
Ratificado el nuevo Protocolo del Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos

Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario

18 de julio de 2019



- > El nuevo Protocolo, firmado en 2013, ha estado paralizado en el Senado estadounidense hasta este 16 de julio, cuando finalmente su ratificación se ha confirmado.
- > El Protocolo modifica aspectos del Convenio de Doble Imposición firmado entre España y Estados Unidos. Cabe destacar la reducción en los porcentajes de retención en dividendos, intereses y cánones, la no tributación en fuente de las ganancias por transmisión de participaciones sustanciales, la modificación de la cláusula de limitación de beneficios o la introducción del arbitraje.
- > La entrada en vigor de este nuevo Protocolo queda pendiente de que se completen los trámites diplomáticos entre los Estados.



En 2013, España y EEUU firmaron un Protocolo que modifica su Convenio de Doble Imposición de 1990 (“CDI”). No obstante, su aprobación se vio afectada por la parálisis que desde 2011 afectaba con carácter general a los convenios estadounidenses, y que tenía como principal causa las reservas de un senador republicano respecto de las obligaciones de intercambio de información que en estos se introducen.

Más de seis años después, finalmente, los trámites para su aprobación en el Senado del país norteamericano se han completado. De hecho, además del CDI con España, también se benefician de este desbloqueo los convenios de EEUU con Luxemburgo, Suiza y Japón.

En términos prácticos este Protocolo de 2013, al que acompaña un breve Memorando de Entendimiento (“MoU”), modifica determinados aspectos actualmente regulados en el CDI y su Protocolo anejo. Es decir, deberá tenerse en cuenta la existencia de dos Protocolos: el originalmente anexo al CDI y el nuevo Protocolo recientemente aprobado.

A continuación resumimos las modificaciones más relevantes de este nuevo Protocolo. Se incluye también una referencia al horizonte temporal de entrada en vigor de estos cambios.

Novedades introducidas por el nuevo Protocolo

Ámbito de aplicación del CDI

Se incorpora una regulación específica para las entidades fiscalmente transparentes en línea con lo dispuesto en el Acuerdo Amistoso firmado en 2006 entre España y Estados Unidos: si el socio o miembro de la entidad transparente (constituida en uno de los dos países o en un tercero con el que exista intercambio de información) es sometido a gravamen por la renta atribuida en su Estado de residencia, dicha renta se considera percibida por un residente de ese Estado a efectos de poder aplicar el CDI.

Se incluye una definición de fondo de pensiones. En el caso español hace referencia a toda entidad cuyo objeto principal sea gestionar derechos económicos vinculados a jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez, siempre que las aportaciones puedan reducirse de la base imponible de los impuestos personales. El MoU define 3 categorías.

Establecimientos permanentes (EP)

El nuevo Protocolo mantiene una regulación específica relativa a la imposición complementaria sobre las sucursales (*branch profits tax*). Recuérdese que, de acuerdo con el artículo 19.2 de la Ley del IRNR, esta imposición complementaria grava la transferencia al extranjero de las cuantías correspondientes a rentas obtenidas por EP de no residentes.



La regulación anterior (artículo 14 del CDI, ahora suprimido) establecía una tributación del 10%, mientras que según el nuevo Protocolo (apartados 8 y 9 del artículo 10 del CDI) esta imposición complementaria tiene un límite del 5%. Además, se establecen varias excepciones vinculadas a determinadas circunstancias de la cláusula de limitación de beneficios (LOB) bajo las que no resulta de aplicación esta imposición complementaria.

Por otro lado, la definición del EP de obra pasa a estar vinculada a aquellos proyectos cuya duración exceda de 12 meses (de forma paralela al modelo de convenio de la OCDE), frente a los 6 meses de la redacción original.

Tratamiento de los dividendos

Con las modificaciones del nuevo Protocolo, el artículo 10 del CDI pasa a establecer el siguiente régimen respecto de la retención en la fuente a los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante:

- > 15% como tipo general de retención en el CDI. Los socios estadounidenses de una SOCIMI o una IIC española solo pueden aplicar este tipo si su participación no excede el 10%.
- > 5% aplicable si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directamente al menos el 10% de las acciones con derecho a voto. Este caso no resulta de aplicación a los dividendos pagados por las SOCIMI.
- > No retención en la fuente si el beneficiario efectivo es titular, directa o indirectamente a través de sociedades de los Estados contratantes, de acciones que otorguen al menos el 80% de los derechos de voto durante los 12 meses anteriores y se cumplen determinadas circunstancias vinculadas a cláusulas de la LOB.
- > No retención en la fuente si el beneficiario efectivo es un fondo de pensiones exento o sujeto a un tipo del 0% y los dividendos no proceden de actividades económicas realizadas por el fondo de pensiones o por una empresa asociada. En caso de participación en una SOCIMI, esta no puede exceder del 10%.

Se elimina del Protocolo la mención a la calificación de los beneficios de la liquidación de una sociedad como dividendos.



Tratamiento de los intereses

En el artículo 11 del CDI la regla general pasa a ser la tributación exclusiva en residencia, es decir, se elimina la retención en la fuente sobre intereses cuando beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante.

De esta manera, se abandona el tipo máximo del 10% y las excepciones que recogía la versión anterior del CDI. El nuevo Protocolo sí mantiene un par de excepciones que pueden dar lugar a la tributación de determinados intereses de fuente estadounidense.

Tratamiento de los cánones

A imagen del caso anterior, los cánones no quedan sometidos a retención en el Estado de la fuente si el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante. De forma coherente con este principio de tributación exclusiva en residencia, se elimina el apartado del artículo 12 del CDI que situaba al Estado de localización del EP como fuente del canon cuando la obligación de pago y el coste de dicho canon hubieran estado vinculados con el EP.

Debe destacarse que se elimina de la definición de cánones la referencia a las prestaciones de asistencia técnica en relación con la utilización de derechos o bienes vinculados al concepto y al uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Se elimina también la calificación como canon de las ganancias derivadas de la enajenación de bienes o derechos cubiertos por este artículo cuando las mismas se determinan en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos. En consonancia con esto último, la regulación de las ganancias por enajenación de estos elementos deja de remitirse al tratamiento propio de los cánones.

Tratamiento de las ganancias de capital

Se elimina la cláusula de participación sustancial, es decir, el Estado de la fuente ya no podrá gravar la transmisión de participaciones en una entidad residente en dicho Estado cuando el socio tuviera una participación de al menos el 25%. A cambio, se introduce la potestad para el Estado de la fuente de gravar la enajenación de acciones que otorguen el derecho al disfrute de bienes inmuebles sitos en dicho Estado (uso por turnos de bienes inmuebles).

Por lo tanto, de acuerdo con el nuevo Protocolo, el Estado de la fuente únicamente puede gravar las ganancias de capital vinculadas con la enajenación directa de bienes inmuebles, de participaciones en sociedades cuyo principal activo sean inmuebles situados en su territorio o que otorguen los mencionados derechos de disfrute, o de elementos afectos a un EP.



Pensiones

Se recoge expresamente que cuando una persona física sea de un partícipe de un fondo de pensiones residente del otro Estado, su Estado de residencia únicamente podrá someterle a gravamen cuando el fondo realice efectivamente distribuciones y no antes.

Cláusula de Limitación de Beneficios

Se da una nueva redacción a la cláusula LOB. Debe recordarse que únicamente pueden aplicar los beneficios del CDI las personas residentes de uno de los dos Estados que estén comprendidas en alguna de las categorías que recoge esta cláusula.

Se trata de una cláusula compleja que limita el acceso al CDI bajo detalladas circunstancias objetivas y no mediante una cláusula antiabuso general, y que requiere un análisis individualizado en cada caso.

Arbitraje en el procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso del CDI se complementa con un sistema de arbitraje. En concreto, si desde el inicio del procedimiento amistoso transcurren dos años sin que las autoridades competentes hayan resuelto el caso presentado, este se resolverá mediante arbitraje, siendo la resolución del mismo vinculante para los Estados.

Debe tenerse en cuenta la existencia de algunas limitaciones, entre otras, que las autoridades competentes pueden acordar que se trata de un caso inapropiado para su resolución mediante arbitraje y que se exige que los tribunales judiciales o administrativos no se hayan pronunciado en relación con el caso.

La introducción del arbitraje facilitará sin duda la resolución de conflictos en relación con la aplicación del CDI. A día de hoy únicamente los convenios suscritos por España con Suiza y el Reino Unido disponen también de un sistema de arbitraje, aunque a raíz de la implementación del Instrumento Multilateral, la lista se verá aumentada.

Nuevo régimen de intercambio de información

El Protocolo establece un régimen de intercambio de información y asistencia administrativa más desarrollado que el originalmente comprendido en el CDI.

Entre otras cuestiones, el ámbito de la obligación de intercambio de información pasa a abarcar también impuestos no comprendidos en el CDI.



Entrada en vigor y fecha de efectos

Las modificaciones del nuevo Protocolo entrarán en vigor tres meses después del intercambio de la última de las notas diplomáticas que confirme el cumplimiento de los procedimientos internos necesarios. Dicho plazo podría completarse a finales de este año 2019.

Ahora bien, para que las modificaciones del Protocolo resulten efectivamente de aplicación, debe tenerse en cuenta el siguiente régimen:

- Las modificaciones relativas a los impuestos que son objeto de retención en la fuente (por ejemplo, dividendos, intereses y cánones) surten efectos desde la misma entrada en vigor del nuevo Protocolo.
- Las modificaciones relativas a impuestos calculados por referencia a un ejercicio fiscal (por ejemplo, rentas de EP) surten efectos para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha de entrada en vigor del Protocolo.
- Las modificaciones relativas al resto de los casos (por ejemplo, el procedimiento amistoso o el intercambio de información) surten efectos desde la misma entrada en vigor del nuevo Protocolo.

Ahora bien, respecto de los efectos en el procedimiento amistoso y el arbitraje, debe tenerse en cuenta que dichos cambios no surtirán efecto respecto de los casos que ya se hubieran presentado a la consideración de las autoridades competentes a la fecha de entrada en vigor del nuevo Protocolo. A su vez, para los restantes, es necesario que las autoridades competentes acuerden por escrito un procedimiento de aplicación del procedimiento arbitral.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2019 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en él no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.