

NUEVO CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE JAPÓN Y ESPAÑA

El 16 de octubre de 2018, Japón y España firmaron un nuevo convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo (el “**Convenio**”). Tras la superación de los diversos trámites legales requeridos en ambos países, el Convenio entrará en vigor el día 1 de mayo de 2021.

El Convenio modificará significativamente el tratamiento fiscal de los pagos entre Japón y España, ya que incluye cambios de calado con respecto al convenio que estaba vigente hasta la fecha, que data de 1974, y dará lugar a una eliminación o reducción de la imposición en el país de la fuente.

El nuevo Convenio recoge las recomendaciones que la OCDE y el G-20 realizaron en el Proyecto BEPS y se adapta al nuevo Modelo de convenio de 2017 de la OCDE y a los nuevos estándares internacionales derivados del conocido como Instrumento Multilateral.

Como resultado, el nuevo Convenio introduce determinadas medidas para evitar su utilización abusiva y establece un marco jurídico propicio que fomente la inversión y los intercambios comerciales y económicos entre ambos países, de modo que la fiscalidad no sea un freno al desarrollo empresarial

En este sentido, en el preámbulo del Convenio se introduce una expresa declaración de que la finalidad del Convenio es eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta, pero sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante la evasión o elusión fiscal (incluida la práctica de la búsqueda del Convenio más favorable que persiga la obtención de los beneficios previstos en él para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados).

Además, es importante resaltar, por su especialidad en los convenios suscritos por España, que el Convenio introduce la cláusula de “limitación de beneficios”, conocida como cláusula LOB, por su acrónimo del inglés *limitation-on-benefits*, que limita la aplicación de algunos beneficios del Convenio a las personas que reúnan determinados requisitos. El Convenio también incluye una cláusula antiabusos general (*principal purpose test —PPT rule—*) y dos cláusulas antiabusos específicas, una contra las

operaciones triangulares con establecimientos permanentes y otra para los casos de tributación bajo regímenes de *remittance basis*.

Antes de entrar a valorar los cambios introducidos por el Convenio, conviene resaltar que el ámbito del Convenio se circunscribe a los impuestos sobre la renta (en España, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de No Residentes) y deja al margen la imposición patrimonial, a diferencia de otros convenios para evitar la doble imposición.

A continuación se recogen las principales novedades introducidas en el Convenio:

1. ENTIDADES TRANSPARENTES

El nuevo Convenio introduce un segundo apartado en su artículo primero a fin de regular el tratamiento de las rentas obtenidas por entidades total o parcialmente transparentes a efectos fiscales.

2. RENTAS INMOBILIARIAS

Conforme al Convenio, las rentas inmobiliarias pueden ser gravadas en el Estado en el que estén situados los inmuebles. El nuevo Convenio actualiza el concepto de rentas inmobiliarias y lo amplía a las rentas que se obtengan por la utilización o uso de derechos de disfrute sobre bienes inmuebles.

3. DIVIDENDOS

El nuevo Convenio establece una reducción significativa de la imposición en origen. El anterior convenio fijaba una retención del 10 % cuando el beneficiario del dividendo era una sociedad que poseía directamente, al menos, el 25 % del capital con derecho a voto, y una retención del 15 % en los demás casos.

De acuerdo con el nuevo Convenio, los tipos de retención aplicables serán los siguientes:

- i) 0 % en los siguientes dos supuestos:
 - a) si el beneficiario efectivo del dividendo es una sociedad que directa o indirectamente ha poseído, al menos, el 10 % de los derechos de voto de la sociedad que paga el dividendo durante un periodo de doce meses; o
 - b) si se trata de un “fondo de pensiones reconocido”.

Téngase en cuenta que no sería posible acogerse a este beneficio si la sociedad beneficiaria del dividendo quedase excluida por aplicación de la cláusula LOB que comentamos en el punto 9 siguiente.

- ii) 5 % en el resto de los casos.

No obstante lo anterior, se establece una cláusula para el caso de asimetrías híbridas, de tal forma que la retención será del 10 % si el dividendo fuese deducible al calcular la renta imponible de la sociedad que paga el dividendo.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, para la aplicación de los anteriores tipos reducidos de retención, el nuevo Convenio introduce un matiz importante: a partir de ahora, el perceptor del dividendo

debe ser su “beneficiario efectivo”. En este sentido, de acuerdo con los comentarios al Modelo de convenio de la OCDE, no se considera “beneficiario efectivo” a quien sea un mero “canalizador” de las rentas en favor de otras personas.

Estas medidas facilitarán, sin duda, la inversión directa entre Japón y España, en particular en el caso de los grupos multinacionales.

4. INTERESES

Se produce un cambio relevante en el nuevo Convenio, ya que elimina, como norma general, la sujeción a retención en el pago de intereses (frente al 10 % de retención del anterior convenio), con lo que se facilita la financiación entre empresas japonesas y españolas. En la misma línea que los dividendos, el nuevo Convenio precisa que el receptor de los intereses debe ser el “beneficiario efectivo”.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que no sería posible acogerse a este beneficio si la sociedad perceptora del interés quedase excluida por aplicación de la cláusula LOB.

Por otro lado, se establece un supuesto de retención del 10 % para aquellos intereses que se determinen con referencia a ingresos, ventas, rentas, beneficios u otros flujos de propiedad del deudor o de una persona relacionada con él, como podría suceder en el caso de los préstamos participativos.

5. CÁNONES

También se produce un cambio importante en el nuevo Convenio al eliminarse la sujeción a retención en el pago de cánones. El Convenio precisa, nuevamente, que el receptor del canon debe ser el “beneficiario efectivo”.

De esta forma, se elimina la actual retención del 10 % que establecía el anterior convenio, lo que facilitará la cesión de patentes y marcas, así como diseños, fórmulas y demás experiencias industriales, comerciales y científicas, entre empresas de los dos países y, en particular, entre entidades del mismo grupo multinacional.

De nuevo, debe tenerse en cuenta que no sería posible acogerse a este beneficio si la sociedad perceptora del canon quedase excluida por aplicación de la cláusula LOB.

6. GANANCIAS DE CAPITAL

El Convenio incorpora la actualización relativa a las ganancias de capital derivadas indirectamente de la transmisión de inmuebles, de acuerdo con el nuevo modelo de convenio de la OCDE.

De este modo, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante por la transmisión de acciones o participaciones análogas en una sociedad, así como las participaciones en una sociedad de personas —*partnerships*— o en un fideicomiso —*trust*—, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si, en cualquier momento durante los 365 días que preceden a la enajenación, el valor de dichas acciones o participaciones procede en más de un 50 %, directa o indirectamente, de bienes inmuebles. De igual forma, podrán someterse a imposición las ganancias derivadas de la enajenación

de derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de esos derechos el derecho al disfrute de inmuebles.

Por otro lado, se incorpora una previsión específica para los casos en los que se produzca en las personas físicas una imposición de salida o *exit tax* sobre las ganancias de capital latentes como consecuencia de un cambio de residencia. En estos casos, el otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición, practicará un ajuste correlativo sobre la ganancia obtenida cuando se produzca la enajenación de esos bienes.

7. ARTISTAS Y DEPORTISTAS

En la cláusula de “artistas y deportistas” se introduce una precisión para indicar que, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista se atribuyan a una sociedad, no es necesario que esta sociedad sea vinculada o controlada por el artista o deportista para que dicha renta esté sujeta en el lugar en el que se realice la actividad.

8. CONTRATO DE PARTICIPACIÓN PASIVA (TOKUMEI KUMIAI)

Se introduce como disposición específica de este Convenio que las rentas obtenidas por un inversor pasivo residente en España en relación con un contrato de inversión pasiva (*Tokumei Kumiai*) pueden someterse a imposición en Japón conforme a su normativa interna, siempre que dicha renta sea de fuente japonesa y deducible al calcular la renta imponible del pagador en Japón.

9. CLÁUSULA DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS (CLÁUSULA LOB)

El Convenio introduce la cláusula LOB que impide la aplicación de los beneficios del Convenio a determinadas rentas, como dividendos, intereses y cánones, a menos que el perceptor de esas rentas tenga la consideración de “persona que reúne los requisitos” (*qualified person*) en los términos que establece el artículo 28 del Convenio, o bien que se trate de supuestos expresamente exceptuados por el precepto, como podrían ser entidades que tomen parte activa en la actividad económica del otro Estado y la renta proceda de esa actividad económica o sea accesoria a ella, entidades en las que personas que tengan la consideración de “beneficiarios equivalentes” posean directa o indirectamente, al menos, el 75 % de las participaciones, o sedes de grupos multinacionales.

En este punto, los grupos multinacionales deberán prestar especial atención a las entidades *holding*, a aquellas entidades que realicen actividades de gestión y financiación del grupo (incluida la centralización de tesorería) y a aquellas entidades que se dediquen a la gestión de inversiones o a la tenencia o gestión de intangibles, en la medida en que estas actividades quedan excluidas de su consideración como actividad económica que permita evitar la aplicación de la cláusula LOB sin tener la consideración de “persona que reúne los requisitos”.

10. PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y ARBITRAJE

El Convenio refuerza también los mecanismos técnicos para evitar la doble imposición a través de los procedimientos amistosos y prevé la posibilidad de acudir al arbitraje cuando las autoridades competentes de los dos Estados no logren ponerse de acuerdo.

En este sentido, el Convenio (artículo 7 - “*beneficios empresariales*”) indica expresamente que, en caso de que se produzca un ajuste por operaciones vinculadas, en el otro Estado deberá practicarse un ajuste correlativo y, en caso necesario, las autoridades competentes de los Estados se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

11. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

La cláusula de intercambio de información se adapta de acuerdo con los estándares actuales y, además, se incluye una nueva cláusula de asistencia en la recaudación de impuestos. El ámbito de esta colaboración en la recaudación de impuestos no se limita a los impuestos sobre la renta a los que resulta de aplicación el Convenio con carácter general, sino que se extiende también a otros impuestos, como pueden ser el IVA, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Patrimonio en el caso de España.

12. ENTRADA EN VIGOR Y APLICACIÓN DEL CONVENIO

Aunque, de acuerdo con el Protocolo, la entrada en vigor del Convenio esté prevista para el día 1 de mayo de 2021, los efectos más importantes del Convenio se van a producir a partir del 1 de enero de 2022.

Así, en relación con los impuestos exigidos en función del ejercicio fiscal, el Convenio resultará de aplicación a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2022, mientras que, en relación con los impuestos que no se exigen en función del ejercicio fiscal, el Convenio surtirá sus efectos para los impuestos exigidos desde el 1 de enero de 2022.

No obstante, las disposiciones relativas al intercambio de información y a la recaudación de impuestos entrarán en vigor desde este mismo 1 de mayo de 2021.

ABOGADOS DE CONTACTO



Carlos García-Olías
Socio, Valencia
+34 96 353 17 62
carlos.garcia-olias@uria.com



Carlos Durán Haeussler
Socio, Barcelona
+34 93 416 51 32
carlos.duran@uria.com



Guillermo Canalejo Lasarte
Socio, Madrid
+34 91 587 09 42
guillermo.canalejo@uria.com



Iratxe Celaya Acordarrementería
Socia, Bilbao
+34 94 479 49 92
iraxte.celaya@uria.com

**BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE**

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico