

Análisis nuevo Convenio México – Canadá

I. Introducción

A manera de introducción, el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta (en adelante “el Convenio México-Canadá”) fue el primero que concluyó México para evitar la doble tributación a nivel internacional, siendo la fecha de firma del mismo el 8 de abril de 1991; al cual le han seguido treinta y tres Convenios ya negociados¹, aunque algunos de ellos todavía no ha concluido el proceso necesario para su entrada en vigor, y otros trece Convenios en los que se ha iniciado formalmente su negociación².

Por su parte, el 12 de septiembre de 2006 se concluyeron las negociaciones con el Gobierno de Canadá, para celebrar un nuevo Convenio, que sustituirá al original, una vez que se concluyan con las formalidades necesarias para su entrada en vigor; mismo que contiene cambios que lo adecuan al actual Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “el Modelo de la OCDE”); así como otros cambios que generan efectos importantes en la aplicación del mismo.

Lo anterior podría indicar el inicio de una nueva era en la negociación de Convenios para México, que este mas enfocada a la renegociación de los Convenios celebrados en la década de los noventa, para adecuarlos a la nueva realidad Mexicana e incluir disposiciones que permitan evitar el abuso de los mismos. A este respecto se debe considerar que México ya a concluido o se encuentra negociando Tratados con los principales socios comerciales del país y que, excluyendo los países latinoamericanos en

¹ Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Italia, Israel, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza y Venezuela

² Barbados, Hungría, India, Islandia, Líbano, Malasia, Nicaragua, Nueva Zelanda, Panamá, República Eslovaca, Sudáfrica, Tailandia y Ucrania

donde claramente existe un rezago³, actualmente la red de Tratados del país cubre la inmensa mayoría de las operaciones que se celebran día a día.

El presente análisis se enfocará a analizar los principales cambios entre el Convenio México-Canadá actual y el nuevo Convenio negociado entre los países.

II. Desarrollo

II.A. Cambios Efectuados

A continuación se describen los cambios que en mi opinión son los más relevantes y se incluye como Anexo “A” al presente documento, una descripción detallada de todos los cambios.

Términos no Definidos

En el párrafo 2 del artículo 3 “Definiciones Generales” se hace la siguiente modificación, que lo adecua al Modelo de la OCDE⁴⁵:

“2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax law of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.” (Énfasis añadido)

Con el cambio anteriormente señalado, se le otorga una preferencia a las disposiciones establecidas en las Leyes Fiscales aplicables, sobre derecho común; es decir, en caso de discrepancia entre la definición de un término, prevalecerá la definición efectuada en la Ley Fiscal.

A manera de ejemplo, si se quisiera establecer qué debe entenderse para efectos del Convenio por escisión, bastaría con que se cumplieran las características establecidas en

³ Este rezago se genera en gran medida por la falta de interés de algunos países Latinoamericanos a celebrar Tratados Fiscales, mas que por una falta de voluntad de México.

⁴ Se incluyen los textos del nuevo Convenio México-Canadá en inglés, ya que es la única versión que se encuentra a mi disposición.

⁵ Si bien es solo una adecuación al Modelo de la OCDE, su alcance puede ser relevante.

el artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación (en adelante “CFF”), aunque para efectos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la misma no fuese considerada como tal.

Exploración para la explotación de Recursos Naturales

Dentro de la definición de establecimiento permanente del artículo 5, se modifica el inciso f) del párrafo 2 para quedar como sigue:

“f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place relating to the exploration for the exploitation of natural resources.”

Esta adecuación es coincidente con la reserva que efectuó Canadá en el Modelo de la OCDE⁶ y resulta interesante para su análisis.

Anteriormente y en el actual Modelo de la OCDE, solamente se tienen contempladas las actividades de “extracción” de recursos naturales, ya que esta es la actividad que pareciera generar ingresos que pudieran ser considerados como atribuibles a un lugar fijo de negocios; ya que en un periodo de “exploración” en primera instancia se pensaría que los residentes en el extranjero solamente estarían invirtiendo para posteriormente generar ingresos.

A este respecto, tenemos que considerar lo establecido en el propio inciso f) del párrafo 4 de este mismo artículo, que establece que no se genera un establecimiento permanente por “actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar”. En principio, las actividades desarrolladas por un residente en el extranjero que estén encaminadas a explorar un yacimiento que posiblemente le permita en un futuro extraer recursos naturales, parecieran ser de carácter preparatorio.

Esta contradicción o posible regla particular para los residentes en el extranjero que se dediquen a la extracción de recursos naturales⁷, no se generaría si la misma estuviera solamente enfocada a residentes en el extranjero que no estén enfocados en la posterior extracción de recursos naturales, sino en prestar un servicio a las empresas que vayan a dedicarse a este giro, en la etapa de exploración.

⁶ Párrafo 63 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE.

⁷ No haría inclusive sentido en este aspecto, ya que aun constituyendo el establecimiento permanente, no existirían ingresos atribuibles al mismo.

En el nuevo Protocolo se establece que las autoridades fiscales de México y Canadá deberán celebrar un acuerdo mutuo, para definir de qué modo se aplicará este nuevo concepto.

Establecimiento Permanente en Servicios

Se incluye como una actividad que genera un establecimiento permanente a los servicios⁸, incluyendo los de consultoría, prestados por una empresa de manera directa o a través de subcontrataciones, cuando la duración de los mismos en el mismo proyecto o un proyecto relacionado sea superior a seis meses en un periodo de doce meses.

Para los efectos de determinar la duración de los servicios, se consideran las actividades realizadas por una empresa asociada en los términos del artículo 9, si las actividades de ambas empresas son idénticas o substancialmente similares.

Agente Independiente

Para los efectos de determinar si un agente independiente actúa dentro del marco ordinario de sus actividades, se sustituye uno de los supuestos en los que se considera que el agente independiente no cumple con esta característica de la siguiente manera:

Antes: No se considera que un agente sea independiente cuando todas o casi todas sus actividades sean en nombre de un solo residente en el extranjero.

Ahora: No se considera que un agente sea independiente cuando las condiciones efectuadas o impuestas en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, difieran de aquellas que son generalmente aceptadas por un agente independiente.

Este cambio es derivado de la observación⁹ que efectuó México al Modelo de la OCDE, en relación a la aplicación del principio “arm’s length” para determinar si un agente es independiente.

Dividendos

Se reduce la tasa de retención del 10% al 5%, cuando el accionista tenga una inversión significativa y, a su vez, se reduce el requisito para determinar cuando un accionista tiene inversión significativa, del 25% al 10%. Consecuentemente, se reduce también

⁸ Los servicios profesionales independientes tienen una regla específica de 183 días, similar a la que estaba contenida en el artículo 14 del antiguo Convenio México-Canadá.

⁹ Párrafo 45 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE.

del 10% al 5% el gravamen adicional al que pueden ser sometidas las utilidades de un establecimiento permanente cuando son enviadas a la casa matriz.

Por otra parte, se incluye un séptimo párrafo al artículo 10, que pretende evitar abusos con la creación o asignación de acciones, cuyo principal propósito, o uno de los principales propósitos, haya sido el tomar ventaja de este artículo.

Intereses y Regalías

Se incorpora la tasa del 10% como retención máxima a intereses o regalías cuando el beneficiario efectivo sea un residente en el otro Estado Contratante, misma que ya venía aplicando por cláusula de nación mas favorecida en el antiguo Protocolo.

Cabe resaltar la eliminación del requisito de que el beneficiario efectivo de los intereses o regalías tenga que ser el perceptor de los mismos, ampliando el debate de aplicación de las tasas preferenciales cuando se prueba el beneficiario efectivo, aun cuando se perciba indirectamente.

Asimismo, se incluye en el Convenio una exención a los intereses de Fondos de Pensiones, sujeto a que los mencionados Fondos se encuentren exentos de impuesto en su país de origen, que los intereses no provengan de actividades empresariales (sin ser muy claros en este término) y siempre que los intereses no deriven de una parte relacionada, aunque la parte relacionada tenga solo actividades pasivas.

Por último, al igual que en el caso de dividendos, se incluye una cláusula anti-abuso que limita la aplicación de este artículo cuando el motivo principal, o uno de los principales, haya sido tomar ventaja del mismo.

Ganancias de Capital

Se modifica sustancialmente este artículo, en los siguientes aspectos:

a) Establecimientos Permanentes

Otorga derecho de gravamen al Estado en donde se encuentra ubicado un establecimiento permanente, no solamente cuando se enajenan los bienes afectos al mismo, sino cuando se enajena el propio establecimiento permanente (de manera separada o conjunta con la empresa).

b) Acciones de Sociedades Inmobiliarias

Se elimina la referencia a una “participación sustancial” en enajenación de acciones cuyo valor provenga principalmente de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, permitiendo el gravamen en el Estado de fuente inclusive en enajenación de participaciones no relevantes.

En este mismo tema, se modifica la redacción del párrafo 4, para aclarar que no se consideran para determinar si el valor de las acciones proviene de bienes inmuebles, a los activos en los que se desarrolla la actividad de la empresa, en actividades diferentes al arrendamiento.

c) Acciones en General

Anteriormente, la enajenación de acciones propiedad de una empresa en el otro Estado Contratante no estaban gravadas en el Estado de la fuente, salvo en el caso anteriormente descrito de Sociedades Inmobiliarias. Ahora se establece que la exención de impuesto en el Estado de la fuente no es aplicable a enajenación de acciones que formen parte de una participación de al menos el 25% de la sociedad emisora, en cualquier momento de un periodo de doce meses anteriores a la enajenación.

Resalta en esta nueva disposición, que para determinar el porcentaje de tenencia accionaria se considerarán las acciones detentadas por el enajenante y por sus partes relacionadas, lo que implica una diferencia significativa con otros Convenios celebrados por México, en donde solamente se consideraban las acciones propiedad del enajenante directa, o en algunos casos, indirectamente.

d) Impuesto de Salida

Se establece que cuando una persona física obtenga una ganancia de capital derivada de la enajenación de bienes, la misma puede ser gravada por el Estado de la fuente, si esta persona física fue residente en dicho Estado en un periodo de seis años anteriores a la enajenación.

Asimismo, se establece que cuando uno de los Estados Contratantes imponga un gravamen a las personas físicas que dejan de ser residentes en dicho Estado, asumiendo una enajenación ficta; se le dará la opción a esta persona de considerar para efectos de su nuevo Estado de residencia que los bienes fueron adquiridos en la fecha de cambio a su valor de mercado. Esta opción esta condicionada a que la persona física haya cambiado su residencia de manera inmediata al nuevo Estado.

No-discriminación

Se incluye en términos generales como párrafo cuarto de este artículo, las disposiciones del párrafo cuarto del Modelo de la OCDE, en relación con la no-discriminación en la deducibilidad de pagos efectuados por un residente en un Estado Contratante a un residente en el otro Estado.

No obstante lo anterior, se incluye un párrafo 5 que pretende permitir a los Estados Contratantes efectuar ciertas “discriminaciones” en los siguientes casos:

a) Las relacionadas a la deducibilidad o “recharacterización” de intereses que estuvieran en vigor a la fecha de la firma del Convenio (Septiembre 2006), o cambios posteriores que no cambien la naturaleza general de las mismas.

Esta disposición deja abierta la posibilidad para México de aplicar su régimen de capitalización insuficiente, sin que necesariamente deba aplicarla de la misma manera a créditos otorgados por residentes en México; como es el caso de las nuevas disposiciones aprobadas por el Congreso y vigentes a partir del 1° de enero de 2007; en la medida en que se considere que estos cambios no modificaron la naturaleza de las disposiciones en vigor en 2006.

b) Las que se adopten de manera posterior y tengan como objetivo asegurar que las personas que no sean residentes no disfruten de un tratamiento fiscal que sea más favorable que el que disfrutaban los residentes de ese Estado.

Esta excepción es relativamente confusa, ya que el principio general es proteger al residente en el extranjero de un trato menos favorable que el residente en México y no otorgarle un trato más favorable; sin embargo, será conveniente dar seguimiento a la aplicación de esta cláusula en el futuro.

II.B Cambios No Incluidos

Si bien se efectuaron diversos cambios al Convenio, existen ciertos cambios que se esperaba fueran parte de la modificación y que no fueron incluidos en la misma. A la fecha no se han podido obtener las minutas de las negociaciones, por lo que no es posible saber si estos puntos fueron incluso tema de negociación.

Existen diversos temas en los que ambos países tenían reservas incluidas en el Modelo de la OCDE y no fueron incluidos, lo que estimo se derivó de las negociaciones entre ambos países.

Los temas más relevantes no incluidos en el nuevo Convenio en mi opinión son:

Impuesto al Activo

Solamente se hace referencia a este impuesto en el Protocolo, para el caso de empresas dedicadas al transporte internacional, que se encuentren exentas de impuesto en el Estado de la fuente, sin que se aborde el tema de la posible doble imposición generada por este impuesto en todos los demás casos.

Maquiladoras

Derivado de la inclusión del artículo 4-A al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Diciembre 2006), se hubiese esperado que este Convenio ya contuviera disposiciones específicas que cubrieran el caso de establecimiento permanente en este tipo de operaciones; salvo que el tema no hubiese estado en la agenda del Gobierno Mexicano a la fecha de las negociaciones.

Transparencia

Dada la similitud del sistema Canadiense con el Norteamericano en relación con el tratamiento de asociaciones (“partnerships”) se hubiera esperado que el Gobierno Canadiense solicitara la inclusión de las mismas, en la medida en que los asociados (“partners”) fueran residentes en Canadá.

III. Conclusiones

Derivado del trabajo desarrollado, llego a las siguientes conclusiones generales:

1. La renegociación del Convenio México-Canadá podría implicar el inicio de una serie de renegociaciones de los Convenios celebrados en la década de los noventa por México.
2. En diversas disposiciones se actualizó el Convenio al actual Modelo de la OCDE, lo que nuevamente resalta la importancia que tienen los cambios que se

efectúan en dicho Modelo, ya que eventualmente formaran parte de los Convenios.

3. En el nuevo Convenio destacan la inclusión de diversas cláusulas que pretenden limitar los beneficios del mismo, cuando una de las razones principales de estructurar de esa manera la operación haya sido el obtener dicho beneficio (“Treaty Shopping”)
4. También pueden apreciarse diversas inclusiones que van encaminadas a prevenir situaciones que ha enfrentado el Gobierno Mexicano en la aplicación de Tratados Internacionales en fechas recientes, como los términos no definidos, establecimiento permanente en prestación de servicios, agentes independientes, ganancias de capital en enajenación de acciones, impuestos de salida, no discriminación en capitalización insuficiente, entre otros.
5. Existen diversos cambios que se esperaba se efectuaran a este Convenio, que no fueron realizados, sin poder determinar a esta fecha las razones, dado que no se han obtenido las minutas de las negociaciones correspondientes, como son el impuesto al activo, la transparencia fiscal a asociaciones, las maquilas, entre otros.