

Pablo Mahu¹

CONSIDERACIONES RESPECTO DEL *BLUEPRINT* SOBRE EL PILAR UNO DE LA OCDE EL ANTES Y DESPUÉS DEL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL (PARTE 3)

2. Monto B

Este monto busca simplificar la aplicación del Monto A, y del sistema de precios de transferencias en general, mediante la determinación de una remuneración fija respecto de actividades estándar de marketing y distribución (*baseline*). Dicha remuneración sería gravada en la jurisdicción de mercado en la cual la entidad, ya sea una subsidiaria o un EP con perfil funcional de distribuidor rutinario, realiza dichas actividades.

2.1. Alcance

La definición de tales actividades se haría mediante un listado de funciones, activos y riesgos normalmente asumidos por distribuidores rutinarios de acuerdo con los principios de precios de transferencias. Algunas funciones relevantes son la importación de productos para reventa dentro del mismo mercado, así como el desarrollo y mantención de relaciones comerciales con clientes locales.

Igualmente, se contempla la posibilidad de generar una lista 'negativa' detallando activos, funciones y riesgos que no se encuentran normalmente en tales distribuidores. A modo de complemento, existe la posibilidad de establecer indicadores cuantitativos, tales como gastos en I+D, marketing y publicidad en relación con costos totales.

Es posible que una entidad local realice actividades dentro del alcance del Monto B además de otras fuera de su alcance, tales como la administración regional del grupo. La idea es que el Monto B aplique a las actividades dentro de su alcance en caso de ser separables del resto de las actividades de la entidad.

2.2. Retorno Fijo de Actividades Dentro del Alcance

El Monto B consistente en la remuneración por actividades estándar de marketing y distribución sería un retorno fijo, cercano a lo que resultaría de aplicar las normas de precios de transferencias. La determinación de dicho retorno se efectuaría en base al método de Margen Neto Transaccional, utilizando como indicador las ventas y cuyo numerador podría ser a nivel EBIT o EBT (por ejemplo, EBIT sobre ventas)², lo que podrían estar sujeto a ajustes en función de diferencias materiales en cuanto a mercados geográficos y/o industrias (por ejemplo, productos farmacéuticos, de consumo, etc.). La idea es que el retorno determinado sea actualizado periódicamente.

Para determinar el retorno específico resultaría necesario ejecutar un análisis empírico con empresas independientes comparables, posiblemente diferenciado por industria y región.

3. Prevención y Resolución de Disputas

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

² No hay un acuerdo final respecto de este punto.

La resolución de disputas es un aspecto fundamental de la presente propuesta puesto que la certeza jurídica beneficia el desarrollo de la actividad económica.

El *Blueprint* contiene un mecanismo obligatorio y vinculante para la resolución de disputas derivadas de la aplicación del Monto A, el cual es la tercera gran innovación del Pilar Uno. Esto, puesto que es una vía distinta a los procedimientos de acuerdo mutuo normalmente contenidos en el artículo 25 de los CDT y al procedimiento arbitral contemplado en la Convención Multilateral (MLI).

Este procedimiento se basa en la constitución de un panel que estaría facultado para revisar y, eventualmente, determinar anticipadamente el resultado de la aplicación del Monto A respecto de un Grupo Empresarial Multinacional (“GEM”).

3.1. Documentación Estándar

Con el fin de asegurar una aplicación homogénea del Monto A por parte de los GEMs y de las administraciones tributarias, el primer elemento de la propuesta es la creación de una declaración obligatoria con documentos estándar utilizables en cualquier jurisdicción. Ella deberá ser preparada y presentada por el propio grupo y deberá contener el detalle de cálculo del Monto A en cada una de sus etapas. La presentación debe ser realizada a la administración tributaria principal (normalmente la administración con jurisdicción sobre la entidad controladora final -ECF-, pero podría haber excepciones³).

Así, se facilita también el cumplimiento tributario ante las diversas autoridades tributarias, estandarizando los requerimientos documentales (similar a lo que ocurre con los documentos local file y master file requeridos para efectos del cumplimiento de las normas de precios de transferencias).

3.2. Solicitud de Certeza Jurídica por parte del GEM

El primer elemento para la prevención y resolución de disputas es el procedimiento de solicitud de certeza. Éste consiste en un procedimiento administrativo voluntario a iniciativa de la entidad coordinadora del GEM, el cual consiste en una declaración (una solicitud administrativa) hecha a su administración tributaria principal (normalmente la administración con jurisdicción sobre la ECF).

El procedimiento considera dos tipos de solicitudes. El primero, acerca de si el GEM se encuentra dentro del alcance material del Monto A. El segundo dice relación con el hecho de haberse aplicado correctamente tal monto; incluyendo la asignación de utilidades y la subsecuente eliminación de la doble tributación por parte de las jurisdicciones correspondientes.

Ambos tipos de solicitudes deben ser presentados por la entidad coordinadora del GEM a su administración tributaria principal (normalmente la administración con jurisdicción sobre la ECF). El plazo propuesto para ello por la OCDE es de 6 meses desde el cierre del ejercicio tributario⁴ y debe incluir además un acuerdo firmado por todas las entidades del grupo potencialmente afectadas que confirme su aceptación del procedimiento. Además, debe expresar, entre otros, que ellas acuerdan la suspensión de los plazos domésticos de fiscalización y cumplimiento. Por lo mismo, las autoridades tributarias se verían impedidas de iniciar sus propios procedimientos domésticos de fiscalización, relacionados con el Monto A. Finalmente, el proceso no suspende las obligaciones de pago del Monto A de acuerdo con lo declarado por el GEM.

³ OECD, *supra* nota 1 p. 178.

⁴ Los plazos contenidos en el *Blueprint* son ilustrativos y no definitivos. Para ello aún se requiere el acuerdo final por parte de los miembros del Marco Inclusivo.

La autoridad tributaria principal podrá iniciar, a su voluntad, su propio proceso de revisión inicial de la solicitud de certeza con el fin de disminuir la carga laboral, filtrando temas que podrían no ser controvertidos. Esta opción va dirigida principalmente a GEMs de bajo riesgo tributario.

3.3. Panel de Revisión

Una vez revisados los antecedentes de la declaración por la autoridad tributaria principal, ella podrá determinar si, en su opinión, es necesario conformar un panel de expertos para revisarla. Dicha decisión deberá ser informada a las demás autoridades tributarias. En caso de considerar que un panel no es necesario, las demás autoridades tendrán la oportunidad de manifestarse respecto dicha necesidad.

Por el momento, se contemplan ciertas circunstancias que dan lugar a un panel de revisión. Ellas son: que la autoridad tributaria principal no haya realizado o no haya podido concluir sobre la revisión inicial; que la autoridad tributaria principal haya realizado la revisión inicial y haya concluido que un panel de revisión es necesario; que cualquier autoridad tributaria afectada haya solicitado un panel de revisión; y que una cantidad determinada (o un porcentaje) de autoridades tributarias afectadas soliciten la formación de un panel.

De no caer en ninguno de dichos escenarios y, por tanto, a falta de constitución del panel de revisión, la autoridad tributaria principal informará al GEM que su solicitud de certeza sobre el Monto A ha sido aceptada.

En caso de establecerse el panel de revisión, sus miembros estarán conformados por las autoridades tributarias afectadas que indicaron su interés en participar. Las normas sobre constitución del panel aun no han sido acordadas, pero la OCDE establece ciertas recomendaciones.

Por ejemplo, los paneles deberían componerse 6 a 8 administraciones tributarias. Idealmente, el panel debería representar de forma equitativa a las jurisdicciones mercado, las que deben otorgar alivio a la doble tributación y la autoridad tributaria principal. El GEM no debiese participar del proceso de nombramiento de los miembros del panel, salvo para efectos de entregar información necesaria.

El proceso de revisión contemplaría, en lo sustantivo, tanto una revisión de los hechos como del derecho (en particular, de las normas que regulan el Monto A) y sería conducido por la autoridad tributaria principal. Se espera que el proceso de revisión dure aproximadamente 9 meses, plazo que aún se encuentra en discusión. El plazo máximo sugerido por la OCDE para efectos de llegar a un acuerdo es de 12 meses. Vencido dicho plazo, se debiese declarar finalizado el procedimiento, sin acuerdo.

Además de la falta de acuerdo, existen otras dos posibilidades de término del procedimiento. El panel llega a acuerdo, pero el GEM no concuerda con la decisión final; o el panel llega a acuerdo y el GEM sí concuerda con la decisión. En este segundo caso, el acuerdo general deberá ser informado a todas las autoridades tributarias afectadas, incluidas aquellas no presentes en el panel.

En caso de que las autoridades tributarias afectadas no objetan la decisión final dentro de un plazo determinado (en principio, 3 meses), se entiende que ella es definitiva y vinculante para todos los participantes, incluyendo todas las entidades del GEM.

En caso contrario, las autoridades tributarias afectadas podrán formular sus comentarios y descargos respecto de la decisión. El panel tendrá nuevamente la oportunidad de determinar si se requieren ajustes, dentro de un plazo razonable.

3.4. Panel de Determinación

En caso de que el panel de revisión no pueda llegar a acuerdo definitivo con todos los interesados, las cuestiones pendientes serían sometidas a un panel de determinación el cual estaría obligado a llegar a una solución vinculante para todas las partes.

Las reglas sobre constitución de este panel se encuentran aún bajo discusión. Temas pendientes tales como si los panelistas deben ser miembros de autoridades tributarias o expertos independientes; si los miembros se determinarían a través de una lista rotativa de panelistas; o si un individuo con participación en el panel de revisión podría participar también del panel de determinación, no se han zanjado.

El procedimiento iniciaría con una lista de preguntas específicas que el panel de revisión levantaría al panel de determinación, junto con un análisis de las cuestiones presentadas y las diversas posturas en disputa. Es decir, los temas previamente zanjados por el panel de revisión no serían objeto de examen por este segundo panel.

Idealmente, cualquier decisión del panel de determinación sería alcanzada por unanimidad, en caso de no ser posible, se establece una mayoría simple. En caso de no haber mayoría simple sobre uno o más puntos, el presidente del panel tendrá un voto adicional para decidir cuestiones empatadas.

Si el panel de determinación llegase a confirmar una postura previamente aceptada por el GEM (ya sea lo declarado en su solicitud de certeza o cualquier cambio acordado posterior y aceptado), esta determinación sería vinculante tanto para el GEM como para todas las jurisdicciones del Marco Inclusivo. En caso contrario, se solicitará al GEM aceptar la determinación para que ella sea vinculante. Este punto es relevante puesto que, a la fecha, el procedimiento de determinación no sería realmente vinculante. De hecho, la OCDE menciona que seguirá adelante las negociaciones para lograr acordar que un caso será remitido a un panel de determinación únicamente si el GEM acuerda el poder vinculante de la decisión.⁵

Si el GEM no aceptase las recomendaciones o determinaciones de los paneles mencionado, podría recurrir a los procedimientos domésticos generales (por ejemplo, reclamar de una liquidación de impuestos en relación con el Monto A).

La aplicación de este mecanismo supone un altísimo nivel de coordinación, lo cual es problemático considerando que muchas jurisdicciones pueden no contar con el personal suficiente para la tarea. Por otro lado, resulta contradictorio con el principio de certeza jurídica que la decisión de un panel de determinación no sea vinculante. Es decir, si este procedimiento es implementado, debiese ser vinculante, de lo contrario, proliferarían instancias de discusión ineficientes.

4. Conclusiones

En opinión del autor, el nuevo sistema es complejo a niveles nunca vistos. Esto, pues aplica por sobre las normas actualmente vigentes (i.e. creando una nueva capa de análisis normativo), contemplándose numerosas excepciones, pruebas, segmentaciones financieras dificultosas, procesos de resolución de conflictos con intereses divergentes y, en general, nuevas mecánicas que requieren coordinación y acuerdos a gran escala para funcionar.

⁵ OECD, *supra* nota 1 p. 191.

Por otro lado, quedan cuestiones abiertas tales como el fundamento teórico para otorgar derecho a gravar a jurisdicciones mercado. Para ser claros, no quiero decir que no deban tener, al contrario, mi respuesta es afirmativa. El punto es que no se ha explicitado el fundamento teórico detrás de esta propuesta, con sus correspondientes implicancias de política tributaria.

Huelga decir que para todos aquellos GEMs no incluidos dentro del alcance material del Pilar Uno subsistirá el sistema actual basado en precios de transferencias en plena competencia con todos sus defectos y complicaciones prácticas. Sobre ello, además, deberán aplicarse las normas del Pilar Dos, haciendo más complejo el sistema para ellos también.

Finalmente, el sistema del Pilar Uno, con todos sus intentos de simplificación y fórmulas de asignación, logra instalar, en la práctica, un sistema cuasi formulista de asignación de utilidades. Tal vez resultaría mejor adoptar desde ya un sistema formulista más simple y evitar darle vida al monstruo del Dr. Frankenstein.⁶

⁶ Maarten de Wilde, *On the OECD's 'Unified Approach' as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter*, 48 Intertax 9–13 (2020).