

El CDI con EE. UU., que incorpora exenciones para dividendos, intereses y cánones, entra en vigor el 27 de noviembre

Mariana Díaz-Moro Paraja

Asociada *senior* del Área de Fiscal de GA_P

Rosario Cuadra Espinar

Abogada del Área de Fiscal de GA_P

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de GA_P

Análisis de las principales novedades del nuevo convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos que entrará en vigor el próximo 27 de noviembre, con especial referencia a las exenciones incorporadas en relación con los dividendos, intereses y cánones.

El Protocolo que modifica el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, firmado en el 2013, entrará finalmente en vigor el próximo 27 de noviembre del 2019, esto es, tres meses después de que el pasado 27 de agosto concluyese el proceso interno de ratificación del texto en Estados Unidos, trámite que España concluyó en el 2014.

El nuevo texto incorpora algunas novedades importantes que, en términos generales, pueden resumirse en los siguientes aspectos:

- Se introducen cambios en las definiciones generales del artículo 3 del convenio para incorporar la definición de ‘fondo de pensiones’ y se modifica el concepto de ‘establecimiento permanente’ por obra o instalación del artículo 5.3, condición que ahora tendrán si su duración excede de los doce meses (frente a los seis meses exigidos hasta ahora).

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

G A _ P

- El protocolo apuesta por la mejora de los procedimientos amistosos, incluido el arbitraje obligatorio y vinculante —aunque sujeto a algunas limitaciones— en supuestos de controversias no resueltas en el plazo de dos años, al tiempo que adapta las cláusulas de intercambio de información fiscal a los nuevos estándares del modelo de convenio de la OCDE.
- En relación con los dividendos, se mejora sustancialmente su tributación pues, aunque se mantiene el mismo tipo mínimo general de retención en el 15 % —único tipo de aplicación cuando los dividendos procedan de instituciones de inversión colectiva (IIC) o de sociedades cotizadas anónimas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI) y, en el caso de estas últimas sólo si el capital que posee el beneficiario efectivo de los dividendos, directa o indirectamente, no excede del 10 % del capital total de la sociedad—, dicho tipo se reduce al 5 % en el caso de compañías participadas, como mínimo, en el 10 % de los derechos de voto.

Por otra parte, los dividendos estarán exentos en la fuente si su beneficiario efectivo es titular de participaciones poseídas durante un mínimo de doce meses que otorguen al menos el 80 % de los derechos de voto de las entidades, siempre que se cumplan una serie de requisitos de la cláusula de limitación de beneficios. Esta cláusula ha quedado reformulada ahora sobre criterios objetivos en el artículo 17, cuyo complejo tenor literal delimita el ámbito subjetivo de aplicación e introduce el concepto de persona ‘calificada’ para beneficiarse de él.

Tampoco se someterán a imposición los dividendos si el beneficiario efectivo es un fondo de pensiones exento de imposición o sujeto al impuesto a tipo cero y tales dividendos no proceden de una actividad económica realizada por el fondo de pensiones o por medio de una empresa asociada.

- También se mejora el tratamiento fiscal de los intereses antes sometidos a retención al tipo reducido del 10 %, salvo los supuestos de exención que se preveían expresamente. Ahora, como regla general, estarán exentos de retención en la fuente —exención que, atendiendo a la recalificación que el protocolo ha hecho de los rendimientos derivados de los préstamos participativos, considerándolos intereses, determina que aquéllos pasen a gravarse únicamente en el estado de residencia—.

No obstante, se establecen dos excepciones a la citada regla general de exención. La primera, en relación con los intereses contingentes que procedan de Estados Unidos y que no puedan considerarse intereses de cartera conforme a la normativa interna de dicho país, en cuyo caso podrán someterse allí a imposición con el límite del 10 % si su beneficiario efectivo es residente en España. Tampoco estarán exentos los intereses relacionados con productos específicos —valores respaldados por hipotecas sobre bienes inmuebles (REMIC)— que puedan someterse a imposición en los Estados Unidos conforme a su normativa interna.

G A _ P

- En relación con los cánones —cuyo concepto se simplifica—, se establece también la regla general de exención en la fuente, por lo que se gravarán en el estado de residencia.
- Por lo que atañe a las ganancias patrimoniales, el protocolo elimina la previsión que contenía la redacción anterior del convenio relativa al gravamen en la fuente de las ganancias generadas por la transmisión de participaciones cuando el socio hubiera tenido en los doce meses anteriores una participación mínima del 25 %. Ahora se adopta como regla general la renuncia al gravamen en la fuente de las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones. No obstante, se prevé la posibilidad de aplicar el gravamen en origen respecto de las ganancias que se deriven de la transmisión de participaciones que, directa o indirectamente, otorguen a su propietario el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en el estado de la fuente.
- Además de todas las modificaciones aludidas, el protocolo introduce también otras novedades importantes respecto de la anterior redacción, tales como la regulación de los casos en los que se aplicarán los beneficios del convenio a las entidades transparentes, o la eliminación del artículo 14, que establecía el gravamen complementario sobre las sucursales.

Pues bien, teniendo en cuenta que la entrada en vigor del protocolo se producirá el 27 de noviembre del 2019, el texto aclara que las disposiciones relativas a los impuestos retenidos en la fuente surtirán efecto sobre las cantidades pagadas o debidas desde dicha fecha; las referidas a los impuestos que tienen un periodo impositivo se aplicarán para los ejercicios fiscales que comiencen a partir de tal día; las que afecten a los procedimientos amistosos serán de aplicación a los casos que se inicien a partir del citado 27 de noviembre, fecha a la que se atenderá para fijar la aplicación de los restantes supuestos.

En la siguiente tabla se reflejan de forma sucinta las modificaciones incluidas en el convenio respecto a los distintos tipos de renta presentando la situación anterior y posterior a la entrada en vigor del protocolo, que en todo caso deberá tomar en consideración lo dispuesto en la cláusula de limitación de beneficios, la cual va a determinar su ámbito subjetivo de aplicación.

Tipo de renta	Situación anterior a la aprobación del protocolo	Situación tras la aprobación del protocolo
Dividendos	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>a) 10 % si el beneficiario es una sociedad que posea al menos el 25 % de los derechos de voto.</p> <p>b) 15 % en los demás casos.</p>	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>a) Exentos si el beneficiario posee al menos el 80 % de los derechos de voto y ha mantenido la participación doce meses.</p> <p>b) Exentos si el beneficiario es un fondo de pensiones exento o sujeto al impuesto a tipo 0¹.</p> <p>c) 5 % si el beneficiario es una sociedad que posea al menos el 10 % de los derechos de voto.</p> <p>d) 15 % en los demás casos (IIC y SOCIMI²).</p>
Intereses	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>— 10 % en términos generales.</p>	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>a) Exentos en términos generales³.</p> <p>b) 10 % si se trata de intereses contingentes o intereses relacionados con productos específicos de inversión inmobiliaria (REMIC).</p>
Cánones	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>a) 5 % en los supuestos de uso o derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas.</p> <p>b) 8 % en los supuestos de uso o derecho al uso de películas cinematográficas, cintas, etc.</p> <p>c) 8 % en los supuestos de uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y derechos de autor sobre obras científicas</p> <p>d) 10 % en los demás casos.</p>	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>— Exentos en términos generales.</p>
Ganancias patrimoniales	<p>Retención aplicable en fuente:</p> <p>— 25 % de la ganancia generada por la transmisión de participaciones, cuando el accionista hubiera tenido en los doce meses anteriores una participación de, al menos, el 25 %.</p>	<p>Se elimina tal previsión⁴.</p>

¹ Los dividendos no pueden proceder de la realización de una actividad económica por parte del fondo de pensiones de una empresa asociada a éste.

² En cuanto a las sociedades cotizadas anónimas de inversión en el mercado inmobiliario, el capital que posea el beneficiario de los dividendos no puede exceder del 10 % del capital total de la sociedad.

³ Esta regla se aplicará, igualmente, a los intereses devengados en el marco de préstamos participativos.

⁴ Salvo cuando las ganancias deriven de la transmisión de participaciones que, directa o indirectamente, otorguen el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en el estado de la fuente.