

Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre México y Hong Kong 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, 4 de marzo, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (“DOF”) el “Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la Región de Administración Especial de Hong Kong de la República Popular China 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 doce” (el “Decreto”, el “Acuerdo”, “México”, “Hong Kong” y el “Protocolo”, según corresponda). Tanto el Decreto como el Acuerdo entrarán en vigor el próximo 7 de marzo.

En virtud de lo anterior, a continuación encontrarán un resumen de los aspectos más relevantes de dicho Acuerdo, 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 Acuerdo son, en el caso de Hong Kong, (i) el impuesto sobre utilidades, (ii) el impuesto sobre salarios y (iii) el impuesto sobre la propiedad, 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 Acuerdo, 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, abandonando el criterio de sede de dirección efectiva previsto en el Convenio Modelo de la OCDE (primer párrafo, inciso f).

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 g).

Asimismo, se establece que la expresión “persona” incluye a personas físicas, sociedades o cualquier otra agrupación de personas. Para efectos del Acuerdo, en el caso de Hong Kong se incluye en el término al fideicomiso (primer párrafo, inciso h y cuarto párrafo del Protocolo).

C. Residente (artículo 4)

En términos del Acuerdo, se considera residente de Hong Kong (i) cualquier persona física que resida habitualmente en Hong Kong, (ii) cualquier persona física que permanezca en Hong Kong por más de 180 días durante un año de determinación o por más de 300 días en dos años consecutivos de determinación (uno de los cuales es el año relevante de determinación), y (iii) una sociedad o cualquier otra persona que se constituya en Hong Kong,

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.

incluso aquellas que se constituyeron fuera si son normalmente administradas o controladas en Hong Kong (primer párrafo, inciso a).

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, se señala que cuando una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, el criterio de derecho de vivienda para los efectos de Hong Kong y el criterio de nacionalidad en el caso de México, serán relevantes para determinar la residencia (párrafo segundo, inciso c).

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 Acuerdo 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 Acuerdo (tercer párrafo).

D. Establecimiento permanente (artículo 5)

A diferencia del plazo de 12 meses señalado en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Acuerdo 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).

Se considera que el concepto "EP" también comprende la prestación de servicios, incluyendo servicios de consultoría, por una empresa por medio de empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho propósito, cuando las actividades de esa naturaleza continúen³ por un periodo o periodos que en conjunto excedan 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses (tercer párrafo, inciso b)⁴.

A diferencia de lo que ocurre en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Acuerdo cuando una persona distinta de un agente que goce de estatuto independiente actúe en un Estado por cuenta de una empresa del otro Estado, se considerará que dicha empresa tiene un EP en el otro Estado con respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa cuando, no teniendo poderes para concluir contratos, mantenga habitualmente en el Estado mencionando en primer lugar un inventario de bienes o mercancías que regularmente entrega en nombre de la empresa (quinto 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 Acuerdo 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)

³ Para el mismo proyecto o uno relacionado.

⁴ Para el cómputo de los plazos a que se refieren los supuestos mencionados en el párrafo anterior, las actividades realizadas por una empresa asociada con otra (en términos del artículo 9 del Acuerdo), deberán ser consideradas conjuntamente, con el periodo durante el cual las actividades son realizadas por la empresa asociada, siempre y cuando las actividades sean idénticas o sustancialmente similares (sexto párrafo del Protocolo).

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 (primer párrafo, inciso a).

En adición al texto previsto en el Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo 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. Sin embargo, lo anterior no será aplicable si la empresa demuestra que dichas ventas se han realizado por razones distintas a las de obtener los beneficios establecidos en el Acuerdo (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. 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)⁵.

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 Acuerdo, 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 Acuerdo, 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. Cabe señalar que los beneficios antes descritos no incluyen los provenientes del uso del transporte terrestre (primer párrafo y séptimo párrafo del Protocolo).

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

⁵ 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.

explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores (segundo y tercer párrafo del Convenio Modelo de la OCDE).

H. Dividendos (artículo 10)

De conformidad con el Acuerdo, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición solamente en éste último (primer párrafo).

Para efectos del Acuerdo, se entiende por “dividendos” los rendimientos de acciones, de las acciones de goce, 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 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 Acuerdo (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. 4.9% del importe bruto de los intereses pagados si el beneficiario efectivo es un banco;
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, un 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. Los intereses proceden de Hong Kong y son pagados respecto de un préstamo concedido no menor de 3 años otorgado 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 cualquier otra institución, que pueda ser acordada en cualquier momento entre las autoridades competentes de los Estado contratantes;
4. Los intereses proceden de México y son pagados respecto de un préstamo concedido no menor de 3 años otorgado por cualquier 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 dividendo conforme a lo dispuesto por el párrafo tercer 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 o películas o cintas para su difusión por televisión o radio.
5. La recepción, o el derecho a recibir imágenes visuales o sonidos o ambos, para su transmisión vía satélite, cable, fibra óptica o tecnología similar.
6. El uso o la concesión de uso, en relación a la difusión por televisión o radio, de imágenes visuales o sonidos o ambos, para su transmisión al público vía satélite, cable, fibra óptica o tecnología similar.

En congruencia con la reserva formulada por México al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE, se incluye dentro del término "regalías" a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes antes mencionados que estén condicionados a la productividad, uso o disposición de los mismos (tercer párrafo).

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 Acuerdo (cuarto párrafo).

El Acuerdo 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).

K. Ganancias de capital (artículo 13)

El Acuerdo 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 (segundo párrafo).

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 u otros derechos similares, en una sociedad que obtenga más del 50% del valor de sus activos directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en el otro Estado.

Sin embargo, no se someterá a imposición en el caso de transferencia de propiedad entre miembros del mismo grupo de sociedades, en la medida que la contraprestación recibida por el enajenante consista en la participación u otros derechos en el capital del adquirente o de otra sociedad residente en el mismo Estado contratante que posea directa o indirectamente 80% o más de los derechos de voto y valor del adquirente (cuarto párrafo) y se cumpla con los requisitos previstos en este artículo.

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.

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

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 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).

Para efectos del Acuerdo, 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. Pensiones (artículo 18)

En términos del Acuerdo, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas bajo un esquema de pensiones o retiro que sea (i) un esquema público que forme parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante, o (ii) un esquema en el que las personas físicas puedan participar para asegurar los beneficios del retiro y que sea reconocido para efectos fiscales en un Estado contratante, podrán someterse a imposición solamente en el Estado de fuente (segundo párrafo).

N. 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 Acuerdo, y procedentes del otro Estado, también podrán someterse a imposición en el Estado de fuente (primer párrafo).

O. Eliminación de la doble imposición (artículo 22)

En términos del Acuerdo, el impuesto mexicano pagado de conformidad con la legislación de México, ya sea directamente o mediante deducción, con respecto del ingreso de fuente en México obtenido por una persona que sea un residente en Hong Kong, será permitido como un crédito en contra del impuesto a pagar de Hong Kong con respecto de ese ingreso, siempre que ese crédito permitido no exceda el monto del impuesto de Hong Kong calculado en relación a ese ingreso de conformidad su la legislación fiscal interna (primer párrafo).

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

1. El impuesto de Hong Kong pagado sobre rentas procedentes de Hong Kong, 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 Hong Kong, y de la cual, la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto de Hong Kong pagado por la sociedad que distribuye los beneficios con cargo a los cuales son pagados los dividendos.

De conformidad con el Acuerdo, 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).

P. Reglas Misceláneas (artículo 27)

El Acuerdo prevé una disposición en términos de la cual las demás disposiciones del mismo no impedirán el derecho de cada Estado de aplicar su legislación interna y medidas relacionadas con la evasión fiscal (primer párrafo).

Para el caso de México, estas medidas incluyen la legislación y medidas con respecto a la capitalización delgada, empresas controladas extranjeras (régimenes fiscales preferentes) y créditos respaldados (párrafo décimo segundo del Protocolo).

Q. Entrada en vigor (artículo 28)

Se establece que el Acuerdo 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 próximo 7 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 de Hong Kong, para cualquier año de determinación que inicie el o a partir del 1 de abril de año calendario siguiente a aquel en que el Acuerdo entre en vigor (segundo párrafo, inciso a); y,
2. En México (i) 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 Acuerdo entre en vigor; y (ii) 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 Acuerdo entre en vigor (segundo párrafo, inciso b).

R. Terminación (artículo 31)

Se establece que el Acuerdo 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 (primer párrafo).

* * * * *

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.

