

APROXIMACIÓN A LA REFORMA DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN CON SUIZA

1. INTRODUCCIÓN

El Boletín Oficial del Estado del 27 de marzo de 2007 publicó el «Protocolo que modifica el Convenio de 26 de abril de 1966 entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006», que, de acuerdo con lo expresado en el mismo, entró en vigor el pasado 1 de junio de 2007, surtiendo efectos sus disposiciones:

a) En el caso de los impuestos de devengo periódico (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades) a los ejercicios iniciados a partir de la mencionada fecha.

b) En el resto de los supuestos a partir del citado 1 de junio de 2007.

En ambos casos se deben tener en cuenta las siguientes matizaciones:

a) En materia de dividendos e intereses, la nueva redacción del Convenio no surtirá efecto antes de la fecha de aplicación del Acuerdo entre la Comunidad y la Confederación Suiza relativo al

establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Como quiera que el mencionado acuerdo entró en vigor el 1 de julio de 2005, los preceptos correspondientes entraron en vigor con el resto de la modificación del Convenio, con lo que está mención no tiene mucho sentido; quizás su permanencia en el texto se deba a que lo tuvo al inicio del largo y complejo proceso de negociación de la reforma del Convenio, y ahí se ha quedado.

b) En materia de cánones la nueva redacción del Convenio no surtirá efecto antes del día siguiente a la expiración del período transitorio de seis años que comenzará en la fecha de inicio de la aplicación del Acuerdo mencionado en el apartado anterior. Por tanto este apartado no será de aplicación hasta el 1 de julio de 2011.

Finalmente, el apartado 4 del artículo 7 del Protocolo establece que «El intercambio de información será efectivo para los casos de fraude fiscal o infracción equivalente en los que se incurra tras la fecha de la firma del presente Protocolo de modificación». Comoquiera que la firma se produjo en Madrid el 29 de junio de 2006, se plantea la duda de la interacción de este precepto con lo dispuesto anteriormente en materia de entrada en vigor de la reforma del Convenio, e incluso un problema de retroactividad de la norma, ya que existe el riesgo de que se inicie el procedimiento de intercambio de información sobre hechos ocurridos antes de la publicación en el BOE de la modificación del Convenio. En todo caso, llamamos la atención sobre el problema planteado, ya que su solución se escapa del alcance de este trabajo.

La estructura del Protocolo de reforma del Convenio de Doble Imposición es la siguiente:

a) El artículo 1 modifica el artículo 10 del Convenio, dedicado a la tributación de los dividendos.

b) El artículo 2 introduce un nuevo artículo 11 del Convenio, dedicado a la tributación de los intereses, que sustituye íntegramente al anterior del mismo objeto.

c) El artículo 3 añade un nuevo párrafo al artículo 12 del Convenio, que regula la tributación de los cánones.

d) El artículo 4 modifica el apartado 5 del artículo 23 del Convenio, que regula el régimen para la eliminación de la doble imposición.

e) El artículo 5 incorpora al Convenio un nuevo artículo 25.bis relativo al intercambio de información entre los Estados contratantes.

f) El artículo 6 incorpora al Convenio un nuevo Protocolo. Como quiera que en ninguna parte dispone que este derogue el anterior Protocolo, que fue incorporado al Convenio con motivo de su firma, debemos entender que ambos se encuentran vigentes.

g) El artículo 7 regula la entrada en vigor de la reforma del Convenio.

Esta reforma, esperada largamente por los diferentes operadores jurídicos y económicos relacionados con el país alpino, tiene una serie de consecuencias de suma importancia, la mayoría de la cuales requieren un análisis profundo; por tanto, aquí nos limitaremos a apuntarlas y a realizar una aproximación de urgencia al mismo. Por otro lado, debemos destacar ya, desde el inicio, que las modificaciones efectuadas en el Convenio son extremadamente complejas, tal y como puede verse de la simple lectura de la normativa reguladora de la entrada en vigor del mismo. Como decimos, no se trata éste de un estudio detallado de la reforma, sino una descripción de la misma, especialmente por que es muy difícil medir sus consecuencias en este momento. Será la práctica administrativa la que fijará el alcance real de la reforma; así será determinante la actitud de la Administración suiza, especialmente en materia de intercambio de información, para valorar los aspectos prácticos de la misma¹.

¹ Sirva como ejemplo a estos efectos que el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Suiza y Estados Unidos fue modificado, en materia de intercambio de información, en 1996, y tuvo que volver a ser modificado en 2003, ya que la aplicación práctica de la primera reforma no fue satisfactoria para la Administración norteamericana.

Anticipamos que la novedad estrella, o al menos la más llamativa es la introducción de un artículo 25.bis regulador del intercambio de información entre las administraciones de ambos Estados contratantes, que, como veremos más abajo, tendrá importantes consecuencias fiscales.

2. LAS MODIFICACIONES EN EL PROTOCOLO DEL CONVENIO EN MATERIA DE ABUSO DE LA NORMA Y PREVENCIÓN DEL *TREATY SHOPING*

Para realizar lo que nos parece una más sencilla aproximación a las reformas efectuadas, vamos a empezar por el final, esto es, por el Protocolo del Convenio, al menos, en los aspectos del mismo que afectan a la generalidad del Convenio, dejando las partes directamente vinculadas a aspectos puntuales reformados para que sean tratadas en el correspondiente apartado.

Como punto de partida, debemos destacar que los Protocolos anejos a los Convenios de Doble Imposición suelen dar lugar a problemas cuando uno empieza a enfrentarse a los mismos, ya que se supone que aclaran, pero, a veces matizan, o incluso limitan o contradicen lo establecido en el cuerpo del Convenio al que se anexan, y del que, habitualmente, se autoproclaman parte integrante. Y esto suele dar problemas de interpretación de la normativa contenida en el Convenio, especialmente para los que, como es nuestro caso, no somos especialistas en Derecho de Tratados Internacionales, y por lo tanto, no tenemos del todo claro cual es la verdadera relación jurídica entre los mismos.

Dicho todo esto, vamos a tratar brevemente la nueva cláusula antielusión contenida en el apartado 1 del Protocolo anejo al Convenio², y que, bajo el título de «Derecho a acogerse a los beneficios del Convenio» tiene el siguiente alcance:

² De acuerdo con las normas de entrada en vigor de la reforma del Convenio reproducidas en la introducción, esta normativa no será de aplicación para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2007. De igual manera, no será de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades 2007 cuando el ejercicio social se haya iniciado antes del 1 de junio, lo que ocurrirá en la mayoría de los casos. En el caso

(i) Los Estados contratantes declaran que sus normas y procedimientos de Derecho interno respecto a los abusos de la norma (comprendidos los convenios fiscales) son aplicables para combatir tales abusos. En el caso de España, el abuso de la norma incluye las situaciones previstas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003 de 17 de diciembre) o cualquier otra disposición de naturaleza similar recogida en cualquier norma tributaria en vigor o que se establezca en el futuro.

(ii) Se entenderá que los beneficios del presente Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio situados en el otro Estado contratante.

(iii) El presente Convenio no impedirá a los Estados contratantes la aplicación de sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional "Controlled Foreign Companies".

A continuación, vista la complejidad de la redacción del precepto citado, pasaremos a analizar uno por uno sus elementos.

Como punto de partida, expresamente se declara que el Convenio ampara la normativa interna para evitar el abuso de la normativa tributaria, con especial referencia a la actual regulación en la Ley General Tributaria del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», pero haciendo referencia expresa a cualquier otra disposición de naturaleza similar en cualquier otra normativa tributaria, de lo que podemos extraer las siguientes conclusiones:

a) En primer lugar, se deja claro que el Convenio no es oponible a las cláusulas antielusión existentes en las normativas internas de las partes contratantes. Por tanto, no podrá alegarse cláusu-

de la imposición sobre la renta de no residentes deberemos distinguir entre rentas obtenidas por medio de un Establecimiento permanente o sin éste: (i) así, si existe un EP la situación será idéntica a la descrita para el Impuesto sobre Sociedades, y, (ii) en el resto de los supuestos ordinarios, la nueva normativa será de aplicación para para las rentas obtenidas a partir del 1 de junio de 2007.

la alguna del Convenio hispano suizo para evitar la aplicación de la normativa antifraude interna.

b) Adicionalmente, se hace una referencia expresa a la normativa concreta española, lo cual, como veremos se repite varias veces en la modificación del Convenio. En este sentido, veremos a lo largo de este comentario que la parte española ha querido concretar más los aspectos antifraude de la normativa interna que quedan amparados por el Convenio, mientras que la parte suiza ha parecido contentarse con remisiones más genéricas.

c) Finalmente, se establece una remisión al artículo 15 de la Ley General Tributaria o «cualquier otra disposición de naturaleza similar recogida en cualquier norma tributaria en vigor o que se establezca en el futuro» que, desde nuestra perspectiva de operadores en el régimen fiscal foral tiene su importancia.

Tal y como veremos, tanto el Convenio como el Protocolo hacen referencia a normativa concreta española, pero únicamente refiriéndose a la normativa de territorio común, con los problemas interpretativos que eso supone, y a los que nos referiremos en su momento oportuno. Sin embargo, el precepto aquí analizado hace que, en nuestra opinión, la normativa foral antifraude correspondiente³ quede dentro de la cobertura del Protocolo, ya que es una norma de naturaleza similar vigente, recogida en una norma tributaria vigente en España en el momento de aprobación del Protocolo.

Adicionalmente el apartado (ii) excluye la aplicación de los beneficios del Convenio cuando el beneficiario efectivo de las rentas procedentes de un Estado contratante no sea residente en el otro Estado contratante, siendo ésta la parte del precepto más directamente dirigida para eliminar las actuaciones de *treaty shopping*.

³ Por ejemplo, los artículos 14 y 15 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En este sentido, la expresión *treaty shopping* define en la jerga tributaria a las actuaciones dentro de la planificación fiscal internacional encaminadas a sacar ventaja de la red de tratados internacionales seleccionando el tratado más favorable para su propósito⁴. Mediante estas actuaciones, en una relación tributaria internacional entre sujetos de dos jurisdicciones se introduce una tercera jurisdicción de forma que la interacción entre los diferentes Convenios existentes supone una disminución de la carga tributaria global de la operación, pero sin que exista una causa económica que justifique la entrada en juego del sujeto (generalmente una sociedad) que opera en esa tercera jurisdicción. También son supuestos de *treaty shopping* aquellos en los que una relación jurídico-tributaria esencialmente interna se internacionaliza para disfrutar de alguna ventaja derivada de un Convenio de Doble Imposición.

Así, expresamente se excluyen de la aplicación del Convenio los casos en que la relación de la renta sometida a un régimen privilegiado con un sujeto sometido a la normativa de una de las dos partes contratantes únicamente se produce para obtener una ventaja tributaria, sin que el sujeto que reciba las rentas sea el receptor real, en un sentido económico, de las mismas. Esta cláusula dará lugar a complejas disputas interpretativas, ya que es complejo determinar quien es el beneficiario efectivo de las rentas, especialmente si el sujeto interpuesto (sociedad) tiene más sustancia económica que la de un mero canalizador de rentas de una manera fiscalmente eficiente.

Por último, se declara expresamente aplicable la normativa sobre *Controlled Foreign Companies* o transparencia fiscal internacional vigente en cada uno de los Estados contratantes, a pesar de que la sociedad transparentada sea residente en el otro Estado. Obviamente no entraremos a tratar el tema de la transparencia fiscal internacional por quedar fuera del alcance de este trabajo.

⁴ Alessi, Verónica. *Treaty shopping-abuso a los convenios internacionales*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

La incorporación de esta cláusula al Convenio ha servido para solucionar una de las habituales discusiones doctrinales en materia de Convenios para evitar la Doble Imposición, ya que no es cuestión pacífica la de determinar si, a falta de mención expresa, son oponibles a las ventajas de un Convenio las normas antiabuso contenidas en la normativa interna de las partes contratantes⁵. Ahora, al menos en el ámbito de las relaciones hispano-suizas esta discusión doctrinal ha quedado vacía de contenido al recogerse expresamente su aplicabilidad por el nuevo Protocolo incorporado al Convenio.

Como conclusión de todo lo anterior se debe destacar que este precepto dificultará a los diferentes operadores su actuación bajo la cobertura del Convenio hispano suizo, ya que expresamente se declaran oponibles a las ventajas tributarias las principales normas antiabuso de la normativa interna de las partes contratantes y se restringe severamente el disfrute de las estructuras de *treaty shopping*.

3. MODIFICACIONES EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS

En materia de dividendos, la nueva redacción del Convenio incorpora una exención para los dividendos pagados por sociedades suizas a españolas o viceversa, análoga a la contenida en la Directiva matriz-filial⁶, pero con algunas diferencias que deben tenerse en cuenta y que serán comentadas más abajo. Así, el Estado contratante en el que la sociedad que paga los dividendos sea residente considerará exentos en su imposición sobre no residentes los dividendos pagados por esa sociedad siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

⁵ Véase, a estos efectos Vega Borrego, Félix Alberto, en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*. Fundación Pedro Barrié de la Maza. A Coruña, 2004.

⁶ Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990.

a) Que el capital de la sociedad beneficiaria esté total dividido en acciones o participaciones y que sea residente del otro Estado contratante.

b) Que la sociedad beneficiaria posea directamente al menos el 25 por ciento del capital⁷ de la sociedad que paga los dividendos durante al menos dos años⁸.

c) Que la sociedad pagadora esté sujeta y no exenta respecto de los impuestos comprendidos en el artículo 2 del Convenio.

d) Que, en virtud de convenio alguno para evitar la doble imposición con un tercer Estado, ninguna de las sociedades sea residente de ese tercer Estado.

e) Que ambas sociedades revistan la forma de sociedades de capital.

A estos efectos, el Protocolo del convenio realiza las siguientes matizaciones:

a) Todas las expresiones utilizadas deben entenderse conforme a las definiciones de las mismas contenidas en la Directiva matriz-filial, por lo que a estos efectos son «sociedades de capital» españolas las definidas por la Directiva⁹.

⁷ En el caso de la Directiva matriz-filial, el porcentaje requerido es el 15% a partir del 1 de enero de 2007 y del 10% a partir del 1 de enero de 2009, según el artículo 14.1.h) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁸ Un año, pudiendo pedirse el reembolso del impuesto si se cumple con posterioridad al pago del dividendo, en el caso de la aplicación de la Directiva, según la normativa de transposición de la Directiva vigente en España antes citada.

⁹ De acuerdo con el Anexo de la Directiva, son sociedades españolas a efectos de la misma: «i) las sociedades de derecho español denominadas: «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado. Otras entidades constituidas con arreglo al derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español».

b) Por lo que respecta a Suiza, la expresión “sociedad de capital” comprende las: *Société anonyme / Aktiengesellschaft / società anonima; Société à responsabilité limitée / Gesellschaft mit beschränkter Haftung / società a responsabilità limitata; Société en commandite par actions / Kommanditaktiengesellschaft / società in accomandita per azioni.*

c) Una sociedad residente de un Estado contratante no podrá beneficiarse de la exención total de la retención en la fuente del impuesto aplicable a los dividendos procedentes del otro Estado contratante cuando la titularidad de la mayoría de sus acciones recaiga principalmente, directa o indirectamente, en personas que no sean residentes de un Estado contratante, o de un Estado miembro de la Unión Europea, a menos que la sociedad que percibe los dividendos (i) realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad que paga los dividendos; o (ii) tenga como objeto primordial la dirección y la gestión de la sociedad que paga los dividendos, mediante la adecuada organización de medios materiales y personales; o (iii) demuestre que se ha constituido por motivos económicos válidos y no únicamente para beneficiarse del artículo 10, apartado 2, subapartado b) del Convenio.

Es decir, que para que la exención del Convenio sea de aplicación los titulares últimos de la inversión deben ser residentes en alguno de los países contratantes o de la Unión Europea o la sociedad beneficiaria debe tener una sustancia de negocio que la haga ser algo más que un mero vehículo de papel. A estos efectos, una vez más, se produce una referencia a los «medios personales y materiales» sin dar una definición de éstos, que tantos problemas ha dado en el derecho interno.

En este sentido, España en todos los casos otorgará a una sociedad residente en Suiza el mismo tratamiento que a cualquier sociedad residente en un Estado Miembro de la Unión Europea que se encuentre en una situación equiparable.

En conclusión, se establece un régimen de exención para el pago de los dividendos similar al contenido en la Directiva matriz-

filial, aunque los requisitos de porcentaje de participación y período de tenencia son algo más gravosos. Igualmente se incorpora la normativa antiabuso de la Directiva en el caso de sociedades interpuestas, con las mismas indefiniciones que en el texto comunitario, por lo que es de esperar que surgirán los mismos problemas interpretativos, especialmente en lo referente al *business substance* de la entidad receptora de los dividendos.

4. MODIFICACIONES EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE INTERESES

A partir de la entrada en vigor de la reforma se suprime la tributación en origen de los intereses, de forma que éstos sólo tributarán en el país de residencia del perceptor, salvo que éste actúe en el país de la fuente mediante un Establecimiento Permanente, en línea con lo establecido para los perceptores comunitarios por el artículo 14.1.c) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes¹⁰.

Sin embargo, y como es habitual en materia de Convenios para evitar la Doble Imposición, el apartado 4 del artículo 11 del Convenio expresamente mantiene el *arm's length principle* para el caso de operaciones vinculadas entre prestamista y prestatario. Por tanto, a la hora de aplicar prácticamente este precepto siempre se deberá tener en cuenta que el endeudamiento entre entidades residentes en ambos Estados contratantes debe efectuarse en condiciones de mercado entre partes independientes. Adicionalmente, el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente excluye de la normativa sobre subcapitalización a las sociedades prestamistas residentes en otro país de la Unión Europea, por lo que un préstamo concertado con una enti-

¹⁰ En este sentido, puede que el Convenio sea incluso menos restrictivo que la normativa interna aplicable a los beneficiarios de intereses residentes en la Unión Europea, ya que no limita sus beneficios a que los intereses no sean cobrados a través de un paraíso fiscal, a diferencia de lo contenido en el artículo 14.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004.

dad suiza entrará de lleno en la aplicación de la norma si se cumplen los requisitos legales de ratios de endeudamiento¹¹.

En conclusión, y al igual que en el caso anterior, se establece un régimen similar al aplicable a los residentes en países de la Unión Europea pero con algunas diferencias a tener en cuenta.

5. MODIFICACIONES EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE CÁNONES

Como punto de partida debemos destacar de nuevo que la modificación del mencionado precepto no se encuentra aún en vigor, tal y como se recoge en la introducción. Una vez se produzca su entrada en vigor, se encontrarán exentos de tributación en la fuente los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a una sociedad asociada residente en el otro, siempre que:

a) Ambas sociedades estén afiliadas mediante una participación directa mínima del 25 por ciento, mantenida durante al menos dos años, o cuando una tercera sociedad posea una participación directa mínima del 25 por ciento tanto en el capital de la primera sociedad como en el capital de la segunda sociedad, durante al menos dos años.

b) Dichas sociedades sean residentes de uno y otro Estado contratante, y en virtud de Convenio alguno para evitar la doble imposición con un tercer Estado, ninguna de las sociedades sea residente de ese tercer Estado.

c) Todas las sociedades están sujetas al Impuesto sobre Sociedades y no exentas, en particular respecto de los pagos de cánones.

¹¹ En este sentido, debemos recordar que el único convenio que excluye en determinados supuestos la aplicación de la normativa interna sobre subcapitalización de los suscritos por España es el firmado con el Reino Unido.

d) Todas ellas revistan la forma de sociedades de capital.

Por su parte el Protocolo establece que todas las expresiones utilizadas deben entenderse conforme a las definiciones de las mismas contenidas en la Directiva de reguladora del pago de intereses y cánones¹² y que, a los efectos suizos, son sociedades de capital las descritas más arriba al tratar los dividendos.

En este apartado igualmente se ha adecuado la normativa aplicable entre España y Suiza a la aplicable dentro de la Unión Europea. En este sentido, la Directiva 2003/49/CE está en período de puesta en funcionamiento, encontrándose en 2007 los cánones pagados por una sociedad española a una sociedad afiliada residente en la Unión Europea sometidos a un tipo de gravamen del 10%. En general los requisitos que deben cumplirse son análogos a los recogidos en el Convenio con Suiza, aunque el período de tenencia de la participación se reduce a un año, que podrá ser cumplido con posterioridad al pago, resultando la correspondiente devolución.

En este apartado sirven las conclusiones correspondientes a los apartados anteriores.

6. MODIFICACIONES EN MATERIA DE DOBLE IMPOSICIÓN

En esta materia se adapta la cláusula de *tax sparing* existente en el Convenio, en virtud de la cual los beneficiarios residentes en Suiza de intereses de fuente española derivados de determinados préstamos podrán deducirse un impuesto español hipotético del 10% de los intereses cobrados.

La reforma se limita a adaptar el artículo 23.5 a la nueva redacción del artículo 11 del Convenio.

¹² Directiva 2003/49/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003.

7. LA CLÁUSULA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN DEL NUEVO ARTÍCULO 25bis DEL CONVENIO

Tal y como comentábamos en la introducción, es en materia de intercambio de información en la que se ha producido una de las modificaciones más significativas en el Convenio. Así, hasta la fecha, el Convenio suscrito con Suiza era el único de los suscritos por España que no incluía una cláusula de intercambio de información entre las partes contratantes.

La falta de esta cláusula era común en los Convenios suscritos por el país helvético, en aplicación de la reserva formulada por este Estado al artículo correspondiente del Modelo de Convenio de la OCDE, aunque se está iniciando un proceso de cambio de la mayoría para incluir la mencionada cláusula, tal y como ha ocurrido en el caso español, y anteriormente había ocurrido, por ejemplo, con Estados Unidos o Alemania.

Esta situación había llevado al error, más o menos común en los medios de comunicación y en el día a día, de considerar a Suiza como un paraíso fiscal, lo cuál es incorrecto, ya que nunca se ha encontrado en el listado contenido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios calificados como paraísos fiscales a los efectos de la normativa española. La realidad es que Suiza es un país con un régimen tributario similar a otros países de su entorno pero con un sistema de secreto bancario y una práctica administrativa de negativa al intercambio de información referente a los aspectos tributarios¹³ de las personas o sociedades cuyo patrimonio era administrado en este país o que tenían relaciones económicas con residentes en el mismo. Esta negativa al intercambio de información tributaria había llevado a que se aprobasen determinados preceptos para

¹³ Y debemos remarcar en este punto la referencia al secreto relacionado con aspectos tributarios, ya que las autoridades gubernamentales y judiciales suizas siempre han intercambiado información, levantando incluso el secreto bancario, para la persecución de otro tipo de delitos.

dificultar la operativa con Suiza, pero nunca a su consideración como paraíso fiscal¹⁴.

Una vez sentado lo anterior, se analizarán los diferentes aspectos regulados por el nuevo artículo 25.bis.

8. SUPUESTOS EN LOS QUE CABE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Como punto de partida se tratarán los diferentes supuestos en los que cabe el intercambio de información, a tenor de lo establecido en el artículo 25.bis del Convenio, así como las matizaciones efectuadas por el Protocolo directamente aplicables a los mismos.

Volvemos a llamar la atención en este punto sobre las dudas referentes a la entrada en vigor del artículo 25.bis del Convenio de que nos hemos hecho eco en la introducción.

8.1. Para la aplicación de lo dispuesto en el Convenio relativo a los impuestos objeto del mismo

Los impuestos objeto del Convenio aparecen recogidos en el artículo 2 del referido texto legal al que nos remitimos en aras de brevedad. De la lectura del mismo se desprende, al menos desde el punto de vista español, que el listado de impuestos comprendidos está absolutamente desfasado y no es de mucha ayuda. Sin embargo, debemos tener en cuenta que el apartado 4 del artículo 2 establece que «El presente Convenio se aplicará también a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan. Cada año, las Autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales».

¹⁴ En este sentido, *inter alia*, el artículo 42.1.b) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, excluye del gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes a las entidades residentes con derecho a aplicación de un Convenio que contenga cláusula de intercambio de información.

Por tanto, razonablemente, deben considerarse como impuestos objeto del Convenio los impuestos directos vigentes en España, incluyendo los impuestos locales correspondientes. A efectos de aplicación del Convenio en lo referente a los mismos podrá intercambiarse información en virtud de este supuesto. En todo caso, hubiese sido positivo un *aggiornamento* del artículo 2 del Convenio en aras de una mayor seguridad jurídica.

8.2. Para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos objeto del Convenio, en el caso de entidades de tenencia de valores

En lo referente a este supuesto, el Protocolo del Convenio hace unas matizaciones que es necesario tener en cuenta. Así, en virtud de este apartado los Estados sólo podrá intercambiarse la información que obre en poder de las autoridades fiscales y que no exija recurrir a medidas específicas de investigación. Por tanto, en aplicación de este precepto el Estado requerido no tendrá obligación de iniciar un procedimiento inspector sobre la entidad de tenencia de valores correspondiente si de sus archivos no se desprende la información necesaria para contestar al requerimiento.

Para el cumplimiento de este fin, el Protocolo define como entidades de tenencia de valores a las Sociedades suizas a las que sea aplicable el artículo 28, apartado 2 de la *Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs* de 14 de diciembre de 1994 y las sociedades españolas que puedan acogerse a los artículos 116 a 119 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Españolas (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo). Y aquí, se nos plantea una duda interpretativa sobre esta definición, ya que las sociedades españolas a que se refiere son las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, pero ¿sólo a las sometidas a la normativa de territorio común, que son las estrictamente reguladas por la normativa citada? ¿o debe interpretarse que igualmente se extiende la obligación de intercambio de información a las sociedades análogas reguladas por las entidades forales?

En nuestra opinión, que indudablemente sometemos a cualquier otra mejor fundada en Derecho, debe optarse por la inter-

pretación extensiva de la norma, considerando que son entidades de tenencia de valores, a estos efectos, las sociedades sometidas a una normativa foral más o menos idéntica a la mencionada de territorio común. Una interpretación rigorista de la norma no tendría sentido, máxime cuando pudiera llevar a la situación de falta de reciprocidad, ya que la Administración foral, por medio de la del Estado, podría obtener información de una sociedad holding suiza, pero no al contrario, ya que en virtud de este precepto la Administración del Estado pudiera no estar obligada¹⁵ a requerir a la Administración foral información, porque únicamente deberá intercambiar la que obre en su poder, sin recurrir a investigaciones especiales. Por tanto, consideramos que debería ponerse a disposición de las autoridades fiscales suizas, si así lo requieren, la información que esté en poder de las Haciendas Forales relativa a las sociedades holding sometidas a su normativa propia.

8.3. Para la administración o la aplicación del Derecho interno en casos de fraude fiscal o infracción equivalente en que haya incurrido un residente de un Estado contratante, o una persona sujeta a una imposición limitada en un Estado contratante, en relación con los impuestos objeto del presente Convenio

Una vez más, el Protocolo del Convenio realiza importantes matizaciones; así, en primer lugar, establece el «principio de doble incriminación», esto es, existirá a estos efectos «fraude fiscal» cuando nos encontremos ante un comportamiento fraudulento tipificado como delito conforme al Derecho de ambos Estados contratantes, punible con penas privativas de libertad, bien en la fecha en que se cometió el delito o bien en la fecha en la que se remitió el requerimiento de información.

Por otro lado, define la expresión «fraude fiscal o infracción equivalente» como los casos por debajo del límite monetario pre-

¹⁵ Y decimos pudiera, ya que sería necesario determinar adecuadamente si Administración a efectos del Convenio es únicamente la del Estado o si es cualquier Administración pública española, sea estatal, autonómica, foral o local. Si esto fuera así, nuestra duda no tendría sentido.

visto en el artículo 305 del Código Penal español que constituyan fraude fiscal en virtud del Derecho del Estado requerido, y los casos de simulación tramitados según el procedimiento previsto en el Artículo 16 de la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003, de 17 de diciembre); finalmente la simulación se entenderá únicamente conforme a lo establecido en el artículo 1275 del Código Civil español.

Esta definición incluye, en nuestra opinión, varios aspectos a tener en cuenta: (i) en primer lugar, todas las definiciones concretas se hacen en referencia a la normativa española, lo que nos lleva a considerar que España está más interesada en solicitar información a Suiza que viceversa, (ii) si bien con las remisiones al Código Penal no hay problema, por ser común para toda España, con la referencia al artículo 16 de la Ley General Tributaria se nos plantea el problema antes mencionado respecto a las normativas similares de los territorios forales, aunque una vez más, y a pesar del principio *odiosa sunt restringenda* defendemos una interpretación extensiva de la norma, y (iii) en materia de simulación se ha optado por limitar el alcance del concepto de fraude fiscal o infracción equivalente, ya que la definición del artículo 1275 del Código Civil se refiere a los contratos sin causa o con causa ilícita; por tanto, sólo en estos casos nos encontraremos ante un supuesto de simulación con efectos fraudulentos que dé lugar a un intercambio de información.

A estos efectos, el Protocolo presume un comportamiento fraudulento en aquellas situaciones en las que el contribuyente utilice, o tenga la intención de utilizar, una prueba documental falsa y en aquellas en las que el contribuyente utilice, o tenga la intención de utilizar, una trama con el fin de engañar a las autoridades fiscales. En este sentido la indefinición del concepto «trama» dará lugar a los habituales problemas interpretativos.

Igualmente, en el caso que el eventual fraude esté vinculado al ejercicio real de una actividad profesional o empresarial, el Estado requerido asumirá como propias las exigencias relativas a los libros contables aplicables conforme al Derecho interno del Estado requirente. Por tanto, no podrá oponerse a un requerimien-

to de información que la información requerida no sea exigible conforme a la normativa contable del Estado requerido.

9. TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA: DEBER DE SECRETO

El artículo 25.bis apartado 2 del Convenio establece que la información obtenida en los supuestos anteriores deberá mantener un carácter confidencial en el país receptor, de acuerdo con lo definido en el propio artículo, restringiéndose la «circulación» de la información recibida por éste a las administraciones encargadas de la gestión de los impuestos comprendidos en el Convenio o a determinados organismos judiciales.

El Protocolo del Convenio matiza este precepto estableciendo que a la información recibida por este conducto se la podrá dar el mismo destino que se le hubiese podido dar conforme al Derecho del Estado del que procede, remitiéndose al procedimiento amistoso contenido en el Convenio para determinar cuando se produce esta situación.

10. LIMITACIONES A LAS OBLIGACIONES DE INTER- CAMBIO DE INFORMACIÓN

El apartado 3 del nuevo artículo 25.bis del Convenio 3 limita la obligación de intercambio de información al establecer que en ningún caso las disposiciones anteriores pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) Suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional, o un procedimiento industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

11. OBLIGACIONES DEL ESTADO REQUERIDO

De acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del Convenio, el Estado requerido utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aún cuando pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios, con los límites expresados en el apartado anterior. Por tanto, los Estados están obligados, en aplicación de este precepto a recabar información de sus administrados incluso en el caso de que no sea relevante para ellos mismos, siempre que lo sea para el otro Estado y se cumplan los requisitos del Convenio.

Adicionalmente, y en virtud del apartado cinco del artículo 25.bis en los casos de fraude fiscal o infracción equivalente (supuesto c) de los descritos más arriba) el Estado requerido no podrá alegar que no puede intercambiar información únicamente por que ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados, o porque esté relacionada con acciones o participaciones en una persona. Es decir, que en los casos de fraude fiscal o infracción equivalente, el Estado requerido no podrá ampararse la normativa interna comúnmente denominada de «secreto bancario» para denegar el intercambio de información.

12. OTROS ASPECTOS RELEVANTES DEL PROTOCOLO

Adicionalmente, se establecen una serie de cautelas para limitar el alcance de los requerimientos de información; así el Protocolo establece que en cualquier caso un intercambio de información presupone una relación directa entre el comportamiento fraudulento y la asistencia administrativa requerida. En este mismo sentido, el apartado 8 del artículo 6 del Protocolo delimita negativamente el intercambio de información amparado por el artículo 25.bis del Convenio, ya que expresamente excluye del mismo las *fishing expeditions* que el propio texto define como «la búsqueda preliminar de pruebas comprometedoras», esto es las solicitudes más o menos genéricas de información sin que exista una razón

concreta, ni antecedente que justifique la indagación sobre un contribuyente. En relación con esto, el apartado 10 establece en que puede basarse el Estado requirente para justificar que tiene una sospecha razonable de que existe fraude fiscal o infracción equivalente, y que son:

a) documentos, autenticados o no, que comprendan, entre otros, documentos empresariales, libros de contabilidad o información sobre cuentas bancarias;

b) el testimonio del contribuyente;

c) información obtenida de un informador o de un tercero que se haya corroborado de forma independiente o que por otros motivos resulte creíble; o

d) pruebas circunstanciales.

Por tanto, para pedir un intercambio de información en casos de fraude fiscal o infracción equivalente es necesario que existan unos indicios del mismo, aunque la referencia a las pruebas circunstanciales puede suponer un nuevo motivo de fricción interpretativa entre los Estados y los sujetos pasivos. En todo caso, quedan excluidas las solicitudes de intercambio de información masiva.

Una vez vistos los supuestos en los que se producirá el intercambio de información, el Protocolo incorpora dos preceptos a tener en cuenta:

Así el apartado 11 del Protocolo incluye una suerte de «cláusula de nación más favorecida» a favor de España, por la que Suiza se compromete, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos formales, a conceder a España el mismo nivel de cooperación que el que conceda a cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea en materia de intercambio de información.

Finalmente, el apartado 12 del Protocolo incluye una mención muy importante, ya que «en caso de que el contribuyente

recurriera la decisión de la Administración Federal fiscal suiza respecto de la transmisión de información a las autoridades competentes españolas, cualquier demora que se produjera por este motivo no será computable en la aplicación de los límites temporales previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración Tributaria» por lo que mientras dure el eventual procedimiento tributario en Suiza los plazos de prescripción y caducidad que sean de aplicación al procedimiento en España se encontrarán suspendidos; es decir, que el Protocolo deja claro que no podrá obtenerse ninguno de los mencionados beneficios para el contribuyente simplemente iniciando un procedimiento en el país Helvético.

En conclusión, debemos destacar que el nuevo artículo 25.bis del Convenio para Evitar la Doble Imposición hispano-suizo supone un cambio sustancial en el mismo, ya que incorpora un mecanismo de intercambio de información tributaria entre ambas partes que, si bien guarda ciertas diferencias con lo establecido en otros Convenios supone un avance importante en la lucha contra el fraude fiscal.

Adicionalmente, esta inclusión supondrá una ventaja para los residentes en Suiza al operar en España, ya que determinadas normas que sólo cubren a los residentes en un Estado que haya suscrito con España un Convenio que incluya una cláusula de intercambio de información les serán de aplicación.

13. CONCLUSIONES

Las conclusiones globales que sucintamente se deben destacar son las siguientes:

a) Se realiza una modificación del Protocolo que limita el derecho a acogerse a las cláusulas del Convenio en los casos de abuso de la norma y *treaty shopping*.

b) En materia de tributación de dividendos, intereses y cánones se establece un régimen de tributación cuando haya partes residentes en Suiza similar al aplicable a los residentes en un Estado de la Unión Europea.

c) Se incorpora al Convenio una cláusula de intercambio de información entre los Estados contratantes que si bien es más restrictiva que las vigentes en otros Convenios supone un avance significativo en los medios existentes para la persecución del fraude fiscal.

Francisco de Borja Iriarte Ángel