



NUEVO CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y ALEMANIA

Javier Seijo

Socio Departamento Fiscal Gómez Acebo & Pombo Abogados

Jose Manuel Calderón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Consejero Académico de Gómez Acebo & Pombo Abogados

El 30 de julio de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado español el texto del nuevo Convenio de Doble Imposición con Alemania, firmado el 3 de febrero de 2011.

Este Convenio de Doble Imposición (CDI, en adelante) sustituye al actualmente vigente, de 5 de septiembre de 1966. Las disposiciones del nuevo CDI 2012, entrarán en vigor el 18 de octubre de 2012, y desplegarán efectos a partir de 1 de enero de 2013, aunque algunas cláusulas poseen eficacia retroactiva.

A grandes rasgos, podría afirmarse que el convenio sigue el modelo de convenio de la OCDE en su versión de 2008, incluyendo un conjunto de disposiciones que minimizan obstáculos fiscales a las inversiones transfronterizas entre ambos países.

Entre las novedades más destacadas que establece el nuevo CDI cabría destacar las siguientes:

- **Impuestos cubiertos:** El convenio se aplica a los impuestos sobre la renta (estatales y locales), el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre actividades económicas alemán (*Gewerbesteuer*).
- **Residencia Fiscal:** Se excluye (con algunos matices) de la aplicación del CDI a aquellas personas físicas residentes en España que hubieran optado por el régimen fiscal especial de impatriados. También se elimina la posibilidad de que los socios de *partnerships* sean automáticamente calificados como residentes fiscales en uno de los dos Estados en el que el partnership tuviera su sede de dirección efectiva. Se prevé la posibilidad de alcanzar un acuerdo para lograr que las Instituciones de Inversión Colectiva puedan acceder al CDI, allí donde no cumplan el test de residencia fiscal del art.4 (Protocolo I). El protocolo XI también refuerza la validez y virtualidad de los certificados de residencia fiscal a los efectos de invocar la aplicación del CDI.

- **Tributación de Establecimientos Permanentes:** el CDI no adopta la nueva versión del art.7 recogida en el Modelo de Convenio OCDE de 2010.
- **Tributación en la fuente de los Dividendos:** se reduce la imposición en la fuente del 15% al **5%**, cuando el perceptor sea el beneficiario efectivo y ostente (directamente) una participación del 10 % (excluidas sociedades de personas y sociedades cotizadas de inversión inmobiliaria). En los restantes casos se mantiene el tipo de gravamen de 15%.
- **Tributación en la fuente sobre Intereses:** se elimina la tributación en la fuente del 15 % y se establece la **exención** de tributación en la fuente, cuando el perceptor sea el beneficiario efectivo de los intereses.
- **Tributación en la fuente sobre Cánones:** se elimina la actual tributación en la fuente del 5%, estableciéndose una regla de **exención** en la fuente cuando el perceptor sea el beneficiario efectivo. El concepto de cánones se amplía incluyendo cesiones de equipos y derechos de imagen de artistas y deportistas.
- **Cláusula específica sobre tributación en la fuente de Instrumentos Híbridos** (Protocolo V): en línea con la política de negociación de CDI alemana y con las tendencias internacionales (OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements Report 2012*), se incluye una disposición específica anti-arbitraje (*specific and targeted rule, TAR*) que permite aplicar una imposición en la fuente del **15%** sobre renta derivada de instrumentos "híbridos" que permitan participar en beneficios del deudor (v.gr., bonos de participación en beneficios, préstamos participativos, préstamos cuya remuneración esté vinculada a los beneficios del prestatario), cuando tal remuneración sea deducible para la determinación de la renta del deudor.
- **Tributación en la fuente sobre Ganancias del Capital:** se introducen modificaciones relevantes que pueden tener impacto en actuales estructuras de tenencia de inmuebles, al permitirse la tributación en la fuente en relación con transmisión de participaciones en sociedades cuyos activos consistan al menos en 50%, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante.
- **Cláusula de coordinación con el impuesto de salida:** también en línea con la política de negociación de convenios alemana, el nuevo CDI incluye una cláusula que clarifica la posibilidad de exaccionar un *exit tax* en relación con las plusvalías latentes de participaciones societarias computadas en el momento de la migración fiscal al otro Estado contratante, cuando tales participaciones se transmiten en un plazo de 5 años computados a partir del cambio de residencia fiscal.
- **Tributación de Pensiones Privadas:** se establece la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia, aunque se contemplan importantes excepciones, relacionadas en particular con pagos efectuados de acuerdo con la legislación de seguros sociales.
- **Tributación de Pensiones Públicas:** se establece la regla general de tributación exclusiva de la renta en el Estado de la fuente (pagador de la pensión), salvo cuando la persona física sea residente y nacional del otro Estado contratante.
- **Tributación del Patrimonio:** el nuevo CDI incluye modificaciones significativas al permitir que el patrimonio constituido por acciones de entidades, cuyos activos consistan al menos en el 50% en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, puedan gravarse en el Estado donde está situado el inmueble.

- **Método para la eliminación de la doble imposición internacional en España:** se establece expresamente la opción entre el método de imputación convencional (*foreign tax credit*) o bien otras disposiciones recogidas en la legislación interna (arts.21 y 22 TRLIS), lo cual mejora sustancialmente el encaje del *participation exemption* español con el CDI.
- **Método de eliminación de la doble imposición internacional en Alemania:** como regla se establece el método de exención con progresividad para toda renta obtenida o elemento patrimonial situado en España que hubiera sido efectivamente gravada (*subject-to-tax clause*), haciéndose referencia expresa a dividendos de participaciones sustanciales (10%) que no hubieran determinado un gasto deducible en la sociedad pagadora. El método de exención no resulta de aplicación, sino que opera el método de imputación en relación con determinadas categorías de rentas (v.gr, determinadas ganancias patrimoniales, rentas del trabajo, remuneraciones de consejeros, pensiones privadas, renta de artistas y deportistas) y muy en particular rentas pasivas (beneficios de establecimientos permanentes y dividendos que caigan en el ámbito de aplicación del art.8 de la *Aussensteuergesetz, AStG*), tal y como establece el art.22.2.b y c del CDI. La cláusula de eliminación de la doble imposición en Alemania también contiene una cláusula específica relacionadas con los conflictos de calificación y atribución, estableciendo la aplicación del método de imputación en dos casos: a) supuestos de calificación o atribución asimétrica de la renta que no puede resolverse siguiendo el procedimiento amistoso del art.24.3 del CDI, de suerte que como consecuencia de tal diferencia de calificación o de atribución, la renta o el capital en cuestión quedaran sin imposición o sujetos a una imposición inferior a la que correspondería en caso de que hubiera acuerdo; y b) rentas distintas de aquellas para las que se ha previsto expresamente el método de imputación en el apartado 2.b del art.22, previa notificación de Alemania a España.
- **Cláusula de intercambio de información tributaria:** se incluye una nueva cláusula alineada al Modelo OCDE 2010 que permite el levantamiento del secreto mercantil y bancario. Se establecen salvaguardias que tutelan el tratamiento de los datos objeto de suministro internacional, previéndose restricciones al uso de los datos, control de los mismos, e información al sujeto afectado en relación con la transmisión de los mismos.
- **Cláusula de asistencia en la recaudación tributaria.**
- **Cláusula de Limitación de Beneficios (art.28):** esta cláusula de nueva planta, por un lado, clarifica que el CDI no impide la aplicación por los Estados contratantes de sus cláusulas generales antiabuso internas y de su normativa de transparencia fiscal internacional. Por otro lado, esta disposición enfatiza que el CDI no se aplicará a personas que no sean los "beneficiarios efectivos" de la renta procedente del otro Estado.

En suma, el nuevo CDI hispano-alemán articula un marco regulador de las relaciones fiscales internacionales más moderno y complejo que el convenio vigente desde 1966. Nótese que el nuevo CDI altera la tributación de un buen número de situaciones y estructuras, lo cual aconseja la revisión de las actuales de cara a analizar su potencial impacto.