

Publicada la modificación multilateral de los convenios fiscales

Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario

22 de diciembre de 2021

Tras el depósito en la OCDE a finales de septiembre, el BOE publica hoy el instrumento que modificará los convenios de doble imposición



- El Instrumento Multilateral es un tratado internacional que tiene por objeto modificar los convenios para evitar la doble imposición para introducir algunas de las principales medidas del Plan BEPS de la OCDE.
- Si bien España firmó el Instrumento Multilateral hace más de 3 años, los trámites internos para su aprobación oficial no se habían completado hasta el momento, con su publicación en el BOE.
- El Instrumento Multilateral entrará en vigor para España el 1 de enero de 2022. Ahora bien, el impacto de estas modificaciones requiere un análisis exhaustivo e individual de cada convenio para evitar la doble imposición, pues la incidencia del Instrumento Multilateral puede ser diferente en cada uno de ellos.



Aprobado el Instrumento Multilateral

El Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, también conocido como Instrumento Multilateral ("*Multilateral Instrument*"), nació fruto de la Acción 15 del Plan BEPS de la OCDE como herramienta para implementar, de forma ágil y dinámica, algunas de las medidas de este Plan en los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

La naturaleza del Instrumento Multilateral es particular: se trata de un tratado multilateral (es decir, firmado por varios Estados) cuyo objeto es introducir modificaciones en los CDI (tratados bilaterales). Los Estados firmantes conforman su posición en el Instrumento Multilateral escogiendo entre las distintas opciones que este brinda, lo cual resulta crucial, pues un precepto de un CDI solo será alterado cuando coincida la posición de ambos Estados contratantes respecto de la modificación de dicho precepto prevista en el Instrumento Multilateral.

La firma del Instrumento Multilateral se produjo en París el 7 de junio de 2017, si bien posteriormente los Estados signatarios debían completar los trámites internos oportunos para que el Instrumento Multilateral entrara en vigor para cada Estado. En el caso de España, al tratarse de una firma *ad referendum*, se requería el beneplácito de las Cortes Generales. Estos trámites, que han requerido de modificaciones posteriores y el depósito final en la OCDE, se han completado, tal y confirma la publicación en el BOE (accesible [aquí](#)).

El 1 de enero de 2022 el Instrumento Multilateral entrará en vigor para España. No obstante, debe destacarse que para otros Estados ya lleva tiempo en vigor y para otros todavía no lo está. La OCDE, como depositario, lleva a cabo un seguimiento que puede consultarse en este [link](#).

Cuestión diferente es la fecha de efecto del Instrumento Multilateral, es decir, cuándo altera materialmente lo dispuesto en un concreto CDI. En este sentido, no basta con que el Instrumento Multilateral haya entrado en vigor para uno de los Estados contratantes de este CDI, sino que es necesario que esté en vigor para los dos. A su vez, en el caso de los CDI suscritos por España, también será necesario que la OCDE reciba la comunicación que certifique que se han completado los trámites domésticos necesarios en España y, en su caso, en el otro Estado contratante.

En concreto, debe tenerse en cuenta la siguiente distinción:

- > Para los impuestos retenidos en la fuente, las modificaciones afectan a los hechos imponibles que ocurran a partir del 1 de enero del año que se inicie tras el transcurso de 30 días después de la que la OCDE reciba la comunicación.



- > Respecto al resto de impuestos, la modificación del Instrumento Multilateral surte efectos para los periodos impositivos que se inicien pasados 6 meses desde el transcurso de 30 días después de la que la OCDE reciba la comunicación.
- > En relación con los procedimientos amistosos, el Instrumento Multilateral surte efectos para los casos presentados a la autoridad competente a partir del transcurso de 30 días después de la que la OCDE reciba la comunicación, salvo que el CDI lo impida.

Por último, debe destacarse que, en ausencia de una versión oficial consolidada de los CDI que contemple las modificaciones del Instrumento Multilateral, la aplicación de cualquier CDI requerirá el análisis de su condición de CDI cubierto por el Instrumento Multilateral y, en su caso, el análisis de los aspectos concretos que son modificados.

La posición española en el Instrumento Multilateral

Como se ha indicado, los preceptos del Instrumento Multilateral están llamados a modificar la redacción de ciertos apartados de los CDI, siempre que la posición de los Estados contratantes en el Instrumento Multilateral sea compatible; esto es, cuando coincide su posición respecto de la modificación que introduce el Instrumento Multilateral. A continuación, incluimos un breve repaso por la posición española.

En cuanto al ámbito subjetivo, España ha identificado los convenios que desea considerar cubiertos por el Instrumento Multilateral y por ello susceptibles de ser alterados. Algunos convenios seleccionados por España no serán, sin embargo, objeto de modificación por ahora pues el otro Estado no es todavía parte del Instrumento Multilateral (p.e., Estados Unidos o Brasil), mientras que algunas ausencias de la lista española pueden explicarse debido a las negociaciones bilaterales paralelas (p.e., China, Japón o los Países Bajos).

En términos materiales, los principales cambios escogidos por España son estos:

- > **Preámbulo.** El preámbulo de los CDI firmados por España se modificará para mencionar que su objetivo no comprende la generación de oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluyendo el *treaty shopping*). Además, España también desea que sus preámbulos mencionen que la firma del CDI persigue desarrollar las relaciones económicas entre los Estados contratantes y reforzar su cooperación tributaria.
- > **Regla general antiabuso.** El artículo 7 del Instrumento Multilateral incluye una de las medidas estrella: el test del propósito principal (o *principal purpose test* – PPT). Si bien el Instrumento Multilateral permitía la adopción de otras medidas, esta es la escogida por España y se introducirá en todos sus CDI afectados por el Instrumento Multilateral. En términos materiales, esta norma supone la introducción en el propio CDI de una regla general anti-abuso, que deniega los beneficios del CDI cuando sea razonable concluir que



el acuerdo u operación que genera el derecho al beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que su concesión en el caso concreto es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del CDI.

- > Entidades fiscalmente transparentes. España acepta introducir en sus CDI que las rentas obtenidas por una entidad o instrumento fiscalmente transparente se entienden obtenidas por una persona residente de un Estado, únicamente en la medida y en la proporción en que este Estado grave a uno de sus residentes por la obtención de dichas rentas. Es decir, aunque la entidad perceptora de la renta no es gravada por ser transparente, sí es posible aplicar el CDI del Estado donde resida la persona a la que se le atribuyen fiscalmente las rentas.
- > Establecimientos permanentes. La posición española pretende incluir en los CDI españoles algunas de las modificaciones del Instrumento Multilateral relativas al concepto de establecimiento permanente. En concreto, acepta incluir la nueva definición para los acuerdos de comisionista (y que han generado gran controversia hasta la fecha), incluyendo en el concepto los supuestos donde el agente no concluye los contratos, sino que desempeña un papel principal para que otro pueda hacerlo sin modificación sustancial, así como los supuestos de representación indirecta (el comisionista actúa en nombre propio, pero por cuenta del comitente). Asimismo, España aprovecha para reafirmar su criterio de que las excepciones al concepto de establecimiento permanente son solo dos: el agente independiente y las actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar.

España también acepta incluir en sus CDI una norma anti-abuso específica para los casos en los que la renta se considera percibida a efectos fiscales por un establecimiento permanente sujeto a baja tributación. En concreto, el Estado del que procede la renta puede negar los beneficios del CDI (entre dicho Estado y el Estado donde radica la casa central) si el establecimiento permanente tributa menos del 60% de lo que haría su casa central en caso de que ella percibiera la renta. Debe destacarse que esta norma tiene una excepción, pues tal negación no procede si la renta en cuestión es incidental al ejercicio activo de una actividad económica a través del establecimiento permanente o está relacionada con ella.

- > Dividendos y plusvalías. La posición española incluye modificaciones en el tratamiento de dividendos y plusvalías de participaciones. Por un lado, a imagen de la regulación doméstica, España pretende que la participación de la que procede el dividendo haya sido mantenida durante al menos el año previo para que este dividendo pueda beneficiarse del gravamen reducido que prevé el CDI. Dicho periodo no se ve alterado por las reorganizaciones societarias.



Por otro lado, en caso de transmisión de la participación en una entidad cuyo activo haya estado compuesto principalmente por inmuebles durante el año anterior, se otorga potestad para gravar la plusvalía obtenida al Estado donde radiquen dichos inmuebles. En este caso la principal novedad consiste en este análisis de la situación durante los 365 días previos, que sin embargo no existe en la normativa doméstica española.

- > Obligaciones de corrección de la doble imposición. España pretende abolir la obligación, prevista en algunos de sus CDI, de considerar exentas en España ciertas rentas de fuente extranjera. Sin embargo, de acuerdo con las posiciones actuales y a salvo de modificaciones, esta obligación se eliminará únicamente de los convenios con Eslovaquia y Polonia, mientras que se mantendrá en los firmados con Brasil y Turquía, por ejemplo.
- > Arbitraje obligatorio. España se suma a la limitada lista de países que aceptan someter los procedimientos amistosos no resueltos a un arbitraje obligatorio. En principio la decisión arbitral es vinculante, aunque España pretende que no lo sea si se alcanza un acuerdo diferente entre Administraciones dentro de los 3 meses siguientes a la decisión. En todo caso, este sistema de arbitraje no desplaza totalmente el proceso contencioso ordinario; por ejemplo, España excluye del arbitraje toda cuestión sobre la que ya se ha pronunciado un órgano administrativo o jurisdiccional, o sobre la que se pronuncie antes de la decisión arbitral.

España opta por excluir de este arbitraje ciertas situaciones: (i) las regularizaciones que se hayan basado en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, (ii) casos que hayan dado lugar a la comisión de ciertas infracciones tributarias o de delitos contra la Hacienda Pública, (iii) casos de precios de transferencia relativos a elementos de renta o patrimonio no gravados en otra jurisdicción o amparables en el Convenio 90/436 de arbitraje, y (iv) cuando las autoridades competentes de España y del otro Estado contratante convengan que la resolución del caso mediante este arbitraje no es adecuada.

Por último, detallamos brevemente algunos aspectos incluidos en el Instrumento Multilateral pero que, al no ser aceptados por España, no determinarán modificaciones en sus CDI:

- > Conflicto de residencia en personas jurídicas. Para los casos de personas jurídicas consideradas residentes por dos Estados, el Instrumento Multilateral propone sustituir el criterio de desempate de la sede de dirección efectiva por un procedimiento amistoso entre administraciones tributarias. Sin embargo, España ha optado por no aplicar este precepto, por lo que los convenios españoles comprendidos en el Instrumento Multilateral no incluirán esta modificación.
- > Gravamen de las personas residentes. El Instrumento Multilateral propone matizar el principio básico por el cual un CDI no altera la capacidad de un Estado para gravar a sus propios residentes. No obstante, la posición española lo descarta.



- > Cómputo de plazos y concepto de establecimiento permanente. España no considera necesario introducir una norma específica que combata las estrategias de fragmentación de contratos que pretenden evitar que un proyecto alcance la duración que determina la existencia de un establecimiento permanente.
- > Procedimiento amistoso. El Instrumento Multilateral no alterará sustancialmente los CDI españoles en lo relativo al procedimiento amistoso entre Administraciones tributarias (un contribuyente puede instarlo cuando considere que se ha producido un gravamen contrario a las disposiciones del CDI), toda vez que España ya se ha comprometido a contemplar dichos procedimientos en sus CDI y a practicar los ajustes correlativos que determine una regularización en el otro Estado.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas

©2021 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en él no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

