

Pablo Mahu ^[1]

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL *BLUEPRINT* SOBRE EL PILAR UNO DE LA OCDE EL ANTES Y DESPUÉS DEL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL (PARTE 2)

1.5 Determinación de la Base Imponible

La determinación de la base imponible es la segunda gran innovación del Pilar Uno. El monto A consiste en una fracción de las utilidades residuales del grupo económico multinacional (“GEM”) en su totalidad y no de una entidad en particular. Para ello, resulta necesario determinar las utilidades a nivel grupal, es decir, es necesario obtener información consolidada del grupo.

Para estos efectos, pueden considerarse las utilidades consolidadas del GEM determinadas conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (“IFRS”) o a los Principios Contables Generalmente Aceptados (“PCGA”), en la medida en que produzcan un resultado equivalente o comparable a los resultados consolidados determinados mediante IFRS. Se establece además que cualquier diferencia entre las diversas normas financieras aplicables no requeriría ajustes, ello con el fin de simplificar el procedimiento.

El cómputo del monto A, es decir la base imponible, partiría de las utilidades antes de impuestos declaradas por el GEM en su estado de resultados (*P&L accounts*). Ello, puesto que dicho indicador es muy similar a la metodología utilizada normalmente para determinar los impuestos a las rentas corporativas.

Se contemplan además ciertos ajustes tributarios posteriores a la determinación del resultado, de forma de estandarizar el método de cálculo de dichas utilidades. El más obvio ejemplo es la adición del gasto por impuesto a la renta pagadero de acuerdo con las normas locales. También se contempla la exclusión de dividendos u otras ganancias para efectos de evitar la doble tributación de dichas sumas.

1.5.1 Segmentación de la Base Imponible

En general, la segmentación de ingresos puede ser requerida para aislar los ingresos dentro del ámbito del Monto A, pues ello es consistente con el objetivo de gravar únicamente las actividades dentro de su ámbito de aplicación.

Aquellos GEM que tengan ventas por debajo de un umbral determinado no estarán obligados a segmentar, limitando el sistema a grandes empresas únicamente. Los restantes GEMs deberán determinar si presentan las denominadas características (*hallmarks*) de segmentación. Tales características consistirían en el cumplimiento de las definiciones de ‘segmentos de negocios’, tales como la definición contenida en el IAS 14, que busca diferenciarlos de acuerdo con su naturaleza, riesgo y rentabilidad.

¹ Abogado, Universidad de Chile; Advanced LLM in International Taxation, Leiden University; PhD (c) in International Taxation, Leiden University. Mail: pmahu@lexgo.cl.

La idea sería que los GEMs que presenten tales características de segmentación reporten sus segmentos en base a tales criterios financieros. Siguiendo esa misma lógica, se contempla la posibilidad de realizar segmentaciones geográficas, pero no existe acuerdo al respecto aún. Esto, puesto que algunos GEMs informan por segmentos geográficos y no por segmentos productivos.

En caso de no ser posible segmentar de acuerdo con tales criterios, es decir, no cumplir con las definiciones establecidas, el GEM debería computar el Monto A en base al margen consolidado del grupo. Ello, sin embargo, es contradictorio con la lógica fundante del Monto A en la medida en que incluiría utilidades derivadas de actividades fuera de su ámbito.

Se presume que, en caso de presentar dichos rasgos, las diferentes líneas de negocios que el GEM declara en sus estados financieros consolidados serán utilizadas para calcular el Monto A. Entonces, para determinar las utilidades por cada uno de dichos segmentos, será necesario asignar los gastos generales entre cada segmento para así determinar las utilidades antes de impuestos a ser gravadas. Dada la dificultad técnica que ello implica, la OCDE propone otra presunción, de forma de asignarlos en base a la proporción de ventas de cada segmento.

Un punto fundamental dentro del proceso de segmentación es la posibilidad de utilizar transacciones inter-segmentos para efectos de transferir utilidades entre segmentos arbitrariamente, generando ventajas impositivas (misma mecánica que en precios de transferencias). La forma más directa de solucionar esto sería excluir de la base segmentada todas las transacciones inter-segmentos.

Excluir dichas transacciones produciría resultados contradictorios con los fines que el Monto A persigue. En efecto, si un segmento incurre en costos por servicios que presta a otro segmento y que no son contabilizados, la rentabilidad cambiaría.

Por ejemplo, supongamos que el GEM A presta servicios de infraestructura digital y produce computadores. Ambos son productos individuales presumiblemente sujetos a rentabilidades y riesgos distintos, además de ser productos esencialmente distintos. No obstante, el segmento de infraestructura digital puede prestar servicios de, por ejemplo, desarrollo de software y almacenamiento de datos sensibles al segmento de hardware (computadores). Una parte de la rentabilidad obtenida por el segmento de hardware sería gracias a los costos incurridos por el segmento infraestructura digital, distorsionando los resultados de ambos.² La solución propuesta por la OCDE sería combinar segmentos de forma de eliminar el efecto, pero el detalle de cómo implementar tal combinación aún no está resuelto, de forma que la combinación también podría generar potenciales abusos.

Finalmente, y en caso de que los segmentos declarados no sean concordantes con la definición establecida, el GEM deberá calcular el Monto A en base a segmentos distintos (aún no hay acuerdo sobre cuál sería esa otra forma de segmentación).

1.5.2 Tratamiento de Pérdidas

Otra adición importante es el hecho que las pérdidas se calcularían al nivel grupal o de cada segmento, dependiendo del tratamiento que tenga el Monto A según se explicó en la sección

² OECD, *supra* nota 1 p. 114.

anterior. En caso de aplicar la segmentación de ingresos, las pérdidas no serían deducibles entre diferentes segmentos. En cambio, si las pérdidas se determinan a nivel grupal (consolidado), la imputación se efectuaría al total de ingresos no segmentadas determinadas bajo el Monto A.

El saldo de pérdidas no utilizadas no sería asignado a las jurisdicciones mercado siguiendo la fórmula del Monto A para las utilidades, sino que se contabilizarían todas de forma conjunta. Para ello, las multinacionales deberán llevar una cuenta de control de sus pérdidas de arrastre distinta a las normas de arrastre que pudiera contemplar las normas domésticas. Dichas pérdidas serían calculadas también en base a los estados financieros consolidados con posterioridad a los ajustes tributarios ya mencionados.

Se encuentra bajo estudio la posibilidad de limitar temporalmente el uso de las pérdidas, cuestión que se fundamenta en razones prácticas. Igualmente, se encuentran bajo discusión normas sobre reorganizaciones y utilización de pérdidas para efectos de su traspaso.

1.6 Asignación de Utilidades

Este procedimiento representa otra innovación respecto del paradigma actual, en cuanto la asignación de utilidades se efectúa en función de una fórmula, sin aplicar el tradicional principio de plena competencia (i.e. *arm's length*) bajo las normas sobre precios de transferencia. Para ello la OCDE contempla tres pasos, los cuales pueden ser aplicados mediante dos métodos, uno basado en las utilidades y otro basado en el margen de utilidad (los cuales arrojarían el mismo resultado final, según veremos más adelante).

1.6.1 Primer Paso: Umbral de Rentabilidad

Dado que el Monto A es una aproximación a la porción de las utilidades residuales de un GEM que pueden ser razonablemente asociadas a una jurisdicción de mercado, la mecánica de determinación contempla un umbral de rentabilidad preestablecido cuyo objetivo es aislar las utilidades residuales del GEM sujetas a reasignación. En principio, éste sería un porcentaje fijo que aplicaría sobre la base con posterioridad a la deducción de pérdidas (20%, por ejemplo). La presunción es que este porcentaje correspondería a rentas residuales derivadas de actividades asociadas a las jurisdicciones mercado.

1.6.2 Segundo Paso: Porcentaje de Asignación

Este porcentaje busca determinar la porción del total de rentas residuales que son asignables a las jurisdicciones mercado. Ello, dado que los GEMs realizan actividades fuera del ámbito del Monto A que también producen rentas residuales. Nuevamente, la OCDE contempla utilizar un porcentaje fijo para determinar este monto.

1.6.3 Tercer Paso: Clave de Asignación

Una vez determinado el porcentaje de asignación ¿cómo se distribuirían las utilidades asignables a las jurisdicciones mercado? La OCDE propone una clave que se basaría en los ingresos dentro del ámbito material del Monto A provenientes de cada jurisdicción de mercado, es decir, cuya fuente sea dicha jurisdicción de mercado de acuerdo con las normas sobre fuente de las rentas.

Dadas las diferentes condiciones de empresas y mercados, se contempla también la posibilidad de establecer variaciones a la fórmula de tres pasos aquí explicada. Así, se podría incrementar el porcentaje de asignación o modificar la clave de distribución entre jurisdicciones mercado para empresas altamente digitalizada.

A continuación, se presenta un ejemplo de cálculo utilizando el método de asignación basado en las utilidades. El GEM A es un grupo que se dedica exclusivamente a los servicios de computación en la nube que tiene ingresos totales por \$1.200.

Jurisdicciones de Mercado	Ingresos (Fuente)	
Jurisdicción 1	\$	500
Jurisdicción 2	\$	400
Jurisdicción 3	\$	300
Total	\$	1.200

Se asume que el GEM obtiene rentas exclusivamente de estas tres jurisdicciones

Se asume un solo segmento

Paso 1: Umbral de Rentabilidad

Umbral de Rentabilidad	20%
Porcentaje de Asignación	20%

Ingresos Consolidados del GEM	\$	1.200
Utilidades antes de Impuestos	\$	300
Margen		25%

Utilidades antes de Impuestos	\$	300
Ingresos * Umbral	\$	240
W (Utilidad Residual)	\$	60

Paso 2: Porcentaje de Asignación

Pocentaje de Asignación	20%	
Base Asignable Monto A (W*20%)	\$	12

Paso 3: Clave de Asignación (Ventas)

	Clave	Monto A
Jurisdicción 1 (500/1.200)	41,67%	\$ 5
Jurisdicción 2 (400/1.200)	33,33%	\$ 4
Jurisdicción 3 (300/1.200)	25,00%	\$ 3
Total	100,00%	12

En base a los mismos antecedentes y utilizando el método basado en el margen de utilidad obtendríamos el mismo resultado dado que el margen de rentabilidad sería 5%³ y el porcentaje de asignación final sería de 1% (i.e. $1.200 * 1\% = 12$)⁴. Dicho porcentaje de asignación luego se debe aplicar a las rentas según su fuente para obtener los mismos valores Monto A.

1.6.4 Interacción con Normas Actuales: Doble Tributación

Considerando la mecánica del Monto A, el cual funcionaría como un agregado sobre las normas actuales, es inevitable que haya interacciones entre él y dichas normas actuales de tributación internacional sobre renta.

Así, es posible que ciertas jurisdicciones sean asignadas rentas residuales tanto por el Monto A como por aplicación de las normas de precios de transferencias (por ejemplo, si el GEM mantiene un EP con funciones que generan rentas residuales).

Para eliminar la doble tributación, la OCDE propone un mecanismo con dos componentes.

- Identificación de las entidades gravadas bajo el Monto A

El primer componente requiere identificar a las entidades gravadas bajo el Monto A (llamadas las “entidades pagadoras”). Este componente, a su vez, podría llegar a tener cuatro pasos.

Primero, deberá identificarse a aquellas entidades que realizan funciones o actividades generadoras de utilidades residuales. Para ello se contempla una prueba diseñada para determinar cualitativamente qué entidades del GEM hacen contribuciones sostenidas y materiales a dichas utilidades.

En la práctica, dicha prueba haría referencia a un principio y luego al perfil de actividades, activos y riesgos de una entidad, basado en las normas actuales de precios de transferencias. Luego, si el GEM se encuentra obligado a segmentar, resultaría necesario identificar a cada una de las entidades relacionadas con dicho(s) segmento(s). La OCDE hace énfasis en funciones de control y actividades estratégicas centrales, sobre todo en relación con las actividades DEMPE.⁵ Igualmente, se resalta la relevancia de la asunción económica del riesgo relacionado con dichas actividades y su control.

El principio propuesto por la OCDE es que una entidad pagadora es el miembro o miembros de un GEM (o segmento) que desempeña(n) funciones, utilizan o poseen activos y/o asumen riesgos económicamente significativos, por los cuales se le(s) asigna(n) utilidades residuales relevantes para el Monto A.

³ 5% = 25% – 20%, en donde 25% es el margen calculado como 300 (utilidad) dividido en 1.200 (ingresos) y 20% es el umbral de rentabilidad previamente establecido por la regulación.

⁴ 1% = 5% * 20%, en donde 20% es el porcentaje de asignación previamente establecido por la regulación.

⁵ De acuerdo a las Directrices de la OCDE aplicables en materias de precios de transferencias, para determinar si una entidad tiene la propiedad económica de un intangible debe analizarse si ella realiza las funciones DEMPE. DEMPE significa, de acuerdo a los términos en inglés, *Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*. Las remuneraciones derivadas del intangible deberán ser asignadas a las entidades que controlan y ejercen dichas actividades.

Segundo, deberá realizarse una prueba de rentabilidad de forma de determinar si dichas entidades tienen la capacidad financiera de soportar el gravamen bajo el Monto A. Dicho de otro modo, el objetivo es identificar a aquellas entidades que generen utilidades por sobre el nivel rutinario de remuneración. Esta prueba aplicaría sobre las cuentas contables financieras y no tributarias de las entidades, dada la divergencia de normas tributarias. Igualmente, resultaría necesario segmentar las cuentas de la entidad en caso de que ésta obtenga ingresos segmentados.

Tercero, el GEM deberá determinar cuál de las entidades potencialmente gravadas tienen una conexión suficiente con las diferentes jurisdicciones mercado con derecho a gravar. La razón de esto es que, en base a la lógica del Monto A, una entidad debería ser gravada únicamente sobre utilidades residuales que provengan de jurisdicciones de mercado con las cuales tiene una relación sostenida y sustantiva.

Cada GEM afecto al Monto A deberá determinar cuál de las entidades pagadoras tiene una conexión suficiente con las jurisdicciones de mercado con derecho a gravar. Por ahora, no existe acuerdo sobre lo que constituye una conexión suficiente, pero la OCDE propone ciertos principios. Así, la conexión debe darse en virtud de actividades dentro de la prueba cualitativa de actividades mencionada en el primer paso. La entidad pagadora debe generar utilidades relacionadas con ventas a terceras partes en una jurisdicción de mercado particular.

Finalmente, existe la posibilidad que las entidades pagadoras no tengan fondos suficientes para solventar el gravamen del Monto A. Por ello, cuando las entidades identificadas en el paso anterior no tengan suficientes utilidades para soportar el gravamen del Monto A, este saldo sería prorrateado entre las restantes entidades potencialmente pagadoras que no tengan una conexión suficiente con la jurisdicción de mercado de acuerdo con el paso tres anterior.

- Métodos para eliminar la doble tributación

El segundo componente dice relación con los métodos para eliminar la doble tributación. En general, los métodos de crédito y exención son los más utilizados y la OCDE considera a ambos aceptables, a pesar de las diferencias prácticas que podrían llegar a producirse en su aplicación dada la naturaleza de cada uno.

Respecto del sistema de créditos (utilizado en Chile), este mecanismo podría ser aplicado por cada jurisdicción o de forma combinada. En caso de aplicar el mecanismo por jurisdicción, el GEM determinaría el límite de crédito disponible comparando el impuesto a pagar en la jurisdicción que deberá eliminar la doble tributación (en definitiva, la jurisdicción de residencia de la entidad pagadora, la cual otorgaría el crédito) con el impuesto a pagar por concepto de Monto A en cada jurisdicción mercado.

La segunda opción implica hacer la misma comparación, pero esta vez sobre el total del Monto A asignado a cada entidad pagadora. En la práctica, esto combinaría los impuestos pagados en jurisdicciones de baja y alta tributación para efectos de determinar el crédito total disponible en la jurisdicción que alivia la doble tributación. Ello podría redundar en que las jurisdicciones que operen un método de mezcla otorguen más créditos que aquellas que operan el otro método.

Por ejemplo, si el GEM A, que tributa en la jurisdicción A, es gravado de acuerdo con el Monto A en dos jurisdicciones de mercado X e Y –con tasa de 1% y 30% respectivamente– sobre una *base de*

\$100 dividida en igual parte entre ambas, la carga tributaria por jurisdicción sería de \$0,5 y \$15, es decir \$15,5 total.

Si la jurisdicción A tiene tasa corporativa de 20% y utiliza los topes clásicos del método del crédito establecidos también en el *Blueprint*, aplicados por jurisdicción, el GEM A tendría tope de crédito de \$10,5 total en dicha jurisdicción A.⁶ Así, los créditos no serían completamente utilizables y la carga efectiva sería de \$25, resultando en una tasa efectiva de 25% (i.e. \$15,5 en X e Y, y \$9,5 en A).

En cambio, si fuera de aplicación combinada, dicho GEM tendría \$15,5 de crédito total, utilizando el 100% del impuesto en X e Y, resultando en una tasa efectiva de 20% (\$20).

		Combinado				Por Jurisdicción	
		Monto A	100			Monto A	100
Jurisdicción							
X	IDPC (1%)		0,5				0,5
Y	IDPC (30%)		15				15
A	Base IDPC		100				100
	IDPC (20%)		20				20
	Total Cred.	15,5		Tope 20/15,5	Cred X	0,5	Tope 10/0,5
	Subtotal Imps.	<u>4,5</u>			Cred Y	10	Tope 10/0,5
	Total Imps.	20			Total Cred.	10,5	
					Subtotal Imps.	<u>9,5</u>	
					Total Imps.	25	

En opinión del autor, el método que Chile debiera adoptar para efectos de aplicar el Monto A es el método de la exención por cuanto resulta más ajustado a la necesidad de neutralidad económica y su operación es más simple.⁷ Esto último es especialmente relevante considerando la complejidad de los pilares Uno y Dos.

⁶ Correspondiente a la suma de 10 (50*20%) y 0,5 (50*1%).

⁷ El *Blueprint* establece la posibilidad de elegir el método sin hacer referencia a la metodología aplicada para otras rentas, véase OECD, *supra* nota 1 p. 154.