses" no incluye cualquier otro tipo de ingreso que se considere dividendos conforme a lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 10 (dividendos) del Convenio (cuarto párrafo).

Por su parte, se establece que los beneficios en comento no se aplicarán si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado, presta en el otro Estado (del que proceden los intereses) servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado y el crédito con respecto al cual se pagan los intereses esté efectivamente vinculado con dicha base fija. En este caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 14 (servicios personales independientes) del Convenio (quinto párrafo).

J. 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 dentro de dicho concepto las cantidades de cualquier clase pagadas por (tercer párrafo):

1. El uso o la concesión de uso, de cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto;
2. El uso o la concesión de uso, de cualquier equipo industrial, comercial o científico;
3. El suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas; y,
4. El uso o la concesión de uso, de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y películas o cintas para su difusión por televisión o radio.

En congruencia con la Reserva formulada por México al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE, se incluye dentro del término de "regalías" a los pagos procedentes de la enajenación de cualquier derecho o propiedad mencionados en el párrafo 3, cuando los pagos no correspondan a la liquidación de un precio total y final acordado en la fecha de la enajenación, sino que sean contingentes a la productividad o uso del mismo (cuarto párrafo del Protocolo).

Por su parte, se establece que los beneficios en comento no se aplicarán si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado, presta en el Estado de fuente servicios

personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien con respecto al cual se pagan las regalías está efectivamente vinculado con dicha base fija. En este caso se aplicarán las disposiciones del artículo 14 (servicios personales independientes) del Convenio (cuarto 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 contratante un EP o un base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de las regalías, y dichas regalías sean soportadas por dicho EP o base fija, éstas serán consideradas procedentes del Estado donde esté situado el EP o la base fija (quinto párrafo).

Para efectos de lo anterior, el Protocolo establece que si la obligación del pago de regalías es contratada por la oficina central de la empresa y el monto en cuestión afecta a varios EP situados en diferentes países, entonces las regalías serán consideradas procedentes del Estado en el que el EP esté situado, en la medida en que los pagos por regalías sean soportado por ese EP (tercer párrafo del Protocolo).

K. Ganancias de capital (artículo 13)

Siguiendo la reserva formulada por México al artículo 13 del Convenio Modelo de la OCDE, de conformidad con el Convenio pueden someterse a imposición en el Estado de fuente las ganancias obtenidas por un residente de un Estado derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado. Sin embargo, el impuesto así exigido en el Estado de fuente no podrá exceder del 20% de las ganancias sujetas a imposición (tercer párrafo)⁴.

Adicionalmente, el Convenio establece que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que pertenezcan a una base fija a disposición de un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes (incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicha base fija), pueden someterse a imposición en ese otro Estado (cuarto párrafo).

L. Servicios personales independientes (artículo 14)

Apartándose del Modelo Convenio de la OCDE, se incluye este artículo estableciendo que las rentas obtenidas por una persona física residente de un Estado por razón de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, sólo podrán ser sometidas a imposición en su Estado de residencia, siempre y cuando no tenga una base fija de que disponga regularmente en el otro Estado con el fin del desempeño de sus actividades (primer párrafo).

En caso contar con una base fija, las rentas atribuibles a la misma podrán someterse a imposición en el Estado de fuente (primer párrafo).

Para estos efectos, se considerará que una persona física tiene una base fija de la que dispone regularmente en el Estado de fuente, cuando la misma permanezca en dicho Estado

⁴ Para efectos de lo anterior, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente de uno de los Estados, estarán sujetas a imposición únicamente en el otro Estado si dicha enajenación se lleva a cabo entre miembros de un mismo grupo de sociedades, en la medida en que la remuneración recibida por la transmitente consista en acciones u otros derechos en el capital de la adquirente o 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 contratantes o de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información en términos de lo dispuesto en el Anexo 10 de la Resolución Miscelánea Fiscal, pero sólo si se cumple con las demás condiciones previstas en este artículo (séptimo párrafo).

por un periodo o periodos que excedan en total de 183 días en cualquier periodo de 12 meses, que comience o termine en el ejercicio fiscal correspondiente (primer párrafo).

En términos del Protocolo, lo dispuesto en el primer párrafo del artículo en comento también se aplicará a las rentas que obtenga una sociedad que sea residente de un Estado por la prestación de servicios profesionales por medio de una base fija en el otro Estado.

Para efectos del Convenio, se entiende por “servicios profesionales” las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores (segundo párrafo).

M. Artistas y deportistas (artículo 17)

Además de los supuestos previstos en el Convenio Modelo de la OCDE, el Convenio establece que podrán someterse a imposición en Estado de la fuente las rentas que obtenga un artista del espectáculo o un deportista que sea residente de un Estado, derivadas de las actividades personales de ese residente relacionadas con la reputación del mismo como artista del espectáculo o deportista (primer párrafo).

Adicionalmente, 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 total o sustancialmente por fondos públicos de uno de ambos Estados o entidades locales de los mismos. En este caso, las rentas sólo podrán someterse a imposición en el Estado de residencia del artista del espectáculo o deportista (tercer párrafo).

N. Pensiones (artículo 18)

En términos del Convenio, las pensiones y otras remuneraciones similares pagas bajo el sistema de seguridad social estatal de un Estado, sólo podrán someterse a imposición en ese Estado (segundo párrafo).

O. Otras rentas (artículo 21)

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 podrán someterse a imposición en el Estado de fuente (primer párrafo).

P. Eliminación de la doble imposición (artículo 22)

En términos del Convenio, salvo que en su legislación interna se prevea un régimen más favorable, cuando un residente de Letonia obtenga rentas que puedan estar sujetas a imposición en México, la doble imposición será eliminada en Letonia permitiendo que se deduzca del impuesto sobre la renta de ese residente, una cantidad equivalente del impuesto sobre la renta pagado en México, siempre y cuando dicha deducción no exceda del impuesto exigible en Letonia (primer párrafo).

Para los efectos de párrafo anterior, cuando una sociedad residente en Letonia reciba un dividendo de una sociedad residente en México en la cual tenga la propiedad de al menos el 10% de sus acciones con pleno derecho a voto, el impuesto pagado en México no solo incluirá el impuesto pagado sobre el dividendo, sino también la parte correspondiente del impuesto pagado sobre los beneficios subyacentes de la sociedad con cargo a los cuales fue pagado el dividendo (primer párrafo inciso a).

Por otra parte, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano (segundo párrafo):

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

De conformidad con el Convenio, cuando las rentas obtenidas por un residente de un Estado estén exentas de impuesto en el mismo, dicho Estado podrá tomar en cuenta esas rentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente (tercer párrafo).

Q. Entrada en vigor (artículo 27)

Se establece que el Convenio entrará en vigor 30 días después de que cada uno de los Estados notifique al otro, a través de la vía diplomática, el cumplimiento de los procedimientos establecidos por su legislación interna, esto es, el 2 de marzo de 2013 (primer y segundo párrafo).

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

1. Respecto de los impuestos retenidos en el Estado de la fuente, sobre las rentas obtenidas el o a partir del 1 enero del año calendario siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor; y
2. Respecto de otros impuestos, en cualquier ejercicio fiscal que inicie el o a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.

R. Terminación

Se establece que el Convenio permanecerá en vigor hasta que un Estado lo dé por terminado, mediante aviso de terminación por escrito, a través de la vía diplomática, por lo menos 6 meses antes del final de cualquier año calendario.

S. Protocolo

En términos del Protocolo, para efectos fiscales en México la base fija será tratada de conformidad con los principios que resultan aplicables al EP (octavo párrafo 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.