MADRID
Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA
Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO
Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA
Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA
Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO
Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS
Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES
Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA
Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

EL NUEVO MARCO FISCAL HISPANO-SUIZO: EL PROTOCOLO DE 2011 AL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-SUIZA

Eduardo Martínez-Matosas
Irene Duran
Departamento Fiscal de Gómez Acebo & Pombo

José Manuel Calderón
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo

El pasado 27 de julio de 2011 se firmó un Protocolo entre España y Suiza que modifica el vigente Convenio de Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (1966), y su protocolo (2006).

El nuevo Protocolo de 2011 introduce modificaciones muy relevantes que pueden afectar a las estructuras de grupos empresariales españoles en Suiza, a la planificación fiscal a través del país helvético, así como a la situación de las inversiones financieras e inmobiliarias a través del referido país. Los cambios introducidos en cierta medida implican una pérdida de competitividad internacional de Suiza como jurisdicción plataforma de planificación fiscal. No obstante, no puede perderse de vista que el nuevo Protocolo le permite a Suiza alinearse con los estándares internacionales en materia de transparencia e intercambio de información y recuperar terreno reputacional como centro financiero.

Las principales modificaciones introducidas por el nuevo Protocolo son las siguientes:

Cláusula de intercambio de información

El Protocolo de 2011 modifica y expande la cláusula de intercambio de información introducida por el Protocolo de 2006, alineándola con lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE (2003-2011), con el objetivo de evitar la eventual calificación de Suiza como "centro financiero no cooperativo" sujeto a contramedidas coordinadas por el resto de países de la OCDE. Una vez resulte aplicable esta cláusula, el intercambio de información será mucho más fluido entre las autoridades fiscales de ambos países, facilitándose el acceso de las autoridades fiscales españolas a datos relativos a los contribuyentes de impuestos españoles (IRPF, IS, IRNR, IP) a los que pudieran tener acceso las autoridades fiscales suizas. Dicho intercambio, sin embargo, no será automático, sino que las autoridades fiscales deberán justificar el cumplimiento de determinados requisitos:

a) Agotamiento de fuentes internas o nacionales de obtención de información (cláusula de subsidiariedad);
b) Identificación del contribuyente investigado, y datos de la inspección fiscal;
c) Concreción de los datos solicitados y la forma en que deben remitirse;
d) Motivación del propósito fiscal que fundamenta el requerimiento; y
e) En la medida de lo posible, identificación del nombre y dirección de la persona o entidad que se considera está en poder de la información.

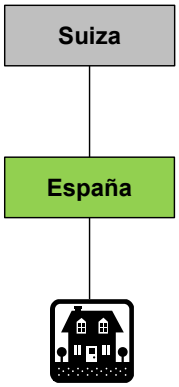
Quedan excluidas las "expediciones de pesca" (requerimientos de información para detectar bolsas de fraude) y los intercambios automáticos y espontáneos. Nótese en todo caso que, como advertimos más abajo, el Protocolo prevé la eficacia retroactiva de la nueva cláusula de intercambio de información.

Ganancias de capital

Se establece que las ganancias de capital que se originen como consecuencia de la transmisión de participaciones en sociedades suizas

cuyo activo esté compuesto al menos en un 50% por bienes inmuebles situados en España puedan ser sometidas a tributación en dicho país.

Esta modificación probablemente implicará cambios reorganizativos en las estructuras de inversión de sociedades suizas en sociedades inmobiliarias españolas, que hasta la fecha eran fiscalmente eficientes.



Se han establecido, sin embargo, dos puertos seguros, a saber:

a) transmisión de acciones de entidades cotizadas en la bolsa española o suiza de conformidad con acuerdo entre autoridades competentes; o

b) transmisión de acciones de una entidad si la propiedad inmobiliaria es usada por la misma para su actividad industrial.

Dividendos

Se introduce en el Convenio de doble imposición una cláusula de corte similar a la Directiva Matriz-Filial (90/435/CEE), de manera que las distribuciones de dividendos estarán exentas, si la entidad receptora posee una participación en la distribuidora de al menos un 10% del capital de la misma durante un año y la participada está sujeta y no exenta del Impuesto sobre Sociedades.

La introducción de esta nueva exención debe ser bienvenida en la medida en que elimina un obstáculo fiscal a la inversión directa que mejora el marco aplicable a la inversión transfronteriza entre ambos países.

Métodos para evitar la doble imposición

Se modifica sustantivamente la cláusula reguladora de los métodos para eliminar la doble imposición, eliminando la cláusula que obligaba a España a equiparar los dividendos distribuidos por una sociedad suiza a aquellos distribuidos por una sociedad española. De acuerdo con la nueva redacción, la doble imposición se eliminará en España aplicando ya la normativa del Convenio (método de imputación) combinada con la legislación interna, ya el método de exención previsto en la legislación española (arts.21 y 22 TRLIS), a elección del contribuyente.

Esta modificación también podría motivar la revisión de estructuras societarias existentes (i.e. sociedad española con filial suiza) que vinieran sirviéndose de tal ventajosa disposición a los efectos de articular la repatriación de dividendos a territorio español.

Arbitraje

Se introduce una cláusula de resolución de conflictos mediante arbitraje. La incorporación de este mecanismo arbitral aporta seguridad jurídica y garantía para la eliminación de la doble imposición o de conflictos en la aplicación de los CDI, aunque su empleo e interrelación con las vías de recurso internas debe ser cuidadosamente analizada.

Entrada en vigor

El Protocolo, que ha sido firmado por las autoridades competentes de los dos Estados, todavía necesita superar los trámites parlamentarios en los dos países. Cabe esperar que tal ratificación, por lo menos en lo que afecta a Suiza, pueda demorarse hasta 2012.

En un escenario donde tal Protocolo se publicara en el BOE en el 2012, la eficacia de las disposiciones del Protocolo sería la siguiente:

- Retenciones en la fuente: eficacia del Protocolo a partir de su entrada en vigor (2012);
- Otros impuestos: eficacia de las disposiciones del Protocolo en relación con los periodos impositivos que se inicien en tal fecha de entrada en vigor o con posterioridad. Es decir, en relación con el Impuesto sobre Sociedades-IRPF-IP, las disposiciones del Protocolo surtirán efectos, en principio, a partir de 1 de enero de 2013, salvo respecto de ejercicios que empiecen con anterioridad a 1 de enero y con posterioridad a la fecha de entrada en vigor.
- Nueva cláusula de intercambio de información: se aplica a partir de 1 de enero 2010, respecto de periodos impositivos o impuestos devengados a partir de tal fecha. Asimismo, será aplicable a los casos de fraude fiscal o similares cometidos con posterioridad a 29 de junio de 2006, hasta la fecha en que el Protocolo de 2011 tenga eficacia.
- Nueva cláusula de arbitraje: para procedimientos amistosos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor del Protocolo.