España ratifica el Convenio Multilateral de la OCDE

Tax Alert

Diciembre 2021

kpmgabogados.es
kpmg.es

España ratifica el Convenio Multilateral de la OCDE

Por fin, después de más de 4 años desde que tuvo lugar la ceremonia de la firma del Convenio Multilateral para la implementación en los Convenios de Doble Imposición de las medidas relativas a la prevención de la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios (conocido como el "MLI" por las siglas de su nombre en inglés "Multilateral Instrument"), a finales del pasado mes de septiembre España depositó el instrumento de ratificación, por lo que el 1 de enero de 2022 el MLI entrará en vigor para España, modificando decenas de Convenios de doble imposición ("CDI") suscritos por nuestro país.

Antecedentes

El MLI se elaboró para garantizar una implementación acelerada de las propuestas de cambios de las Acciones de BEPS en las redes de CDI, viéndose afectadas las siguientes acciones:

- Acción 2: Mecanismos de asimetrías híbridas.
- Acción 6: Utilización abusiva de los convenios.
- Acción 7: Establecimiento permanente.
- Acción 14: Mecanismos de resolución de conflictos, incluido el arbitraje.

Entre los firmantes en 2017 se encontraban las principales economías del mundo (Europa de forma amplia, China, India, Rusia, Japón,…), con la excepción de EEUU y de países o territorios tradicionalmente clasificados como de baja tributación u opacos.

Ha sido un hito pionero que ha marcado un antes y un después en la historia de los convenios fiscales y en cómo se modifican los mismos y que ha permitido una rápida implementación de las reformas BEPS en cientos de CDI, en aras a evitar el uso inapropiado de estos instrumentos ("treaty shopping") y focalizarlos en su objeto y propósito.

Para garantizar la máxima participación posible por parte de los países, el texto proveía a los signatarios de una gran flexibilidad para decidir qué partes del CDI se aceptan, modifican o rechazan. En concreto, se garantiza a cada país:

- La elección de los CDI a los que afectaría el MLI.
- Formas alternativas para cumplir los mínimos estándar de las Acciones 6 (abuso de convenio) y 14 (mecanismos de resolución de conflictos).
- Capacidad para reservar en contra de algunos artículos.
- Capacitación para utilizar diferentes redacciones.

Información comunicada en el momento de la firma del Convenio Multilateral

En el momento de la firma, cada país depositó una lista de los CDI que se podrían ver afectados por el MLI y un documento identificando las reservas o elecciones de posibles alternativas (para consultar las reservas y notificaciones realizadas por España accede aquí y para la posición actual de cada jurisdicción respecto al MLI aquí).

Los CDI se han ido modificando a medida que los distintos países han ido finalizando los procesos de ratificación del MLI. Por su parte, la OCDE ha ido centralizando la información de aquellos CDI que se hayan ido viendo afectados y su grado de avance para garantizar una total transparencia del proceso.

Principales modificaciones: lista de países y reservas

Cada país ha tenido la opción de decidir qué CDI de su red de convenios podrían verse afectados. En el caso de España, se consideró que podrían verse modificados todos los CDI en vigor salvo aquellos que se encontraban en vías de negociación -o renegociación- en el momento de la firma del MLI.

© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

En concreto, el MLI no ha afectado a los CDI con China, Japón, Noruega, Países Bajos, Rumanía y Suecia. Estos CDI se encontraban en vías de renegociación en el momento de la firma del MLI, por lo que han incluido o es de prever (en el caso de Países Bajos y Suecia) que incluyan cláusulas similares a las previstas en el mismo.

Por otro lado, cada país ha manifestado las reservas que pudiera tener en relación con cada una de las propuestas que realiza el MLI. El efecto de una reserva por parte del Estado español implicaría que ese artículo no será de aplicación a los CDI españoles seleccionados o que lo será con los matices planteados en la propia reserva.

Finalmente, para que un CDI resulte modificado se requiere que:

- Los dos países se hayan incluido mutuamente en la lista de CDI afectados, y

- Que sus reservas sean idénticas.

España ha manifestado su posición con respecto a todos los artículos del MLI, siendo las principales observaciones españolas las siguientes:

Normas para la prevención de abuso de Convenio

Este artículo es obligatorio para Estados miembros de la OCDE para garantizar que toda la red de CDI incluye una medida antiabuso. Sin embargo, se plantearon varias opciones por parte del MLI:

- Opción PPT (Principal Purpose Test): es la opción que plantea como preferida el MLI;

- Opción de PPT y cláusula ´simplificada' de limitación de beneficios del Convenio (LOB): se propuso para aquellos países que tenían la política de incluir algún tipo de LOB en los convenios.

España manifestó su preferencia por la primera (PPT) que, a su vez, es la recomendada por la Unión Europea.

Norma antiabuso para la utilización de establecimientos permanentes en terceros países

El MLI propone una norma que impide la aplicación de un CDI cuando se realicen operaciones a través de establecimientos permanentes situados en países terceros, en aquellos casos en los que una empresa de un Estado contratante obtenga rentas procedentes del otro Estado contratante pero las atribuya a un establecimiento permanente de la empresa situado en una tercera jurisdicción, y los beneficios del establecimiento permanente estén exentos en el Estado mencionado en primer lugar.

Muy pocos CDI contemplan una cláusula de este tipo y puede afectar a muchas situaciones preexistentes.

España no ha reservado en contra de esta propuesta, lo cual implica que los CDI españoles listados podrían verse afectados por la misma.

Cambios al concepto de establecimiento permanente

El MLI propuso una serie de cambios a la definición de establecimiento permanente del Modelo de Convenio de la OCDE y, por consiguiente, a la mayor parte de los CDI. Los principales cambios propuestos por el MLI son:

- Correcta definición de las actividades excluidas del concepto de establecimiento permanente (artículo 5.4 del Modelo de la OCDE): será necesario realizar siempre el análisis de si las actividades son auxiliares o preparatorias.

- Nuevo párrafo anti-fragmentación de la actividad (párrafo 4.1): se pretende evitar que se pueda fragmentar una actividad para que esta no llegue a los límites necesarios de un establecimiento permanente. Lo que se propone es que, en determinadas circunstancias, se contemplen todas las actividades en su conjunto, y no por separado, para realizar la valoración de las mismas.

- Definición de agente dependiente: se ha modificado la definición para resolver problemas que se habían dado en el pasado, en concreto, con comisionistas.

- Definición de agente independiente: se ha acotado un poco más la definición del mismo.

- Propuesta anti-fragmentación de contratos a efectos del cómputo temporal de los establecimientos permanentes de construcciones.

Esta parte del MLI ha sido muy controvertida y ha generado muchas expectativas. La Administración española ya ha mantenido en los últimos años una interpretación exigente y extensiva del concepto de establecimiento permanente que se ha podido ir siguiendo a través de las consultas de la Dirección

© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

General de Tributos, resoluciones económico-administrativas y sentencias de los Tribunales, por lo que la propuesta que ahora viene a hacer la OCDE en el MLI apoya esa interpretación española.

No es de extrañar que España no haya planteado reservas a estos artículos y, por tanto, los CDI españoles listados se podrían ver afectados por este cambio.

Sólo se ha reservado en contra de la última de las propuestas (anti-fragmentación de contratos a efectos del límite temporal).

Arbitraje

El Convenio Multilateral plantea la opción de incluir un procedimiento de arbitraje para la resolución de conflictos. A lo largo de todo el texto se proponen diferentes alternativas para que cada país pueda adaptar este mecanismo a sus propias necesidades o limitaciones legales.

España fue uno de los países que se comprometió, con carácter previo a la firma del MLI, a incluir en sus CDI esta opción. Hay que recordar que España forma parte del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (el «Convenio de Arbitraje»), de 23 de julio de 1990, de la Unión Europea, por lo que no es una novedad en su práctica administrativa y legal.

No ha sido sorprendente, por tanto, que España no haya reservado en contra del arbitraje, lo que implica que los CDI listados podrían beneficiarse de esta herramienta en el futuro.

Ratificación del MLI por parte de España

A finales de septiembre España depositó el instrumento de ratificación del MLI, por lo que **el 1 de enero de 2022** el MLI entrará en vigor para España modificando las decenas de CDI cubiertos en aquellos aspectos en los que los estados que hayan firmado y ratificado el MLI mantengan una posición coincidente.

Para ello habrá que tener en cuenta los 89 CDI incluidos por España en el MLI y ver cuáles de esas jurisdicciones han concluido su proceso de ratificación y han incluido también los CDI suscritos con nuestro país. En este caso, estos CDI se verán modificados, si bien sólo en aquellos aspectos en los que las respectivas posiciones y reservas coincidan.

Hay que puntualizar que España optó por la reserva prevista en el apartado 7 del artículo 35 del MLI, con base en la cual, para que las modificaciones bilaterales en los CDI surtan efecto, deberá notificar a cada uno de los países que ha concluido el procedimiento de ratificación. Así, la aplicación de las nuevas disposiciones tendrá efecto:

- Para los impuestos retenidos en la fuente: a partir del 1 de enero del año que comience pasados 30 días de la fecha de recepción de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las jurisdicciones que hayan formulado la reserva prevista en el apartado 7 del artículo 35 del MLI. En el caso de un CDI en el que sólo España haya realizado esta reserva, la entrada en vigor será el 1 de enero de 2022 si la comunicación se lleva a cabo antes de diciembre de este año. En caso contrario, la entrada en vigor será el 1 de enero de 2023.

- Respecto a los restantes impuestos, las disposiciones del MLI surtirán efecto para los impuestos exigidos en relación con los períodos impositivos que comiencen a partir de la conclusión de un plazo de 6 meses, contabilizado a partir de los 30 días después de la fecha de recepción de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las jurisdicciones contratantes que formulen la reserva señalada. En el caso de un CDI en el que únicamente España haya realizado la reserva del apartado 7 del artículo 35, los efectos serán para los períodos impositivos que comiencen transcurrido un plazo de 30 días y 6 meses desde la notificación.

Comentarios finales

La ratificación por parte de España del MLI verá su reflejo desde 1 de enero de 2022 en la modificación de multitud de CDI suscritos por España, si bien, desde un punto de vista práctico, las nuevas disposiciones del MLI tendrán efecto en muchos casos desde 1 de enero de 2023.

Para conocer las modificaciones exactas de cada uno de los textos bilaterales habrá que analizar las reservas que cada uno ha planteado y realizar un trabajo interpretativo que puede no ser sencillo, pues con el MLI se habrán modificado y se modificarán cientos de CDI sin necesidad de acudir a negociaciones bilaterales.

A este respecto, aunque la OCDE ha publicado una herramienta (*Multilateral Instrument Matching Database*) para la aplicación del MLI (accede aquí), la misma se acompaña de un *disclaimer* (accede aquí) que señala que la herramienta puede contener errores (*"the MLI Matching Database may contain errors"* y que no se trata de un texto legal (*the MLI Matching Database is not a Legal Text).*

© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

Y añade, además, que en la interpretación y aplicación del instrumento los únicos textos con valor legal son las versiones inglesa y francesa (ambas por igual) del propio instrumento multilateral, los textos auténticos de los convenios de doble imposición afectados y las posiciones de las partes ("*In interpreting and applying the Convention, the only texts with legal value are the equally authentic English and French texts of the MLI itself, the authentic texts of Covered Tax Agreements, and the MLI Positions of the Signatories and Parties to the MLI").*

Cambios como el del establecimiento permanente o el arbitraje suponen una alteración del escenario fiscal internacional, por lo que su entrada en vigor puede tener un gran impacto en la aplicación de nuestra red de Convenios.

Será necesario pues hacer un seguimiento de las evoluciones de todos y cada uno de los países que tengan suscritos CDI con España y que hayan sido incluidos tanto por España como por dichos países en el MLI, de sus reservas y de sus procesos parlamentarios de ratificación, para garantizar que los posibles cambios pueden ser anticipados por las empresas españolas en sus inversiones en el extranjero.

© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

Contactos

José A. Tortosa
Socio
KPMG Abogados
Tel: 91 456 59 19
jtortosa@kpmg.es

Carlos Marín
Socio
KPMG Abogados
Tel: 91 456 80 78
carlosmarin@kpmg.es

Carlos Heredia
Socio
KPMG Abogados
Tel: 93 254 27 58
cheredia@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T:981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T:965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L´Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T:932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T:944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T:972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2°
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T:928 33 2304
Fax: 928 32 45 55

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T:91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T:952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 6928
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edifici Ca´n de Segura
Avda. del Comte de Sallent,
2 07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96

© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.