

# Spanish Tax Alert

---

## El nuevo Protocolo fiscal España-Suiza

**Jose Manuel Calderón**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo*

---

El nuevo Protocolo (2011) al Convenio de doble imposición hispano-suizo que acaba de iniciar su tramitación parlamentaria, el 15 de febrero de 2013, inaugura una nueva en las relaciones fiscales internacionales entre ambos países que curiosamente no se alinea con los recientes acuerdos entre Suiza y Reino Unido y Austria. El acuerdo con España, además de certificar el fin del secreto bancario suizo (claramente evidenciado tras el acuerdo FATCA entre EE.UU. y Suiza firmado en febrero 2013), posee implicaciones de gran alcance que afectan a las estructuras patrimoniales (máxime con la reactivación del IP) y corporativas articuladas en el pasado.

Y lo cierto es que este nuevo Protocolo, en línea con muchos otros movimientos internacionales (FATCA EE.UU, o la estrategia UE antifraude fiscal) no hace sino evidenciar un cambio de paradigma en el orden tributario internacional. Nos movemos en el plano financiero, corporativo y fiscal hacia coordenadas de mayor transparencia. En particular, en el terreno fiscal las estructuras que pivotan sobre la falta de información por parte de las Administraciones tributarias han quedado trasnochadas, al margen de su ilegalidad y reprochabilidad, dado que las autoridades fiscales de los diferentes países están desarrollando mecanismos para ser tan globales como los propios contribuyentes.

Junto al movimiento hacia la transparencia y la cooperación fiscal internacional, que ya ha cristalizado, se están produciendo otros movimientos. En primer lugar, las administraciones tributarias están desarrollando enfoques más sustancialistas en lo que se refiere a la supervisión de las

operaciones de planificación fiscal internacional y concretamente en lo que atañe a las estructuras de los grupos multinacionales. En segundo lugar, se está tratando de introducir en el ámbito fiscal los principios propios de la Gobernanza Corporativa. Esto último se está llevando a cabo en conjunción con el intento de articular un nuevo modelo de relaciones entre el Fisco y los contribuyentes (la denominada relación cooperativa). Existen razones para pensar que este nuevo modelo podría estar siendo instrumentalizado como mecanismo de gestión de riesgos fiscales por parte de las Administraciones y una de sus derivas podría ser limitar en gran medida la planificación fiscal en los términos que actualmente conocemos. Ciertamente, en la hora actual no se puede determinar cuál será el alcance y grado de profundidad de los posibles cambios que se avecinan, pero lo que sí parece meridiano es que el mundo fiscal se encuentra en un momento refundacional y caminamos hacia un nuevo orden tributario internacional (y de práctica fiscal).

Las principales modificaciones introducidas vendrían a ser las siguientes, a saber:

- Cláusula relativa a la residencia fiscal (art.4): modificación dirigida a considerar residente, cubierto por el CDI, a los fondos o planes de pensiones reconocidos, constituidos en un Estado contratante en los términos recogidos en el artículo 10 del Protocolo 2011.
- Adaptación de la cláusula del Establecimiento Permanente del art.5 del CDI a los apartados 4.f (cláusula de auxiliariedad) y 5 (cláusula de agente dependiente) del MC OCDE 2010, de

manera que se limita en cierta medida la vis aplicativa del concepto de EP.

- Inclusión en el art.9 de la cláusula de ajuste correlativo del apartado 2º del artículo 9 MC OCDE, aunque excluyendo de su ámbito de aplicación los casos de fraude o incumplimiento intencionado.
- Modificación del art.10 del CDI, estableciendo una exención en la fuente de los dividendos cuando concurrieran determinadas circunstancias:
  - a) Participación directa no inferior al 10 por 100 en el capital social de la filial durante al menos 1 año;
  - b) Sujeción y no exención a un impuesto sobre la renta de la sociedad que distribuye el dividendo;
  - c) Ninguna de las sociedades es residente de un tercer país en virtud de un CDI; y
  - d) Las dos sociedades revisten la forma de sociedades de capital.

Igualmente, los dividendos pagados a un fondo o plan de pensiones reconocido, residente en un Estado contratante, se eximen de imposición en la fuente.

- Modificación de la regulación de la tributación en la fuente sobre ganancias de capital:
 

Nuevo apartado 3 del art.13 permitiendo el gravamen en la fuente de plusvalías derivadas de enajenación de acciones, participaciones o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles sitados en el territorio del otro Estado, salvo cuando:

  - a) Se trate de enajenación de acciones cotizadas en una bolsa de valores suiza o española, o en cualquier otra bolsa que puedan acordar las autoridades competentes; o
  - b) Se trate de enajenación de acciones o participaciones de una sociedad si la sociedad utiliza el bien inmueble para su propia actividad industrial.
- Modificación de la normativa convencional reguladora de los métodos para eliminar la doble imposición internacional:

- a) En España la doble imposición se eliminara bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna (incluyendo el método de exención de los arts.21 y 22 TRLIS) o bien en aplicación del método de imputación ordinaria previsto en el CDI aplicado de conformidad con lo dispuesto en la legislación española. El Convenio también recoge la cláusula de salvaguarda de la progresividad.

Resulta reseñable la eliminación de los apartados 4 y 5 del art.23 del CDI de 1966 que recogían la asimilación de la participación en una filial extranjera a la participación en una filial residente que permitía la aplicación del método del art.30 TRLIS, así como la cláusula de tax sparing/matching credit para intereses.

- b) En Suiza se aplicará el método de exención con progresividad, con carácter general, excepto en relación con dividendos y cánones de fuente española respecto de los cuales resultarán de aplicación otras fórmulas para eliminar la doble imposición como a) una reducción a tanto alzado del impuesto suizo, b) una deducción en aplicación del método de imputación ordinaria; o c) una exención parcial del impuesto suizo, consistente en cualquier caso al menos en la deducción del impuesto exigido en España.

- Nueva redacción de la cláusula del procedimiento amistoso para eliminar conflictos en la aplicación del CDI, e inclusión de una cláusula de arbitraje similar a la recogida en el art.25.5 MC OCDE 2010.
- Nueva cláusula de intercambio de información (art.25 bis) plenamente adaptada al artículo 26 MC OCDE 2010, y por consiguiente al actual estándar internacional sobre transparencia e intercambio de información.

A su vez, los presupuestos aplicativos de esta cláusula son objeto de una detallada regulación en el apartado 12 del nuevo Protocolo estableciendo un conjunto de pesos y contrapesos dirigidos a garantizar un intercambio de información efectivo pero en todo caso proporcionado y con salvaguardias frente a "fishing expeditions". Es reseñable la exclusión expresa de la modalidad de intercambio automático y espontáneo de información, así como la inclusión en la cláusula de determinadas previsiones que afectan a la posición de los obligados tributarios afectandos por los procedimientos

tributarios incoados en los dos Estados contratantes en relación con la aplicación del procedimiento internacional de asistencia mutua; muy en particular, se reconoce la aplicación de los denominados "derechos de participación de los obligados tributarios" frente a los requerimientos de información, y se contempla como interrupción justificada a efectos de procedimientos tributarios españoles el tiempo transcurrido desde la petición de la información hasta su recepción por el Estado que la solicitó. Asimismo, se establece que las personas implicadas en una actuación en España no podrán invocar irregularidades en el procedimiento seguido en Suiza para recurrir su caso ante los tribunales españoles.

En relación con la entrada en vigor de las disposiciones del Protocolo 2011 cabe esperar su ratificación durante el año 2013, de manera que la aplicación de sus disposiciones podría tener lugar a partir de 1 de enero de 2014 en los términos establecidos en el art.13 del referido Protocolo:

- i) en relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas a partir de la fecha, inclusive, en la que el Protocolo de modificación entre en vigor;
- ii) en relación con otros impuestos, a los ejercicios fiscales que comiencen a partir de la fecha, inclusive, en la que el Protocolo de modificación entre en vigor;

iii) en relación con el nuevo artículo 25 bis (**intercambio de información**), por lo que respecta a los **impuestos comprendidos en el artículo 2 del convenio, a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010, inclusive, o a los impuestos exigibles por las cantidades pagadas o debidas desde esa fecha;**

iv) en relación con el nuevo artículo 25 bis (**intercambio de información**), por lo que respecta a **otros impuestos, a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del primer día de enero del año inmediatamente posterior a la entrada en vigor del presente Protocolo de modificación, o a los impuestos exigibles por las cantidades pagadas o debidas desde esa fecha;** y

v) en relación con el nuevo párrafo 5 del artículo 25 del Convenio (nueva cláusula de arbitraje), a los procedimientos amistosos iniciados desde la entrada en vigor de este Protocolo de modificación.

El artículo 25 bis del Convenio y el párrafo IV del Protocolo, modificados por el Protocolo de 29 de junio de 2006, seguirán siendo aplicables a los casos de fraude fiscal o infracción equivalente cometidos después del 29 de junio de 2006, hasta que el presente Protocolo de modificación surta efectos.