



NOTA INFORMATIVA

Mayo 051/2019

Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, firmado en la ciudad de Washington, D.C., EUA, el doce de abril de dos mil catorce

Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, firmado en la ciudad de Washington, D.C., EUA, el doce de abril de dos mil catorce

Estimados clientes y amigos:

Hoy, 3 de mayo, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (“DOF”) el “Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, firmado en la ciudad de Washington, D.C., EUA, el doce de abril de dos mil catorce” (el “Decreto”, “Acuerdo”, “México” y “Costa Rica”, según corresponda).

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 Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“Convenio Modelo de la OCDE”).

A. Impuestos comprendidos (artículo 2)

Los impuestos a los que aplica el Acuerdo son, en el caso de México, el impuesto sobre la renta federal, y en el caso de Costa Rica, los impuestos sobre la renta (párrafo 3, incisos a y b).

B. Residente (artículo 4)

El Acuerdo establece que, en el caso de personas morales residentes de ambos Estados, las autoridades competentes resolverán el caso de doble residencia mediante acuerdo mutuo, tomando en consideración no sólo el criterio de sede de dirección efectiva como en el caso del Modelo Convenio de la OCDE, sino también el domicilio, la residencia, el lugar de constitución o establecimiento, así como cualquier otro factor relevante (párrafo 3).

C. Establecimiento permanente (artículo 5)

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Acuerdo la expresión “Establecimiento Permanente” (“EP”) también incluye cualquier lugar de exploración y/o explotación de recursos naturales (párrafo 2).

A diferencia del plazo de 12 meses señalado en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Acuerdo, una obra, un proyecto de construcción, un proyecto de instalación o montaje, incluyendo las actividades de inspección relacionadas con los mismos, constituirán un EP si su duración excede de 6 meses (párrafo 3).

El Acuerdo prevé una regla para efectos del cómputo del plazo de 6 meses tratándose de actividades realizadas por empresas asociadas, en términos de la cual las actividades realizadas por éstas deben ser consideradas de manera conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o substancialmente similares (párrafo 3, última parte). A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, la expresión EP podría comprender la utilización de instalaciones o el mantenimiento de un depósito, con el único fin de entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa (párrafo cuarto).

Para efectos del Acuerdo el concepto de EP también comprende los supuestos en que una persona distinta de un representante que goce de un estatuto independiente: (i) tenga y habitualmente ejerza poderes para concertar contratos en nombre de la empresa; o, (ii) sin tener dichos poderes, mantenga habitualmente en el otro Estado existencia de bienes o mercancías que utilice para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa (párrafo 5, incisos a y b).

Adicionalmente a los supuestos comprendidos en el Convenio Modelo de la OCDE, en términos del Acuerdo se considera que una empresa aseguradora de un Estado tendrá un EP en el otro Estado (excepto con relación al reaseguro), si recauda primas en el territorio de ese otro Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente independiente (párrafo 6).

Como regla general, no se considerará que una empresa tiene 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 y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes (párrafo 7).

D. Rentas procedentes de bienes inmuebles (artículo 6)

A diferencia de lo previsto en el Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo incluye en el ámbito de aplicación de este artículo a las rentas que deriven de bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios independientes (párrafo 4).

En términos del Protocolo, cuando la propiedad de las acciones u otros derechos societarios en una sociedad atribuyan directa o indirectamente al propietario de las acciones o derechos, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles poseídos por la sociedad, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, podrán someterse a imposición en el Estado en el que estén situados los bienes inmuebles (párrafo 2 del Protocolo).

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 por medio de un EP, 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 ese EP.

Al respecto, a diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo establece como criterio adicional de atribución de ingresos al EP aquellos que deriven de las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de igual, así como a otras actividades comerciales de tipo idéntico o similar al de las ventas o efectuadas por medio de ese EP. Cabe señalar que los beneficios obtenidos de estas ventas no serán sometidos a imposición en el otro Estado siempre que la empresa demuestre que las mismas han sido realizadas por razones distintas de obtener un beneficio del Acuerdo (párrafo 1).

Asimismo, se establecen las reglas para determinar los beneficios del EP y se aclara que no se atribuirán beneficios al EP por la simple compra de bienes o mercancías de ese EP para la empresa (párrafo 5).

F. Navegación Marítima y Aérea (artículo 8)

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo abandona la sede de dirección efectiva como criterio vinculante y establece que los beneficios obtenidos por la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

Además, 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.

Cabe señalar que los beneficios referidos en este artículo no incluyen aquellos provenientes del uso de cualquier otro medio de transporte (párrafo 3 del Protocolo).

G. Dividendos (artículo 10)

De conformidad con el Acuerdo los dividendos, o cualquier otro beneficio asimilable a dividendos, pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último (párrafo 1).

Sin embargo, los dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado fuente de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado el impuesto no podrá exceder (párrafo 2, incisos a y b):

- Del 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas) que posea directamente al menos 20% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o,
- Del 12% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Para efectos del Acuerdo, se entiende por “dividendos” a los rendimientos de las acciones, de las acciones 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 los ingresos derivados 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 donde reside la sociedad que los distribuya (párrafo 3).

En adición a lo previsto por el Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo señala que los Estados no estarán impedidos de someter a imposición las utilidades de una sociedad atribuibles a un EP, en la medida en que el impuesto adicional no exceda del 5% de las utilidades que no hayan sido sometidas a impuesto adicional en los años fiscales anteriores. Adicionalmente, se mencionan los conceptos que comprenden el término utilidades (párrafo 6).

H. Intereses (artículo 11)

En términos del Acuerdo, los intereses procedentes de un Estado y pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en el Estado de residencia (párrafo 1).

Sin embargo, los intereses también podrán someterse a imposición en el Estado fuente de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado el impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses (párrafo 2).

No obstante, los intereses sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que resida el beneficiario efectivo cuando (párrafo 3):

- El beneficiario efectivo sea uno de los Estados, una de sus subdivisiones políticas, una entidad local del mismo, o el Banco Central de uno de los Estados;
- Los intereses sean pagados por cualquiera de los Estados, una de sus subdivisiones políticas, una entidad local del mismo, o el Banco Central de uno de los Estados; o,
- Los intereses procedan de Costa Rica y sean pagados respecto de un préstamo por un periodo no menor a tres años, otorgado por el Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., Nacional Financiera, S.N.C., el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, S.N.C., o cualquier institución financiera acordada por las autoridades competentes de los Estados.

Para efectos del Acuerdo, se entiende por “intereses” los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor y las rentas de fondos públicos y de bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos, así como cualquier otra renta que se asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo bajo la legislación del Estado de donde procedan las rentas. Dicho término no incluye cualquier otro tipo de ingresos que se consideren dividendos conforme al párrafo 3 del artículo 10. Adicionalmente se señala que las penalizaciones por mora en el pago serán tratadas de conformidad con la legislación de cada Estado (párrafo 4).

I. Regalías (artículo 12)

Se señala en el Acuerdo que las regalías pagadas a un residente de un Estado pueden someterse a imposición en ese Estado (párrafo 1).

No obstante, las regalías también pueden someterse a imposición en el Estado fuente, pero, si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del

otro Estado, el impuesto exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de las regalías (párrafo 2).

Por otra parte, el Acuerdo establece un concepto más amplio de “regalías” respecto del señalado por el Convenio Modelo de la OCDE, incluyendo dentro de dicho concepto a las cantidades de cualquier clase pagadas por (párrafo 3):

- El uso o la concesión de uso de cualquier patente, marca comercial, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto;
- El uso o la concesión de uso de cualquier equipo industrial, comercial o científico;
- El suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas;
- El suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas;
- El uso o la concesión de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas y películas o cintas para uso en relación con la televisión o radio; y,
- Las ganancias obtenidas por la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes que estén condicionados a la productividad, uso o posterior disposición de los mismos.

Por otra parte, 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). Sin embargo, cuando el que paga las regalías tenga en uno de los Estados un EP en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago de éstas, y las regalías sean soportadas por dicho EP, las mismas serán consideradas procedentes del Estado donde esté situado el EP (párrafo 5).

J. Ganancias de capital (artículo 13)

Siguiendo la reserva formulada por México al artículo 13 del Convenio Modelo de la OCDE, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos similares en una sociedad en la que más del 50% de su valor proceda (directa o indirectamente) de bienes inmuebles situados en un Estado, pueden someterse a imposición en ese Estado (párrafo 4).

Adicionalmente, las ganancias que no sean mencionadas en el párrafo anterior, que un residente de un Estado obtenga de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado si el perceptor de la ganancia, en cualquier momento durante un periodo de 12 meses anterior a dicha enajenación tuvo una participación directa o indirecta de por lo menos el 25% en el capital de esa sociedad (párrafo 5).

K. Servicios personales independientes (artículo 14)

Apartándose del Convenio Modelo de la OCDE, se incluye este artículo estableciéndose que las rentas obtenidas por una persona residente de un Estado con motivo de los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado, podrán someterse a imposición en este último. Sin embargo, el impuesto exigible no excederá del 10% del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades (párrafo 1).

Para efectos de este artículo, la expresión “servicios personales” incluye, entre otras, las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como también las actividades independientes de profesionales tales como médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

L. Pensiones (artículo 18)

Mediante el Acuerdo se establece que las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado sólo podrán someterse a imposición en ese Estado (párrafo 1).

Sin embargo, las pensiones pagadas y demás pagos realizados en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado, subdivisión política o entidad local del mismo, sólo se someterán a imposición en ese Estado (párrafo 2).

M. Servicios oficiales (artículo 19)

A diferencia del Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo establece que los sueldos, salarios y otras remuneraciones (excluyendo las pensiones) pagadas por un Estado o una subdivisión política o una entidad

local del mismo, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión política, o una administración o entidad local, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado (párrafo 1, inciso a).

Sin embargo, esos sueldos, salarios y demás remuneraciones similares sólo podrán someterse a imposición en el otro Estado cuando los servicios se prestan en ese Estado y la persona física cuenta con las características descritas en este artículo (párrafo 1, inciso b).

N. Estudiantes (artículo 20)

En adición a lo previsto por el Convenio Modelo de la OCDE, se establece que los estudiantes, pasantes o aprendices de negocios, que se encuentren en un Estado con el fin de proseguir su educación o formación, no podrán someterse a imposición en ese Estado por los ingresos que procedan de fuentes situadas fuera de dicho Estado.

O. Métodos para eliminar la doble imposición (artículo 22)

En términos del Acuerdo y sin perjuicio de las limitaciones de la legislación mexicana, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano (párrafo 2, incisos a y b):

- El impuesto costarricense pagado por ingresos procedentes de Costa Rica, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichos ingresos; y,
- En el caso de una sociedad propietaria de por lo menos el 10% del capital de una sociedad residente en Costa Rica y de la cual recibe dividendos, el impuesto costarricense pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos.

P. No discriminación (artículo 23)

En consonancia con el Convenio Modelo de la OCDE, el Acuerdo establece que los nacionales y las personas que no sean residentes de uno o de ambos Estados no serán sometidos a impuestos u obligaciones más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del otro Estado (párrafo 1).

Q. Limitación de beneficios (artículo 24)

Es importante mencionar que el Acuerdo prevé una regla que establece las condiciones específicas que

deberán cumplir las personas (distintas de las personas físicas) que pretendan aplicar los beneficios derivados de este Acuerdo.

R. Procedimiento de acuerdo mutuo (artículo 25)

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por alguno de los Estados implican o pueden implicar una imposición contraria a las disposiciones del Acuerdo, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna del Estado en cuestión, dicha persona podrá someter su caso ante la autoridad competente del Estado del que sea residente o nacional, dentro de los 3 años siguientes a la primera notificación de la medida en comento (párrafo 1).

Asimismo, se establece que la autoridad competente, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, procurará resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado para evitar una tributación no conforme con el Acuerdo (párrafo 2).

Para tal efecto, las autoridades podrán consultarse y comunicarse directamente entre sí, incluso mediante una comisión mixta, a fin de llegar a un acuerdo (párrafo 4).

Finalmente, se aclara que, con independencia de otros tratados, cualquier controversia relacionada con los impuestos objeto del Acuerdo se resolverá mediante este procedimiento (párrafo 5).

S. Entrada en vigor (artículo 28)

El Acuerdo entrará en vigor 30 días después de la fecha de recepción de la última de las notificaciones, a través de la vía diplomática, del cumplimiento de los procedimientos requeridos, es decir, el 22 de abril de 2019, y sus disposiciones surtirán efecto:

- Con respecto a impuestos retenidos en la fuente, sobre los montos pagados o acreditados a partir del 1 de enero del 2020; y,
- Con respecto a otros impuestos, en cualquier ejercicio fiscal que inicie a partir del 1 de enero del 2020.

T. Terminación (artículo 29)

Se establece que el Acuerdo permanecerá en vigor indefinidamente, a menos que uno de los Estados lo dé por terminado mediante aviso de terminación, a través de la vía diplomática.

U. Protocolo

Mediante el Protocolo del Acuerdo se establece que los beneficios derivados del mismo no serán aplicables si de su aplicación se genera una doble no tributación de un mismo ingreso o ganancia, debiendo proceder de conformidad con la legislación interna de cada Estado (párrafo 1).

* * * * *

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.