

El instrumento multilateral y la implantación del Plan de Acción BEPS

Juan Zornoza Pérez
Cátedra PWC de fiscalidad internacional de
la empresa
zornoza@der-pu.uc3m.es

El Instrumento multilateral y la implantación del Plan de Acción BEPS

- La cooperación como clave para el éxito de las medidas incorporadas al Plan de acción BEPS.
 - Inadecuación de las medidas unilaterales e insuficiencia del paradigma de la “bilateralidad”, que nadie cree se pueda superar (Argentina, Brasil, Colombia, México, USA).
- La propuesta del “BEPS Action Plan” (19/7/2013) y su desarrollo en el Informe “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties”(16/09/2014).
- El Tratado multilateral como medio para la implantación acelerada de las medidas acordadas en desarrollo del Plan de Acción:
 - A través de un instrumento jurídicamente vinculante (*Hard Law*): dada la insuficiencia y problemas del empleo de instrumentos de *Soft Law*.
 - Aunque hay quien opina que un instrumento de *Hard Law* no será posible (Argentina)

El Instrumento multilateral...

- El Tratado...:
 - De carácter multilateral: para que las medidas acordadas en desarrollo del Plan de acción se implanten de manera coordinada.
 - Que incida en los CDIs bilaterales, favoreciendo su reforma en plazos mucho más breves de los habituales (+- 4 años MC y entre 5 y 15 años para la renegociación de la red de CDIs).
- El Informe final de 2015: un mandato para el desarrollo de un Instrumento multilateral.
 - Por parte de un Grupo *ad hoc*:
 - Que no es un órgano de la OCDE y en el que pueden participar estados no miembros de la OCDE (a 10/5/16 cuenta con 96 miembros).
 - En que todos los estados participan en pie de igualdad.
 - Al que se pueden invitar jurisdicciones que no se encuentren reconocidas como estados y organizaciones internacionales y regionales relevantes (como observadores).

- El Informe final...:
 - El Grupo inició sus trabajos en y debería concluir sus trabajos y abrir el Tratado multilateral a su firma antes del 31/12/2016, momento en que finalizará su mandato.
 - El Grupo adoptará sus decisiones en el Pleno, que contará con un presidente y dos vicepresidentes y será asistido:
 - Por una mesa designada por el Pleno, que preparará y conducirá los trabajos del Grupo; y
 - Por subgrupos u órganos ya existentes de la OCDE, según considere el Pleno.
 - El Grupo será convocado bajo los auspicios de la OCDE y el G20 y será asistido por la Secretaría de la OCDE.
 - El funcionamiento del Grupo y los Subgrupos se atenderá a las reglas de procedimiento de la OCDE y a las provisiones del Derecho internacional relativas al desarrollo y celebración de los Tratados.
 - El funcionamiento del Grupo será financiado por sus miembros, que al igual que los observadores cubrirán los costes de su participación.

Los problemas del Tratado multilateral

- ¿Es la OCDE el foro adecuado? Una pregunta retórica ¿o no?
 - La OCDE como organización impulsora del proyecto
- ¿Por qué prescindimos de la ONU? (Argentina, México, USA)
 - La cuestión del déficit democrático y la “carrera” hacia la OCDE (Colombia).
 - La ONU no es el foro ideal (Brasil).
- Tras su eventual aprobación ¿Cuál es la organización adecuada para su administración, interpretación y resolución de conflictos? (USA)

Los problemas...

- Un Tratado multilateral deseable y ¿técnicamente posible?
 - No se trata de sustituir los CDIs vigentes, ni tampoco de establecer un marco para la renegociación de los CDIs similar al MCOCDE.
 - La modificación de los CMCOCCDE y la interpretación ambulatoria no son una solución viable:
 - Por la resistencia de algunos Estados y de sus Tribunales a asumir el valor vinculante de los CMCOCCDE.
 - Por los problemas de inseguridad que generaría y la pérdida del valor de los CMCOCCDE

Los problemas...

- El Tratado multilateral: una solución pragmática no exenta de dificultades.
 - Un instrumento multilateral no sustitutivo de la red de CDIs existente: se situaría en paralelo con ellos.
 - Que prevalecería o permitiría entender modificados los CDIs entre los Estados firmantes en el sentido del Instrumento multilateral: sólo afectaría a las relaciones entre quienes ya tienen suscritos CDIs.
 - Para introducir modificaciones suficientemente rápidas como para evitar la carrera entre el sistema de tributación internacional y la planificación fiscal de las MNEs.

Los problemas...

➤ Problemas procedimentales:

- Procedimientos de ratificación diversos y complejos –aunque sean los comunes para todo Tratado internacional–, lo que genera dudas sobre los plazos para su entrada en vigor (Colombia, USA).
- Un período de firma unitario y de duración limitada para todos los estados como requisito para el respeto a su soberanía:
 - Dificultades para aceptar adhesiones unilaterales *a posteriori*, que supondrían modificaciones de los CDIs vigentes entre los previamente firmantes y los adheridos con posterioridad sin el asentimiento de aquellos.

Los problemas...

➤ Problemas procedimentales:

➤ Las dificultades del eventual “descuelgue” de algunos estados y el problema de la eventual admisión de reservas, cláusulas *opt out*, etc.

➤ El necesario equilibrio entre la flexibilidad necesaria para ampliar el consenso y facilitar la firma por el mayor número posible de estados, por un lado, y la consecución de un resultado inteligible, útil y respetuoso con la preservación de la soberanía estatal.

➤ ¿Limitaciones al número de reservas y posibilidades de exclusión o un tratado a medida de cada cual?

Los problemas...

- Problemas sustantivos: la concurrencia del TM y los CDIs vigentes como fuente de potenciales conflictos normativos.
 - Dado que su objeto sólo es parcialmente coincidente y, como consecuencia, no siempre es posible aplicar la regla *lex posterior* (art. 30.3 Convención de Viena).
 - Dado que no parecen aplicables las reglas de enmienda y modificación de los arts. 40 y 41 de la Convención de Viena, el Tratado multilateral deberá prever de forma expresa y clara su efecto sobre la red de CDIs.
 - Dado que se producirán divergencias entre cláusulas relativas a las mismas materias, que no cabe resolver *a priori* de acuerdo con los principios de temporalidad o especialidad.

Los problemas...

➤ Problemas sustantivos: ...

➤ El empleo de cláusulas de compatibilidad que definan las relaciones entre el TM y los CDIs como posible solución: necesidad de un cuidadoso diseño que difícilmente evitará que surjan problemas interpretativos.

➤ O ¿son realmente un problema? (Brasil)

➤ El ejemplo de las cláusulas LOB de la propuesta de Acción 6 y de los CDIs en vigor: textos no coincidentes y ¿compatibles? (USA)

➤ ¿Es conveniente que existan directrices interpretativas del estilo de las contenidas en los CMCOCDE o en el *Explanatory Report* del CMAAM?

Los problemas...

- Problemas sustantivos: ...
 - La determinación del contenido del Tratado multilateral:
 - El contenido natural: aspectos puramente convencionales del Plan de Acción BEPS que requieren modificaciones de los CDIs (MAP, estructuras de doble residencia, entidades híbridas, casos triangulares con atribución de rentas a favor de Eps situados en terceros estados y reglas para contrarrestar el abuso de los CDIs).
 - Otros posibles contenidos: CbC, Intercambio de información, etc. (Argentina, Brasil, Colombia, México)
 - La propuesta de incorporar disposiciones que garanticen la posición jurídica de los contribuyentes globales

- ¿Es políticamente viable?: las urgencias del Plan de acción, el apoyo de apariencia incondicional y las legítimas dudas sobre la posición de los USA (un educado fingimiento de participación).
 - Un dato significativo: la mínima incorporación al Modelo USA 2016 de medidas anti BEPS.
- ¿Será posible una solución multilateral entre Estados con intereses bien diversos?
 - El empujón de la UE: el *Anti TaxAvoidance Package* [Comunicación COM(2016)23 final; Directiva 2016/1164 de 12 de julio, Recomendación C(2016)27 y revisión Directiva 2011/16/EU].

- ¿Añadirá algo el Tratado Multilateral?
 - Buena parte de las medidas unilaterales recomendadas se han adelantado a la finalización del Plan de acción.
 - ¿Son significativas las medidas convencionales pendientes?
- Pero el fracaso del TM es una opción no asumible.
- Seamos realistas y pidamos lo posible: el TM como una propuesta gradual.