



Comparativo de los convenios para evitar la doble tributación, celebrados por México con la República de Letonia, Hong Kong y Qatar

20

Los Tratados referidos forman parte de los instrumentos más recientes que el gobierno mexicano ha celebrado con otros países con el propósito de mitigar la doble imposición derivada de operaciones en las que se encuentren involucrados residentes en el extranjero, así como para prevenir la evasión fiscal en lo que se refiere al impuesto sobre la renta (ISR) y al impuesto empresarial a tasa única (IETU)



Lic. José I. Pizarro-Suárez,
Socio



Lic. Luis Felipe Reyna,
Asociado

INTRODUCCIÓN

Con fecha 27 de febrero, 4 y 8 de marzo de 2013, se publicaron en el 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 (Convenio México-Letonia); 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 de 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 (Convenio México-Hong Kong), y el Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Qatar para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en la Ciudad de México el catorce de mayo de dos mil doce (Convenio México-Qatar).

Los Tratados referidos forman parte de los instrumentos más recientes que el gobierno mexicano ha celebrado con otros países, con el propósito de mitigar la doble imposición derivada de operaciones en las que se encuentren involucrados residentes en el extranjero, así como para prevenir la evasión fiscal en lo que se refiere al ISR y al IETU.

En este sentido, es importante recordar que México es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por lo que para la celebración de los citados Tratados parte de la base del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (Convenio Modelo), en el que se establecen los lineamientos generales adoptados por los países miembros de esta organización para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del ISR.

COMPARATIVO DE LOS ASPECTOS RELEVANTES DE LOS TRATADOS

Derivado de lo anterior, a continuación se presentan los aspectos más relevantes de los Tratados en comento, resaltando las diferencias más importantes respecto del Convenio Modelo:

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
Impuestos comprendidos (Artículo 2)	Letonia: (i) el impuesto sobre la renta de empresas y (ii) el impuesto sobre la renta personal México: (i) el ISR y (ii) el IETU	Hong Kong: (i) el impuesto sobre utilidades, (ii) el impuesto sobre salarios y (iii) el impuesto sobre la propiedad México: (i) el ISR y (ii) el IETU	Qatar: (i) el impuesto sobre la renta o las utilidades México: (i) el ISR y (ii) el IETU
Residencia (Artículo 4)	Son residentes en los Estados Contratantes cualquier persona que en virtud de la legislación del Estado de que se trate, esté sujeta a imposición en el mismo Para efecto de resolver conflictos de residencia, se aplican los criterios de solución contenidos en el Convenio Modelo	Son criterios para determinar la residencia de las personas físicas en Hong Kong: (i) el lugar de residencia habitual, (ii) el número de días de permanencia en este Estado (más de 180 días durante un año de determinación o por más de 300 días en dos años consecutivos de determinación); y de personas morales: (i) el lugar de su constitución; (ii) la legislación aplicada para su constitución, y (iii) el lugar en que se encuentra su control o administración	Son criterios para determinar la residencia de las personas físicas en Qatar: (i) el lugar de vivienda o domicilio habitual y (ii) el centro de intereses vitales; y de las personas morales: (i) su lugar de constitución y (ii) su sede de dirección efectiva Se considera residente en México a cualquier persona que por su legislación esté sujeta a imposición en este país

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
		Se considera residente en México a cualquier persona que por su legislación esté sujeta a imposición en este país Para solucionar conflictos de residencia, se aplican los criterios de solución contenidos en el Convenio Modelo, salvo tratándose de personas físicas, caso en el cual, se deberá atender al criterio de derecho de vivienda (Hong Kong) y de nacionalidad (México)	Para efecto de resolver conflictos de residencia, se aplican los criterios de solución contenidos en el Convenio Modelo
Establecimiento permanente (Artículo 5)	En adición a los supuestos establecidos en el Convenio Modelo, se considera que hay establecimiento permanente: (i) tratándose de obras, construcciones y proyectos de instalación o montaje, o las actividades de supervisión relacionados con las mismas, cuando éstas duren más de seis meses y (ii) tratándose de 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 sean realizadas por un periodo o periodos que en conjunto excedan 90 días dentro de cualquier periodo de 12 meses Asimismo, se establece que un agente no será independiente cuando realice todas o casi todas sus actividades en nombre de una empresa, y las condiciones entre el agente y la empresa difieran de aquellas que hubieren sido acordadas entre personas independientes	En adición a los supuestos establecidos en el Convenio Modelo, se considera que hay establecimiento permanente: (i) tratándose de obras, construcciones y proyectos de instalación o montaje, o las actividades de supervisión relacionados con las mismas, cuando éstas duren más de seis meses; (ii) tratándose de 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 continúen por un periodo o periodos que en conjunto excedan 183 días, dentro de cualquier periodo de 12 meses, y (iii) tratándose de agentes independientes que actúen en un Estado por cuenta de una empresa residente en otro, cuando no teniendo poderes para concluir contratos, mantengan habitualmente en el primer Estado, un inventario de bienes o mercancías del cual regularmente entreguen bienes o mercancías en nombre de la empresa	En adición a los supuestos establecidos en el Convenio Modelo, se considera que hay establecimiento permanente: (i) tratándose de obras, construcciones y proyectos de instalación o montaje, o las actividades de supervisión relacionados con las mismas, cuando éstas duren más de seis meses; (ii) tratándose de prestación de servicios, incluyendo servicios de consultoría, por una empresa por medio de empleados u otro personal contratado por la empresa para tal propósito, 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, y (iii) tratándose de empresas aseguradoras, si cobran primas en el territorio del otro Estado, o si aseguran contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente Asimismo, se establece que un agente no será independiente cuando realice todas o casi todas sus actividades en nombre de una empresa, y las condiciones entre el agente y la empresa difieran de aquellas que hubieren sido acordadas entre personas independientes

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
		Asimismo, se establece que un agente no será independiente cuando realice todas o casi todas sus actividades en nombre de una empresa, y las condiciones entre el agente y la empresa difieran de aquellas que hubieren sido acordadas entre personas independientes	
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 en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo. En adición al texto previsto en el Convenio Modelo, se establece que los beneficios derivados de las ventas de bienes o mercancías de naturaleza idéntica o similar a la de los vendidos por un establecimiento permanente, podrían ser considerados atribuibles al mismo cuando las ventas hayan sido estructuradas con el fin de evitar la imposición en el Estado donde el establecimiento permanente está situado	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 en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo. En adición al texto previsto en el Convenio Modelo, se establece que los beneficios derivados de las ventas de bienes o mercancías de naturaleza idéntica o similar a la de los vendidos por un establecimiento permanente, podrían ser considerados atribuibles al mismo cuando las ventas hayan sido estructuradas con el fin de evitar la imposición en el Estado donde el establecimiento permanente está situado	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 en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo
Dividendos (Artículo 10)	Se prevé un límite distinto al establecido por el Convenio Modelo, respecto del gravamen que podrá ser impuesto por el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, si el beneficiario efectivo reside en el otro Estado, que será de: (i) 5% del importe bruto de los dividendos pagados si el beneficiario es una sociedad que tenga la propiedad directa de por lo menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos y (ii) 10% del importe bruto de los dividendos en los demás casos	A diferencia de lo establecido en el Convenio Modelo, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición solamente en este último Derivado de lo anterior, no se establece un límite del gravamen que podrá ser impuesto por el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, si el beneficiario efectivo reside en el otro.	A diferencia de lo establecido en el Convenio Modelo, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición solamente en este último Derivado de lo anterior, no se establece un límite del gravamen que podrá ser impuesto por el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, si el beneficiario efectivo reside en el otro

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
Intereses (Artículo 11)	Se aplican las Reglas contenidas en el Convenio Modelo Sin embargo, se prevé un límite distinto al establecido por el Convenio Modelo, respecto del gravamen que podrá ser impuesto por el Estado del que procedan los intereses, cuando el beneficiario efectivo resida en el otro Estado, que será de: (i) 5% del importe bruto de los intereses pagados a y por bancos, y (ii) 10% del importe bruto de los intereses en todos los demás casos	Se aplican las Reglas contenidas en el Convenio Modelo. Sin embargo, se prevé un límite distinto al establecido por el Convenio Modelo, respecto del gravamen que podrá ser impuesto por el Estado del que procedan los intereses, cuando el beneficiario efectivo resida en el otro Estado, que será de: (i) 4.9% del importe bruto de los intereses pagados si el beneficiario es un banco y (ii) 10% del importe bruto de los intereses en todos los demás casos	Se aplican las Reglas contenidas en el Convenio Modelo. Sin embargo, se prevé un límite distinto al establecido por el Convenio Modelo, respecto del gravamen que podrá ser impuesto por el Estado del que procedan los intereses, cuando el beneficiario efectivo resida en el otro Estado, que será de: (i) 5% del importe bruto de los intereses pagados si el beneficiario es un banco, y (ii) 10% del importe bruto de los intereses en todos los demás casos
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, sin que el impuesto en este último pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías Se establece una definición más amplia del concepto de “regalías” que la establecida en el Convenio Modelo En congruencia con la reserva formulada por México al artículo 12 del Convenio Modelo, se incluye dentro del concepto de regalías, a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes (comprendidos dentro del concepto de regalías), que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos Asimismo, se incluye dentro del concepto de regalías a los pagos de cualquier clase recibidos por el uso o la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico	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, sin que el impuesto en este último pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías Se establece una definición más amplia del concepto de “regalías” que la establecida en el Convenio Modelo En congruencia con la reserva formulada por México al artículo 12 del Convenio Modelo, se incluye dentro del concepto de regalías, a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes (comprendidos dentro del concepto de regalías), que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos Asimismo, se incluye dentro del concepto de regalías a los pagos de cualquier clase recibidos por el uso o la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico	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, sin que el impuesto en este último pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías Se establece una definición más amplia del concepto de “regalías” que la establecida en el Convenio Modelo En congruencia con la reserva formulada por México al artículo 12 del Convenio Modelo, se incluye dentro del concepto de regalías, a las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de los derechos o bienes (comprendidos dentro del concepto de regalías), que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos Asimismo, se incluye dentro del concepto de regalías a los pagos de cualquier clase recibidos por el uso o la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
Ganancias de capital (Artículo 13)	A diferencia de lo establecido en el Convenio Modelo, 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, pueden someterse a imposición en ese Estado Asimismo, siguiendo la reserva formulada por México al artículo 13 del Convenio Modelo, pueden someterse a imposición en el Estado de fuente las ganancias obtenidas por un residente un Estado derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad residente de otro Estado. Sin embargo el impuesto exigido en el Estado de fuente no podrá exceder del 20% de las ganancias sujetas a imposición	A diferencia de lo establecido en el Convenio Modelo, 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, pueden someterse a imposición en ese Estado Asimismo, siguiendo la reserva formulada por México al artículo 13 del Convenio Modelo, 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 muebles situados en el otro Estado	A diferencia de lo establecido en el Convenio Modelo, 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, pueden someterse a imposición en ese Estado Asimismo, siguiendo la reserva formulada por México al artículo 13 del Convenio Modelo, 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 u otra persona moral que sea residente del otro Estado
Servicios Personales Independientes (Artículo 14)	Desviándose del Convenio Modelo, se establece 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: (i) no tenga una base fija de que disponga regularmente en el otro Estado con el fin del desempeño de sus actividades y (ii) no tenga una estancia en el otro Estado por un periodo o periodos que sumen o excedan en conjunto 183 días en cualquier periodo de 12 meses	Desviándose del Convenio Modelo, se establece 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: (i) no tenga una base fija de que disponga regularmente en el otro Estado con el fin del desempeño de sus actividades y (ii) no tenga una estancia en el otro Estado por un periodo o periodos que sumen o excedan en conjunto 183 días en cualquier periodo de 12 meses	Desviándose del Convenio Modelo, se establece 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: (i) no tenga una base fija de que disponga regularmente en el otro Estado con el fin del desempeño de sus actividades y (ii) no tenga una estancia en el otro Estado por un periodo o periodos que sumen o excedan en conjunto 183 días en cualquier periodo de 12 meses

Concepto	Convenio México-Letonia	Convenio México-Hong Kong	Convenio México-Qatar
Eliminación de la doble imposición (Artículo 22 en el Convenio México-Letonia, y en Convenio México-Hong Kong, y Artículo 24 en el Convenio México-Qatar)	a) Tratándose de ingresos que obtenga un residente de Letonia que puedan estar sujetos a imposición en México: Letonia permitirá que se deduzca del ISR de su residente, una cantidad equivalente del ISR pagado en México, siempre y cuando dicha deducción no exceda del impuesto exigido en Letonia Para efectos de lo 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 10% de sus acciones con pleno derecho a voto, el impuesto pagado en México no sólo incluirá el impuesto pagado sobre el dividendo, sino también la parte correspondiente del impuesto pagado por los beneficios subyacentes de la sociedad con cargo a los cuales fue pagado el dividendo b) Tratándose de ingresos que obtenga un residente de México que puedan estar sujetos a imposición en Letonia: México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano: (i) el impuesto letón pagado sobre rentas procedentes de Letonia, por una cantidad que no exceda el impuesto exigible en México sobre tales rentas y (ii) 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	a) Tratándose de ingresos que obtenga un residente de Hong Kong que puedan estar sujetos a imposición en México: El impuesto mexicano pagado conforme a la legislación de México, y del Convenio México-Hong Kong, será considerado como un crédito en contra del impuesto a pagar en Hong Kong con respecto de ese ingreso, siempre y cuando dicho crédito no exceda el monto del impuesto exigido Hong Kong b) Tratándose de ingresos que obtenga un residente de México que puedan estar sujetos a imposición en Hong Kong: México permitirá acreditar contra el impuesto mexicano: (i) 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 (ii) 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	a) Tratándose de ingresos que obtenga un residente de Qatar que puedan estar sujetos a imposición en México: Qatar permitirá que se deduzca del ISR de su residente, una cantidad equivalente del ISR pagado en México, siempre y cuando dicha deducción no exceda del impuesto exigido en Qatar b) Tratándose de ingresos que obtenga un residente de México que puedan estar sujetos a imposición en Qatar: México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano: (i) el impuesto qatarí pagado sobre el ingreso procedente de Qatar, por una cantidad que no exceda el impuesto exigible en México sobre dicho ingreso y (ii) en el caso de una sociedad propietaria de por lo menos el 10% del capital de una sociedad que sea residente de Qatar, y de la cual, la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto qatarí pagado por la sociedad que distribuye los beneficios con cargo a los cuales son pagados los dividendos •