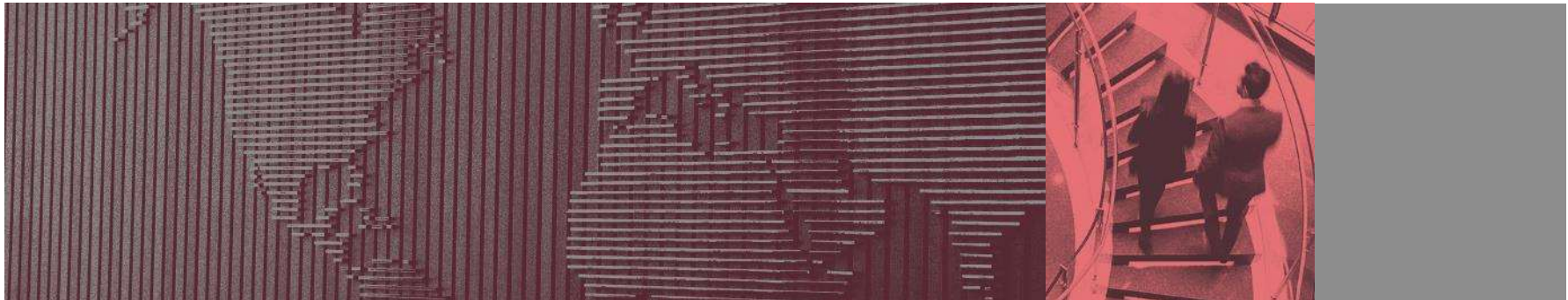




CUATRECASAS

Novedades en el MCOCDE: *el principal purpose test (PPT)*



Paula Benítez

Madrid, 17 enero 2018

1. BEPS y medidas anti-abuso

- Los objetivos originales del plan BEPS:
 - Incrementar la transparencia y cooperación entre Administraciones.
 - Reformular normas domésticas de definición de la base imponible
 - Reformulación de normas en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición (CDIs)
- El Action Plan de 2013 contemplaba como una de las acciones a desarrollar la prevención del “abuso de convenio”
- En lo que respecta al abuso del CDI, tres tipos de medidas principales:
 - Cambio al preámbulo de los CDIs, clarificando que la finalidad de los convenios no es crear oportunidades de doble no imposición o imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal, o el *treaty shopping*.
 - Introducción de normas anti-abuso específicas que afectan a determinadas reglas distributivas del CDI.
 - Introducción de un nuevo Artículo 29:
 - Cláusula de limitación de beneficios
 - Cláusula de “test de propósito principal” (PPT)

2. Principal purpose test (PPT)

Precedentes



La actualización de 2003 ha sido objeto de críticas en la doctrina y varios países formularon observaciones en contra de estos comentarios.

- La preocupación de la OCDE por el abuso de convenio no es nueva:
 - Comentarios al MCOCDE de 1977 sobre el “uso impropio del convenio”.
 - Informes de 1986: “*Double Taxation Conventions and the use of base companies*” y “*Double Taxation conventions and the use of conduit companies*”.
 - Cambios a los comentarios al Artículo 1 en 2003: la compatibilidad de las cláusulas anti-abuso domésticas con el convenio y el “*guiding principle*”.
 - El propósito del convenio también es la prevención de la evasión fiscal.
 - Las normas antiabuso domésticas pueden aplicarse sin conflicto con las previsiones del convenio.
 - El objeto y propósito del convenio permiten su interpretación para negar efectos a transacciones abusivas.
 - Guiding principle: los beneficios del convenio sólo se pueden denegar cuando un propósito principal de la transacción es la obtención del beneficio, en contra del propósito de las disposiciones del CDI.

2. Principal purpose test (PPT)

La PPT en el nuevo Modelo de 2017

*"No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la **obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio**, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería **conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio.**"*

Requisito subjetivo

La obtención del beneficio como uno de los propósitos principales de la transacción.

Requisito objetivo

La obtención del beneficio como un resultado no conforme al objeto y finalidad de la norma.

2. Principal purpose test (PPT)

Requisito objetivo

Que la obtención del beneficio sea uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio.

- > Acuerdo u operación: término intencionadamente amplio.
- Prueba de la intención del contribuyente: “razonable concluir” a la vista de hechos y circunstancias.
 - > *Cuando la única explicación racional de la existencia de un acuerdo o transacción sea que éste permite el acceso a un beneficio del convenio se podrá concluir que uno de sus propósitos principales era la obtención de dicho beneficio. (párrafo 178)*
- Uno de los propósitos principales.
 - ¿Cuándo un propósito es principal? No es principal cuando, por sí solo, no justifica la operación.
 - Cuando un acuerdo esté indisolublemente ligado a una actividad comercial central, y su forma no haya sido concebida teniendo en mente la obtención de un beneficio.
- Permitiría negar beneficios de convenio a operaciones con un propósito no fiscal relevante.
 - *“La obtención del beneficio del convenio no tiene por qué ser el único o el más importante de los propósitos de un acuerdo u operación.”*

2. Principal purpose test (PPT)

Requisito subjetivo

"Que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio."

➤ Objeto y finalidad de la disposición "en cuestión" vs. objeto y finalidad del convenio en su conjunto.

- Ejemplo E: hace referencia al propósito de la cláusula particular.

➤ ¿Cuál es el propósito de cada una de las cláusulas del CDI?

- Artículos 6-22: normas distributivas fruto de una negociación. ¿Objetivo adicional?

➤ El propósito del CDI en su conjunto es, ahora también, la prevención del abuso.

- ¿Referencia circular?

2. Principal purpose test (PPT)

Efectos

“No se concederá un beneficio en virtud de este convenio [...]”

➤ Denegación del ahorro fiscal que se considera abusivo vs inaplicación total del CDI.

- Párrafo 169: *“the benefits of a tax convention should not be available”*

- Posible fuente de doble imposición: aceptación en el otro Estado de la aplicación de la PPT y sus efectos.

➤ Falta de concreción en los comentarios.

➤ Contraste: artículo 15 LGT

*“En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los *actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas*, y se liquidarán intereses de demora.”*

3. Conclusiones

- Cláusula deliberadamente amplia.
- Intento de los comentarios por restringir o acotar su aplicación.
- Ejemplos, en general, poco útiles y alejados de la práctica.
- Ausencia aparente de un test de artificialidad.
- En España: ¿aplicación de la PPT o aplicación de las normas antiabuso domésticas? ¿Hay diferencia?



Muchas gracias

