



EL INSTRUMENTO MULTILATERAL (ACCIÓN 15 BEPS): LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS DISPOSICIONES SUSTANTIVAS BEPS EN LA RED ESPAÑOLA DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Machancoses García, Ester

Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales

Colección: Estudios Jurídicos

Madrid, 2024, 288 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.6>

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Desde la publicación, en el no tan alejado año 2015, de las 15 Acciones que integran el denominado proyecto BEPS (“*Best Erosion and Profit Shifting*” o “Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios”), vivimos un auténtico paradigma novedoso en el Derecho Tributario Internacional, bajo la égida de la OCDE, el cual todavía no ha culminado pues falta la implantación y entrada en vigor de los llamados Pilares 1 y 2.

Una de las características de ese nuevo paradigma es el cambio de la perspectiva bilateral, país con país, a la hora de solucionar los problemas fiscales de las inversiones y rentas obtenidas en las diversas jurisdicciones por sujetos residentes en alguna de ellas, cuyo modelo de solución se incorpora básicamente en el archiconocido Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, CDI), cuya última edición completa es de 2017, por una óptica multilateral.

Esta perspectiva, no solo es más coherente con el impacto universal de la globalización sino con el incontrovertible hecho de que la amplia Red de Convenios de Doble Imposición, CDI, cuya cuantía ronda los 3.000, se había convertido, asimismo, en una herramienta de elusión fiscal internacional, verbigracia, a través de las técnicas conocidas como “*treaty shopping*”.

Para eliminar o, al menos, reducir el impacto de estas herramientas de elusión fiscal, los informes finales de la Acción 2 (mecanismos híbridos), Acción 6 (abuso de los Convenios), Acción 7 (elusión del estatus de establecimiento permanente) y Acción 14 (mejora de los mecanismos de resolución de conflictos), plantearon la configuración de un Tratado Multilateral, conocido por sus siglas MLI (CML, en el libro, conforme a los términos hispanicos); cuyo tenor, superando el bilateralismo y evitando la enorme complejidad de

revisar todos y cada uno de los CDI, de manera bilateral, permitiese adaptarlos a las nuevas Acciones BEPS.

Se trata, sin ningún género de dudas, de un instrumento jurídico muy novedoso, cuyo conocimiento y aplicación requiere tanto de un nuevo planteamiento interpretativo como de una serie de conocimientos jurídico-normativos apropiados por parte de los operadores implicados, comenzando por las Administraciones Tributarias.

A nuestro juicio resulta ser, precisamente, esta ausencia de visión práctica y de formación por parte de los citados operadores una de las enormes dificultades ante las cuales se enfrenta la utilización del CML y, sin duda, a medida que se vayan extendiendo sus efectos, tales problemas complicarán su entrada efectiva en vigor.

Si a esto unimos la complejidad del CML, su asimetría, la generalización de las reservas, las opciones que se contemplan para muchos de sus artículos, el hecho de que solo un núcleo del articulado constituya estándar mínimo y la ambigüedad de los términos empleados en la redacción, no nos cabe sino concluir con la autora respecto de los efectos generales del CML, que ésta acaba «...dando carta de naturaleza a un nuevo panorama convencional con más asimetrías que el que teníamos hasta ahora, no solo por la ausencia de muchos Estados como Parte del CML, entre ellos Estados Unidos, sino por el propio andamiaje regulador del instrumento multilateral que deja una libertad inusitada a las Partes como muestra el hecho de que puedan decidir qué CDI se verán afectados, qué medidas quieren implementar, y en qué medida hacerlo» (página 199).

De hecho, basta con fijarnos en el Anexo del trabajo, el cual se extiende desde las páginas 206 hasta el final, y refleja las diferentes posiciones según reservas, “*matchings*” o acuerdos, disposiciones comunicadas entre las partes, etc., para que seamos conscientes de la enorme complejidad de la tarea de conocer para cada CDI el estado de la tributación bilateral y sus consecuencias.

La única solución razonable será acudir a los denominados “*matching sheets*” y Cuadros que la propia OCDE va publicando sobre la incidencia del CML en cada CDI, lo cual generará, a su vez, problemas jurídicos diversos, caso del valor de tales “interpretaciones” para los ordenamientos nacionales o su relación con el cumplimiento del principio de legalidad tributaria.

El texto de la autora se adentra, precisamente, en la novedad del CML y en exponer y desarrollar sus rasgos más significativos, analizando, artículo por artículo, la aplicación por parte de España a sus diferentes CDI y el estado de la cuestión tras ese estudio.

2. DESARROLLO DE LA OBRA

España firmó el CML el 7 de junio de 2017, entrando en vigor el 1 de enero de 2022, aunque, con posterioridad, se ha ido publicando anualmente su extensión a otros CDI firmados por el Reino de España.

La extensión territorial abarca, en principio, 68 CDI de la Red española de CDI; teniendo en cuenta que, a 6 de mayo de 2023, había sido firmado por 100 jurisdicciones y ratificado por 80, con 1.868 “*covered tax agreements*”, aunque la enorme complejidad del CML empieza por algo elemental como es, precisamente, concretar a qué jurisdicciones

se aplica, artículo por artículo, materia a la cual la autora destina con detalle las primeras páginas de su texto y refleja en el Anexo.

Y esto, a mi juicio, es lo relevante: «...el instrumento multilateral es tan complejo en su interpretación como tediosa su aplicación y, por otro lado, que la verdadera novedad, después de todo, es su exitosa implementación de la cláusula general del propósito principal, que puede dar carta de naturaleza a un nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, lo que nos ha llevado a la reflexión final de que el fin no ha justificado los medios...», página 14 del libro.

Coincidimos totalmente con el juicio de la autora sobre el CML, cuya complejidad es inmensa, dada la amplia red de reservas, “*matching*” condiciones, conceptos jurídicos indeterminados, etc. que jalonan la redacción de su articulado, a cuya exposición y análisis dedica la autora prácticamente toda la extensión de su trabajo.

Parte, de esta manera, la autora de una exposición general en el Capítulo 2, páginas 21 y siguientes, de cómo las medidas de las Acciones 2, 6, 7 y 14 de BEPS, ver arriba, han trasladado su filosofía y objetivos al CML, artículos 3 al 26, tomando en consideración que éste se compone de VII Partes.

El libro, como hemos enunciado, desarrolla seguidamente, con gran detalle, la aplicación de cada uno de los artículos del CML a los diferentes CDI firmados por España, revelándose, inmediatamente, la dificultad de conocer, salvo con algún tipo de Cuadro o programa de “*matching*”, cómo se aplica cada uno de los componentes del CML en cada CDI.

De ahí, el enorme interés del Anexo del texto.

El Capítulo 3 hace referencia al Preámbulo de los CDI, páginas 29 y siguientes, incorporando dos ideas principales: que estos sirven para luchar contra el fraude y la evasión fiscales y que «los convenios tributarios no están concebidos para provocar doble no imposición».

El Capítulo 4, páginas 37 y siguientes, se dedica a estudiar el problema de las “personas comprendidas” en el ámbito subjetivo de los CDI, centrándose en tratar de resolver el intrincado mundo de los “*partnerships*” y las entidades transparentes, conforme a la terminología española.

El Capítulo 5, páginas 59 y siguientes, analiza la residencia fiscal (entidades de doble residencia) y la figura estrella de todo CDI: el concepto de establecimiento permanente (en adelante, EP) y, lógicamente, cómo la redacción del CML ha tratado de introducir en los CDI firmados por España los criterios de BEPS, tendentes a eludir la tributación de las actividades empresariales realizadas a través de EP.

Nos referimos a la elusión del EP por medio de la figura del comisionista, art. 12 CML, el artificio de las actividades auxiliares o preparatorias, art. 13 CML y, en general, la fragmentación de los contratos y de los propios EP para evitar la sujeción efectiva de sus rentas en el país de la residencia del EP.

Por su parte, en el Capítulo 6, páginas 95 y siguientes, se centra en las reglas sobre ajustes correlativos (art. 9.2 CDI, ya utilizado en la generalidad de los CDI firmados por España) y las restricciones a los tipos de retención beneficiosos para la distribución de

dividendos, art. 8 CML, mediante la implementación, como requisitos preceptivos, de un período mínimo de tenencia para aplicación del beneficio de la exención o de reducción de la retención en la fuente y de otras herramientas.

Asimismo, se analiza el tratamiento de las ganancias de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles, art. 9 CML, de utilización generalizada por España, pero cuyas reservas (hasta seis) vuelven su aplicación un laberinto.

El Capítulo 7, páginas 121 y siguientes, traslada el problema a la sustitución del método de exención como mecanismo para evitar la doble imposición al método de imputación, art. 5 CML, asimismo, con variadas opciones.

Seguidamente, el Capítulo 8, páginas 129 y siguientes, dirige su atención a las novedades del procedimiento amistoso, Partes V y VI del CML, junto con la consideración del arbitraje como otro instrumento (ahora, normalizado) para la solución de conflictos fiscales entre partes, regulado con carácter opcional en el art. 18 CML.

Este apartado del CML es peculiar ya que «...se edifica a modo de Convenio multilateral específico para implementar el arbitraje, conforme a los arts. 18 a 26 CML, de manera que cada precepto alberga la norma sustantiva y, en su caso, las opciones, reservas y notificaciones...» (página 139). España ha notificado su opción por aplicar la Parte VI del CML a sus Convenios comprendidos.

A nuestro juicio, una de las grandes novedades del CML es la generalización como instrumento jurídico anti-abuso de la cláusula del propósito principal, restringiendo la utilización de los beneficios del Convenio y a esta materia se destina el muy importante Capítulo 9, páginas 153 y siguientes.

La complejidad de las relaciones entre las cláusulas LOB (limitación de beneficios) y PPT (“test del propósito principal”), esta última de implantación obligatoria al constituir estándar mínimo, es conocida por todos los operadores y la autora se expone ampliamente sobre la combinación de tales disposiciones en el CML.

Los problemas de relación entre las dos cláusulas se complican por la ambigüedad de los términos utilizados en su redacción (ver, en especial, los comentarios de la página 158 al respecto).

Seguidamente, se exponen las versiones de las cláusulas LOB, de limitación de beneficios y para EP situados en terceros Estados.

Por último, el Capítulo 10, “Conclusiones”, páginas 183 y siguientes, resumen el trabajo, en primer orden, sintetizando las consecuencias del CML en relación con cada uno de los artículos de los CDI firmados por España y afectados por el Instrumento Multilateral y, en segundo término, exponiendo unas reflexiones generales sobre el propio CML, caracterizadas (en este punto, solo podemos apoyar a la autora) por el escepticismo, “¿tanta alforja para tan corto viaje?”, página 199 y la conclusión general de que la aplicación del CML conducirá a una especie de aplicación de los CDI, “a la carta”, dependiendo de la voluntad de los Estados y haciendo muy compleja su interpretación.

Por ello, creemos que los Anexos finales del libro son esenciales para reducir tal complejidad.

Estos Anexos son los siguientes: a) Anexo Introdutorio. Las Acciones BEPS que proponen medidas convencionales y su articulación en el CML; b) Anexo 1. El Instrumento multilateral (Acción 15 BEPS): Estructura y contenido; c) Anexo 2. Tabla de opciones y Reservas de las Partes, arts. 3 a 7 CML; d) Anexo 3. Tabla de opciones y Reservas de las Partes, arts. 8 a 15 CML; e) Anexo 4. Tabla de opciones y Reservas de las Partes, art. 16 y Parte VI (Arbitraje); f) Anexo 5. Los artículos de un CDI afectados por el Instrumento multilateral; g) Anexo 6. Red española de CDI afectados por los arts. 3 a 5 del Instrumento multilateral; h) Anexo 7. Red española de CDI afectados por arts. 6 (Preámbulo) y 7 (PPT+LOB) del CML; i) Anexo 8. Red española de CDI afectados por los arts. 8 a 11 del Instrumento multilateral; j) Anexo 9. Red española de CDI afectados por arts. 12 a 15 del CML (elusión de estatus EP); k) Anexo 10. Red española de CDI afectados por art. 16 del CML (procedimiento amistoso); l) Anexo 11. Red española de CDI afectados por la Parte VI del CML (Arbitraje) y m) Anexo 12. Conclusiones. Artículos de los CDI afectados por BEPS-CML: España y los 88 CDI listados.

Sin duda, el Anexo se convierte en la herramienta fundamental para hacer práctico el CML en la esfera jurisdiccional española.

Domingo Carbajo Vasco

Delegación Central de Grandes Contribuyentes
Agencia Estatal de Administración Tributaria