



NOTA INFORMATIVA

Mayo 064/2013

Decreto Promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de México y Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

NATERA

Decreto Promulgatorio del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en la ciudad de Kuwait, el veintisiete de octubre de dos mil nueve

Estimados clientes y amigos:

Ayer, 15 de mayo, 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 del Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en la ciudad de Kuwait, el veintisiete de octubre de dos mil nueve” (el “Decreto”, el “Convenio”, “México” y “Kuwait”, según corresponda), mismo que entró en vigor el día de ayer.

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 Convenio son, en el caso de Kuwait, (i) el impuesto sobre la renta corporativo¹, (ii) las contribuciones derivadas de las utilidades netas de las sociedades con participación kuwaití pagaderas a la Fundación de Kuwait para el Avance de la Ciencia², (iii) el *Zakat*, (iv) el impuesto a pagar de conformidad con el apoyo a la ley nacional del empleado³, y en el caso de México, (i) el impuesto federal sobre la renta y (ii) el impuesto empresarial a tasa única (tercer párrafo, incisos a y b).

B. Definiciones generales (artículo 3)

En términos del Convenio, la expresión “actividad empresarial” incluye la prestación de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente (primer párrafo, inciso e).

Por otra parte, la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por un residente de un Estado, salvo cuando el buque o aeronave se explote

¹ Corporate income tax.

² Contribution from the net profits of the Kuwaiti shareholding companies payable to the Kuwait Foundation for Advancement of Science (“KFAS”).

³ Tax subjected according to the supporting of National Employee Law.

únicamente entre puntos 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).

C. Residente (artículo 4)

En términos del Convenio, se considera residente para el caso de Kuwait, (i) una persona física que tenga su domicilio en Kuwait y sea nacional de Kuwait, y (ii) una persona jurídica que se haya constituido en Kuwait (primer párrafo, inciso a).

En adición a los supuestos contemplados en el Convenio Modelo de la OCDE, se considera que un residente en un Estado comprende también (i) cualquier institución gubernamental creada en un Estado bajo el derecho público -tal como una sociedad, Banco Central, fondo, autoridad, fundación, agencia u otra entidad similar-, y (ii) cualquier entidad establecida en un Estado, cuyo capital haya sido proporcionado en su totalidad él o por cualquier subdivisión política o entidad local del mismo o cualquier institución gubernamental, junto con otros Estados (segundo párrafo).

Por otra parte, 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 (cuarto párrafo).

Adicionalmente, se señala en el Convenio que una sociedad de personas será considerada como residente de un Estado, únicamente en la medida en que los ingresos que perciba se encuentren sujetos a imposición en ese Estado como ingresos obtenidos por un residente del mismo, ya sea como un ingreso de la sociedad de personas o como ingreso de sus socios (quinto párrafo).

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, un proyecto de construcción, 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).

Se considera que el concepto “EP” también comprende la prestación de servicios, incluyendo servicios de consultoría o de administración, por una empresa por medio de empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho propósito⁴, cuando las actividades de esa naturaleza continúen por un periodo o periodos que en conjunto excedan 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses (cuarto párrafo).

Por otra parte, la prestación de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente por una persona física constituye un EP, siempre y cuando dichas actividades continúen por un período o períodos que en total exceda de 183 días dentro de cualquier período de 12 meses (quinto párrafo)⁵.

A diferencia de lo que ocurre 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 a los reaseguros), si cobra primas en el territorio o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente (noveno párrafo).

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 o de otras empresas que estén controladas por ésta o tengan el control de la misma (décimo párrafo).

E. Beneficios empresariales (artículo 7)

⁴ Respecto al mismo proyecto o un proyecto conexo.

⁵ Para el cómputo de los plazos a que se refieren los supuestos antes mencionados, las actividades realizadas por una empresa asociada con otra (en términos del artículo 9 del Convenio), 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).

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).

En términos del Convenio, para la determinación de los beneficios del EP, se permitirá la deducción de los gastos necesarios 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).

En este sentido, si un Estado usualmente utiliza para determinar los beneficios atribuibles a un EP el método del reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo señalado en el párrafo anterior no impedirá que ese Estado determine los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo (cuarto párrafo).

Se señala en el Convenio que 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 validas 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 párrafo del Convenio Modelo de la OCDE).

Asimismo, los beneficios en comento no comprenden los beneficios derivados de la prestación de servicios de hospedaje ni de la transportación terrestre (segundo párrafo).

Cabe señalar que los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional comprenden (i) los beneficios procedentes del arrendamiento de buques o aeronaves sobre una nave vacía, y (ii) los beneficios derivados del uso, mantenimiento o el arrendamiento de contenedores, incluyendo remolques y equipo relacionado, utilizado para el transporte de bienes o mercancías, siempre y cuando dicho uso, mantenimiento o arrendamiento, sea incidental a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional (tercer párrafo).

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 mismos, pueden someterse a imposición solamente en éste último (primer párrafo).

Para efectos del Convenio, se entiende por "dividendos" los rendimientos de las acciones, acciones de goce o de 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 en los ingresos de otros derechos corporativos y otros ingresos sujetos al mismo régimen tributario que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en donde resida la sociedad que hace la distribución de dividendos (tercer párrafo).

H. 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 (segundo párrafo):

1. 4.9% en el caso de interese pagados a bancos; y,
2. 10% en todos los demás casos.

No obstante lo señalado anteriormente, 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 de sus subdivisiones políticas o una entidad local o territorial del mismo, o el Banco Central de uno de los Estados;
2. Los intereses son pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el anterior numeral;
3. Los intereses proceden de Kuwait y son pagados respecto de un préstamo otorgado, garantizado o asegurado, por el Banco de México, 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 acordada por las autoridades competentes de los Estados; o, Los intereses proceden de México y son pagados respecto de un préstamo concedido, garantizado o asegurado, por el Gobierno de Kuwait o por una institución financiera que sea totalmente propiedad del Gobierno de Kuwait, siempre que el préstamo haya sido adquirido con el fin de financiar exportaciones de Kuwait.

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 fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a dichos fondos, bonos u obligaciones, así como cualquier renta que esté sujeta al mismo tratamiento fiscal que los rendimientos de las cantidades otorgadas en préstamo por la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses (cuarto párrafo).

I. Regalías (artículo 12)

Se señala en el Convenio, 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;
4. 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 su difusión por televisión o radio;
5. La recepción o el derecho a recibir imágenes visuales o sonidos o ambos, para su transmisión vía (i) satelital, y (ii) cable, fibra óptica u otra tecnología similar; y,
6. El uso o la concesión de uso, en relación con la difusión por televisión o radio, de imágenes visuales o sonidos o ambos, para su transmisión vía (i) satelital, y (ii) cable, fibra óptica u otra 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 cantidades pagadas por la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes antes mencionados, cuando dichas regalías 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, o una subdivisión política o entidad local del mismo). Cabe señalar que cuando quien paga las regalías (siendo o no un residente de uno de los Estados), tenga en uno de los Estado contratante un EP en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago de las regalías, y sean soportadas por dicho EP, las regalías 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, de conformidad con el Convenio las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos similares en una sociedad, cuyos bienes consistan principalmente (directa o indirectamente), en bienes inmuebles situados en un Estado, pueden someterse a imposición en ese Estado (primer y segundo párrafo).

Adicionalmente, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en éste último (tercer párrafo).

K. Artistas y deportistas (artículo 16)

En términos del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado por el ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado, en calidad de artista, (tal como un actor de teatro, cine, radio o televisión, músico), o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado de fuente. Cabe señalar, que las rentas obtenidas por dicho residente que podrán gravarse en el Estado de fuente incluyen las que perciba de cualquier actividad personal relacionada con su reputación como artista o deportista, ejercida en ese otro Estado (primer párrafo).

En adición, los ingresos obtenidos por un residente de un Estado en su calidad de artista o deportista se encontrarán exentos en el Estado de fuente, siempre y cuando la visita en éste último sea totalmente financiada por fondos públicos del Estado de residencia del artista o deportista, o una subdivisión política o entidad local, o cuerpo estatuario del mismo, o cuando el ingreso sea obtenido por cualquier organización sin fines de lucro, siempre y cuando ninguna parte de sus ingresos sea pagada o se encuentre de alguna forma a disposición del beneficio personal de sus propietario, fundadores o miembros (tercer párrafo).

L. Profesores e investigadores (artículo 19)

Se incluye en el Convenio un artículo no previsto en el Convenio Modelo de la OCDE en términos del cual una persona física que sea o haya sido, inmediatamente antes de llegar a un Estado, residente del otro Estado y que, por invitación del Gobierno del Estado de fuente o de una universidad,

colegio, escuela, museo u otra institución cultural de dicho Estado o en virtud de un programa oficial de intercambio cultural, visita ese Estado por un periodo que no exceda de 2 años consecutivos, únicamente con el propósito de enseñar, dar clases o desarrollar investigaciones en tal institución, estará exenta de impuesto en el Estado de fuente por las remuneraciones que reciba de dichas actividades.

M. Estudiantes y personas en prácticas (artículo 20)

De conformidad con el Convenio, no podrán someterse a imposición en el Estado de fuente a las remuneraciones que por la prestación de servicios temporales en un Estado reciba un estudiante o persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a dicho Estado de fuente, residente del otro Estado y que se encuentre en el Estado de fuente con el único fin de proseguir sus estudios o formación. Lo anterior, siempre que dichos servicios se presten en relación con su educación o formación y la remuneración por los mismos sea necesaria para complementar los recursos que dicho estudiante o persona en prácticas necesite para efectos de su manutención (segundo párrafo).

N. Otros ingresos (artículo 21)

Congruente con la reserva efectuada 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 y segundo párrafos).

O. Limitación de beneficios (artículo 22)

Se prevé en el Convenio un artículo no previsto en el Convenio Modelo de la OCDE señalando que un residente del Estado de Kuwait tendrá derecho a los beneficios de los artículo 8 (transporte marítimo y aéreo), 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (regalías) y 13 (ganancias de capital) del Convenio, sólo si dicha persona es (primer párrafo):

1. El Estado de Kuwait;
2. Una institución gubernamental del Estado de Kuwait, que se mencionan en el segundo párrafo del artículo 2 del Convenio;
3. Una persona física; ó,

4. Una sociedad⁶ que pruebe que al menos el 51% de la participación en los beneficios de la misma es propiedad, directa o indirectamente, del Estado de Kuwait y/o de una institución gubernamental del Estado de Kuwait y/o una persona física residente del Estado de Kuwait, y dicha sociedad esté controlada por los residentes antes señalados.

Asimismo, para la aplicación de los beneficios mencionados, la sociedad residente del Estado de Kuwait deberá probar que el propósito principal del desarrollo de sus actividades, o de la adquisición o mantenimiento de la tenencia u otra propiedad de donde proviene el ingreso en cuestión, no es obtener ninguno de dichos beneficios en favor de una persona que no sea residente del Estado de Kuwait. Además, la sociedad deberá probar que más del 50% de su ingreso bruto no se utiliza, directa o indirectamente, para cubrir obligaciones (incluyendo obligaciones de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio (segundo párrafo)⁷.

En términos del Convenio, se señala que no obstante lo señalado anteriormente, las disposiciones de la legislación mexicana interna relacionadas con la evasión fiscal resultarán aplicables (*i.e.* regímenes fiscales preferentes y capitalización delgada) (tercer párrafo).

Por último, se establece que las autoridades competentes en ambos Estados deberán intercambiar información necesaria para aplicar las disposiciones del presente artículo y la aplicación de sus respectivas legislaciones internas concernientes a la evasión fiscal. En caso de desacuerdo, el procedimiento regulado por el artículo 25 (procedimiento de acuerdo mutuo) deberá aplicarse (quinto párrafo).

P. Eliminación de la doble tributación (artículo 23)

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

⁶ Con excepción de la Corporación de Inversión en el Golfo (*Gulf Investment Corporation* ("GIC")) y la Unión de Sociedades Árabes Navieras (*United Arab Shipping Company* ("UASC")).

⁷ En este sentido, el cumplimiento de las condiciones establecidas en los párrafos primero y segundo, deberá ser avalado mediante una confirmación de la autoridad competente del Estado de Kuwait (cuarto párrafo).

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

En el caso de Kuwait, cuando un residente de dicho país obtenga ingresos que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición tanto en Kuwait como en México, Kuwait permitirá una deducción del impuesto sobre la renta de dicho residente, igual al monto del impuesto pagado en México. Tal deducción en ningún caso excederá la parte del impuesto sobre la renta calculado antes de otorgar la deducción, que sea atribuible al ingreso que puede someterse a imposición en México (segundo párrafo).

Q. No discriminación (artículo 24)

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).

Por otra parte, el Convenio incluye un párrafo para señalar que nada de lo dispuesto en este artículo deberá interpretarse como una obligación de un Estado de otorgar a los residentes del otro Estado los beneficios de cualquier trato, preferencia o privilegio que otorgue a cualquier tercer Estado o a sus residentes, por razón de la creación de uniones aduaneras, uniones económicas, zonas de libre comercio o cualquier acuerdo regional o subregional relacionado completa o principalmente con impuestos o movimiento de capitales de los que el Estado mencionado en primer lugar sea parte (quinto párrafo).

R. Procedimiento de acuerdo mutuo (artículo 25)

Apartándose del texto actual del Modelo Convenio de la OCDE, se señala que no obstante lo dispuesto en cualquier otro tratado del que los Estados sean o puedan ser partes, cualquier controversia sobre una medida adoptada por un Estado, que se relacione con algunos de los impuestos comprendidos en el artículo 2 del Convenio, o cualquier medida fiscal

adoptada por un Estado, incluyendo una controversia sobre la aplicación del Convenio, será resuelta únicamente de conformidad con el mismo, a no ser que las autoridades competentes acuerden otra cosa (quinto párrafo).

S. Entrada en vigor (artículo 28)

Se señala 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 15 de mayo del presente año (primer párrafo).

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

1. Respecto de los impuestos retenidos en el Estado de fuente, sobre las rentas obtenidas a partir del 1 enero del año calendario siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor (primer párrafo, inciso a); y,
2. Respecto de otros impuestos, en cualquier ejercicio fiscal, que inicie a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor (primer párrafo, inciso b).

T. Terminación (artículo 30)

Se establece que el Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, a menos que un Estado lo dé por terminado, 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 (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.