

El Convenio Multilateral

Juan Zornoza

Cátedra PWC de Fiscalidad Internacional de la Empresa

juan.zornoza@uc3m.es

El origen del Convenio Multilateral

- Del Informe “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties”(16/09/2014) al Convenio Multilateral (CM).
- El CM un medio para la implantación de las medidas acordadas en desarrollo del Plan de acción:
 - A través de un instrumento jurídicamente vinculante (*Hard Law*).
 - De carácter multilateral para implantación coordinada de medidas BEPS.
 - Que incida en los CDIs bilaterales que queden cubiertos.
 - Modificando su contenido o, eventualmente, implantando nuevas medidas no previstas en los CDIs cubiertos.

El origen ...

- La negociación del CM y sus problemas:
 - La apariencia de un Grupo *ad hoc* demasiado extenso (99 estados, 4 jurisdicciones no estatales y 7 organizaciones internacionales como observadores):
 - Pero el CM se preparó en un grupo de trabajo mucho más reducido: miembros OCDE y no OCDE del G 20.
 - Extendiendo su ámbito con posterioridad a los restantes estados y jurisdicciones:
 - Incluyendo algunos que carecen de interés real en su contenido (carecen de CDIs o tienen 1 ó 2).
 - O que pese a su actuación e importancia se sabía que no serían signatarios (USA).
 - Una actuación de apariencia inclusiva en que todos los estados participan en pie de igualdad: ¿de verdad interesan estas medidas a todos los participantes?
 - Cuyos trabajos han concluido (24/11/2016) con la apertura a la firma del Convenio a partir del 31 de diciembre de 2016 y una ceremonia de firma prevista para los primeros días de junio de 2017.
 - ¿Un falso consenso en torno a las medidas del Plan BEPS?

El diseño del CM

- Un Convenio redactado en dos idiomas, ambos igualmente auténticos: para evitar la dispersión lingüística en las negociaciones.
 - ¿Habrá traducciones oficiales? Los riesgos de la dispersión terminológica en su incorporación a los CDIs cubiertos redactados en otras lenguas.
 - El riesgo de los problemas interpretativos: el ejemplo de la PPT y las diferencias terminológicas que indican un carácter más subjetivo u objetivo del test según se utilice la versión inglesa o francesa.
 - “..., that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, ...” [... uno de los propósitos principales del acuerdo o transacción...].
 - “..., que l’octroi de cet avantage était l’un des objets principaux d’un montage ou d’une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l’obtenir, ...” [...uno de los objetivos principales de un montaje/estructura o transacción...].

El diseño del CM

- Abierto a la firma con un mecanismo complejo, para ser respetuosos con la soberanía estatal, de cuyo éxito dependerá el efecto final sobre la red de CDIs:
 - Identificación de los CDIs cubiertos con posibilidad de ampliar el listado inicial
 - Notificación desde la firma de las reservas o listado provisional: ¿contactos o negociaciones bilaterales previas a la firma?
 - Confirmación a posteriori en el momento del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.
 - Con un complejo sistema de notificaciones administrado por el Depositario (Secretaría General de la OCDE).
- Tras la firma, deberá ser sometido a los procedimientos nacionales de ratificación, aprobación o adopción. ¿Qué problemas plantean?
- Entrada en vigor: primer día del mes siguiente a la finalización de los tres meses naturales contados desde el depósito del quinto instrumento de ratificación o del depósito del correspondiente a cada estado.

El diseño del CM

- Producirá efectos:
 - Siempre que haya entrado en vigor para los dos estados firmantes del CDI cubierto.
 - De modo diverso para Withholding Tax y otros gravámenes (art. 35).
- El CM puede ser complementado por uno o más Protocolos, de los que sólo podrán ser partes quienes lo sean del CM: la vía tradicional para la reforma.
- Posibilidad de denuncia o retirada del CM: pero irreversibilidad de sus efectos.
 - Si ya había entrado en vigor para todos los signatarios de un CDI cubierto se entenderá que este ha quedado modificado pese a que cualquiera de las partes denuncie el CM en un momento posterior.

El diseño del CM

- Un contenido instrumental orientado a la implantación de las medidas convencionales del Plan de acción BEPS.
- Concebido de forma muy flexible, para ampliar el consenso en lo posible:
 - Con unos estándares mínimos realmente reducidos a la prevención del abuso de los tratados y la mejora del MAP.
 - Que además se pueden satisfacer de maneras diversas, sin que haya preferencias entre ellas:
- Debido al amplio número de reservas admitidas (todo salvo estándares mínimos).
 - Incluyendo reservas absolutas (*opt out*) respecto a muchos contenidos [arts. 3.5.a); 4.3.a); 5.8; 8.3.a); 9.6; 10.5; 11.3; 12.4; 13.6; 14.3; 15.2 y 17.3]
 - Pueden ejercerse de forma diferente para cada CDI cubierto, aunque deben ser simétricas (art. 21 CVDT).

El diseño del CM

- El régimen del arbitraje (arts. 18 a 26) es opcional:
 - Ejercicio por las Partes de la opción respecto a sus CDIS cubiertos, previa notificación expresa al Depositario.
- Bajo ciertas circunstancias, incluso los estándares mínimos pueden ser excluidos, siempre que se alcancen por vías alternativas.
- En algunos casos existen posibilidades de elección entre distintas alternativas: eliminación de la doble imposición (art. 5.1) y elusión del estatuto de EP mediante las exenciones de actividades específicas (art. 13).
- Un CM muy flexible cuyo efecto sobre la red de CDIs no es fácil de prever.

El diseño del CM

- ¿Han hecho uso los estados iberoamericanos de la posibilidad de reservar? ¿En qué sentido?
- El estatus a 25 de octubre de 2017:
<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- No han firmado Brasil, Bolivia, Panamá, Paraguay, Perú, Venezuela, USA: sus posiciones son distintas Panamá ha comprometido la firma, otros no parece que vayan a firmar.
- Las reservas y opciones han sido identificadas con carácter previo a la firma.
- Solo Austria y la Isla de Man han depositado los instrumentos de ratificación o aprobación en septiembre y octubre de 2017.
- ¿Por qué se está alargando el proceso? ¿Fue concebido con demasiado optimismo? ¿Serán necesarias rondas bilaterales previas?

Problemas para la discusión

- La flexibilidad y sus problemas: las asimetrías en la red de CDIs
- El modelo de relaciones entre CM y los CDIs cubiertos:
 - El CM “... *will be applied alongside existing tax treaties, modifying their application in order to implement the BEPS measures*”.
 - Lo que puede generar conflictos normativos:
 - Porque la regla *lex posterior* no soluciona todos los problemas, dado que no es claro si CM y CDIs se refieren a “la misma materia” en los términos del art. 30 CVDT.
 - Incluso cuando se refieren a la misma materia no es claro que el CM derogue por completo las disposiciones de los CDIs cubiertos.

Problemas...

- El modelo de relaciones entre CM y los CDIs cubiertos:
 - Las cláusulas de compatibilidad como remedio para los conflictos normativos:
 - Las distintas modalidades (“*in place of*”, “*in the absence of*”, “*in place or in the absence of*”, “*applies to*” o “*modifies*”); que proporcionan distinto grado de certeza.
 - En ocasiones se redactan de forma oscura y generan nuevos conflictos interpretativos (el ejemplo del art. 13.5.a), “...*shall apply in place of the relevant parts of the provision...*”.
- Administración e interpretación del CM:
 - ¿Es la OCDE la organización idónea para actuar como depositario? ¿Sería conveniente institucionalizar el CM?

Problemas...

➤ La interpretación del CM:

➤ El CM incluye disposiciones semejantes a las de los CDI (paralelismo entre art. 2 CM y art. 3 MCOUDE): incluyendo remisión al significado en CDI cubierto “... *unless the context otherwise requires*”.

➤ Empleo de los mismos medios auxiliares que la OCDE emplea con carácter general:

➤ La *Explanatory Statement*: su carácter de contexto (art. 31.2 CVDT), al haber sido adoptada de manera simultánea al CM ¿por las mismas partes?, ¿lo ratificaron todos los miembros del Grupo *ad hoc*?

➤ Los denominados “Comentarios” de los Informes finales del Plan BEPS: no constituyen contexto en sentido técnico, pero se reconoce su relevancia interpretativa (ES para. 12).