

PROYECTO DE LA OCDE Y DEL G-20 SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE
IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar)

Marco Inclusivo sobre BEPS



Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el
Traslado de Beneficios

Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar)

Marco Inclusivo sobre BEPS

Tanto este documento como cualquier mapa que se incluya en él se entienden sin perjuicio del estatus o la soberanía de cualquier territorio, de la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni del nombre de cualquier territorio, ciudad o región.

Este documento se publica bajo la responsabilidad del Secretario General de la OCDE. Las opiniones y las interpretaciones que figuran en esta publicación no reflejan necesariamente el parecer oficial de los países miembros de la OCDE.

Las opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

Por favor, cite esta publicación de la siguiente manera:

OECD/BID (2024), *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>.

Título original: OECD (2023), *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>.

La presente es la traducción al español del *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, publicado en 2023 por la OCDE. En caso de inconsistencias o divergencias entre la presente traducción y la versión original en inglés, prevalecerá esta última. Traducido por: Ubaldo González de Frutos y Néstor Venegas.

Foto de portada: Cover © ninog – Fotolia.com.

© 2024 (OECD/BID)

El uso del contenido del presente trabajo, tanto en formato digital como impreso, se rige por los términos y condiciones que se encuentran disponibles en: <https://www.oecd.org/termsandconditions>.

Prefacio

La digitalización y la globalización han transformado la economía global: estimulando la innovación, mejorando el acceso al capital, los bienes y servicios, impulsando un crecimiento más inclusivo y sostenible, y mejorado el bienestar colectivo. Al mismo tiempo, la amplitud y velocidad de estos cambios han creado desafíos en muchas áreas, incluida la fiscalidad. Uno de estos desafíos ha sido la capacidad que tienen los grandes grupos multinacionales de aprovechar los beneficios de la globalización para estructurar sus operaciones globales de tal manera que les permita trasladar sus beneficios y alcanzar tasas impositivas efectivas, sobre algunas o todas sus rentas, mucho más bajas que las que pagan las pequeñas y medianas empresas, o los trabajadores, que no tienen acceso a las mismas oportunidades de estructuración. Estos acontecimientos también han metido presión a los países para reducir sus tasas en el impuesto sobre la renta de sociedades y/o para ofrecer incentivos y así competir por el capital y la inversión, llegando a crear un problema de acción colectiva que ha generado la llamada carrera hacia el abismo. Y esto llega en un momento en que los presupuestos de muchos países del mundo ya están muy ajustados a raíz del incremento del gasto público para hacer frente a la COVID y con los desafíos planteados por los altos costes de la energía y de los intereses.

Sobre la base de las Acciones BEPS, el Impuesto Mínimo Global fue desarrollado por el Marco Inclusivo para abordar esos desafíos pendientes. Sus normas garantizan que las grandes empresas multinacionales paguen un nivel impositivo mínimo sobre sus ingresos en cada jurisdicción donde operen, reduciendo así el incentivo al traslado de beneficios y estableciendo un piso mínimo para la competencia fiscal, poniendo fin a la carrera hacia el abismo en las tasas del impuesto de sociedades. Los miembros del Marco Inclusivo han logrado este resultado a través de un acuerdo sobre un conjunto de reglas coordinadas que impone un nivel mínimo de impuestos a las multinacionales sin dar lugar a doble imposición.

Si bien las reglas del Impuesto Mínimo Global son necesariamente bastante técnicas, también es necesario tener un punto de entrada fácil y de alto nivel para el diseño y funcionamiento general de las reglas, así como un punto de partida para considerar las opciones de implementación. Esto es lo que pretende proporcionar este Manual de Implementación. Ha sido preparado para que lo utilicen funcionarios que trabajan en políticas tributarias, funcionarios de la administración y otras personas interesadas, para brindarles una comprensión general de las reglas y de su impacto esperado.

Me gustaría agradecer a la Presidencia india del G20 por invitar a la Secretaría de la OCDE a preparar este Manual. Apoya el amplio trabajo que la Secretaría ya está realizando, en colaboración con otras organizaciones internacionales y socios institucionales, para facilitar la implementación del Impuesto Mínimo Global. Espero que los usuarios lo encuentren una herramienta valiosa cuando interactúen con las partes interesadas y consideren cómo avanzar con el Impuesto Mínimo Global.

Manal Corwin

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Manal Corwin', with a long horizontal flourish extending to the right.

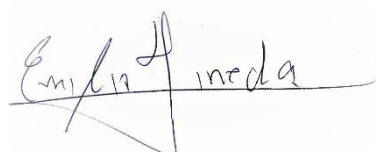
Directora del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE

El Banco Interamericano de Desarrollo ha venido apoyando el proceso de diálogo para la reforma de la fiscalidad internacional de forma directa, en nuestra calidad de observadores del Marco Inclusivo, y de forma indirecta, como asesores de confianza de los países miembros del Banco. Muchos miembros regionales del BID han participado activamente en este proceso, especialmente los cuatro países que son, a su vez, miembros de la OCDE (Chile, Colombia, Costa Rica y México), los tres candidatos al acceso a dicha Organización (Argentina, Brasil y Perú) y los diez miembros regionales del BID que lo son también del Marco Inclusivo (Bahamas, Barbados, Belice, Haití, Jamaica, Panamá, Paraguay, República Dominicana, Trinidad-Tobago y Uruguay). Junto a estos, once países miembros del BID no participan en el Marco Inclusivo: Bolivia, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Guyana, Honduras, Nicaragua, Surinam y Venezuela. Estas diferentes modalidades de participación en el diálogo internacional reflejan una característica de las políticas de los miembros regionales del BID: la heterogeneidad, y esta característica estimula el apoyo participativo del Banco para minimizar las diferencias y favorecer el desarrollo de todos.

El Impuesto Mínimo Global tiene hoy una inmediatez temporal que reclama la atención de los responsables de política, en América Latina y el Caribe como en otras latitudes del mundo, porque es una realidad ya en muchos países, y porque las reglas tienen un diseño tal que hacen que todos los países del mundo queden afectados, incluso los que decidan no modificar sus políticas actuales. Por eso, en el Banco desarrollamos productos de conocimiento y servicios de apoyo a los países miembros para diseñar e implementar las reformas relacionadas con el Impuesto Mínimo Global*. Entre los productos de conocimiento, este Manual ocupa un lugar destacado. Ofrece en español la información de alto nivel necesaria para entender el impuesto y para tomar las decisiones de política más convenientes, lo que va a multiplicar su impacto en América Latina.

El BID y la OCDE tenemos una larga historia de cooperación en fiscalidad internacional, en particular en materia de BEPS. Además de la condición del BID como observador del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y del Marco Inclusivo de BEPS, hemos conducido conjuntamente diversas consultas regionales sobre BEPS. Este Manual, que ustedes tienen en sus manos, es fiel reproducción del publicado por la OCDE en inglés en 2023, y nace de nuestra esencia como organización: promover y facilitar el desarrollo de los países de América Latina. Esperamos que sea un hito importante en el desarrollo de la fiscalidad internacional en nuestra región.

Emilio Pineda



Jefe de la División de Gestión Fiscal del BID

* Barreix, Bes, Gonzalez y Pineda (2022), *Nueva Imposición Internacional sobre Sociedades: desafíos, alternativas y recomendaciones para América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo. <http://dx.doi.org/10.18235/0004274>

Índice

Prefacio	3
Índice	6
Introducción	7
1 Visión general de las reglas GloBE	11
1.1. Estructura de la Reglas Modelo GloBE	12
1.2. Disposiciones básicas (capítulos 1 a 5)	13
1.3. Explicación de las disposiciones básicas	14
2 Consideraciones relativas a la implementación	26
2.1. Decidir – Evaluación de impacto y opciones de reforma	26
2.2. Implementar – Legislar para obtener resultados consistentes y coordinados	32
ILUSTRACIONES	
Ilustración 1.1. Disposiciones básicas de las reglas GloBE	14
Ilustración 1.2. Determinación de los grupos multinacionales dentro del alcance de las reglas	15
Ilustración 1.3. Ejemplo: Examen del umbral de ingresos	16
Ilustración 1.4. Asignación de ingresos de las Entidades Constitutivas por jurisdicción	18
Ilustración 1.5. Tipos de ajustes al Resultado Neto Contable	19
Ilustración 1.6. Determinación de los Impuestos Cubiertos	21
Ilustración 1.7. Determinación de la ETR y cálculo del impuesto complementario	23
Ilustración 1.8. Orden de normas acordado	25
Figure 2.1. Ejemplo numérico – impuesto exigido según un QDMTT o un impuesto nacional no calificado	30

Introducción

1. En octubre de 2021, más de 135 jurisdicciones firmaron una solución de dos pilares con la finalidad de reformar las normas de tributación internacional para garantizar que las empresas multinacionales paguen una parte justa de impuestos dondequiera que operen y que generen beneficios¹. El Impuesto Mínimo Global, junto con la Cláusula de Sujeción a Imposición (STTR, por la sigla de Subject-to-Tax Rule en inglés) constituyen el segundo pilar de la Solución de Dos Pilares para abordar los desafíos fiscales que surgen de la globalización y la digitalización de la economía². La STTR es una norma aplicable sólo cuando se incorpora a un convenio de doble imposición, y que permite a la jurisdicción de origen recuperar la capacidad de gravar ciertas categorías definidas de ingresos transfronterizos intragrupo cuando éstos estén sujetos a tasas nominales de impuestos sobre la renta de sociedades inferiores al 9%³. El Impuesto Mínimo Global, que es el objeto de este Manual de Implementación, está basado en el Modelo de reglas globales contra la erosión de las bases imponibles (reglas GloBE por la sigla de Global Anti-Base Erosion en inglés) que una jurisdicción puede introducir para imponer, a los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación subjetivo de estas reglas, un impuesto complementario (en inglés top-up tax) sobre las utilidades que hayan sido gravadas con una tasa efectiva inferior al 15%, y así alcanzar dicho umbral.

2. Las reglas GloBE, una vez introducidas en la legislación nacional, están diseñadas para operar conjuntamente con las de otras jurisdicciones de forma que se cree un sistema coordinado e integral de tributación mínima que garantice que los grandes grupos de empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos sobre sus utilidades en cada jurisdicción donde operen. Las reglas requieren que los Grupos sujetos a este Impuesto Mínimo Global calculen sus utilidades, así como los impuestos que las gravan, de forma agregada en cada jurisdicción. Cuando este cálculo dé como resultado una tasa impositiva efectiva (ETR por la sigla de Effective Tax Rate en inglés) inferior al 15%, las reglas exigen que el grupo multinacional pague un impuesto complementario que elevará el importe total del impuesto sobre los “beneficios excedentes” del grupo multinacional en esa jurisdicción de baja imposición hasta alcanzar la tasa del 15%.

3. Este impuesto complementario lo recaudará la propia jurisdicción de baja imposición, en virtud del denominado Impuesto Mínimo Complementario Nacional Calificado (QDMTT por la sigla de Qualified Domestic Minimum Top-up Tax en inglés), o, cuando no se aplique ningún QDMTT, por otra jurisdicción que lo haya implementado mediante la aplicación de:

- Una Regla de Inclusión de Rentas (IIR por la sigla de Income Inclusion Rule en inglés), que aplica el impuesto complementario a la entidad matriz con respecto a las rentas de baja imposición de

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-de-resultados-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-julio-2023.pdf>.

² <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

³ <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>.

una Entidad Constitutiva (nota de la traducción: algunas jurisdicciones podrían preferir la expresión equivalente “Entidades Integrantes) en el grupo; o

- Una regla UTPR que deniega la deducción de gastos o requiere un ajuste equivalente, en la jurisdicción de una entidad subsidiaria, que produzca un incremento equivalente en los impuestos pagados por el Grupo multinacional.

4. Las Reglas Modelo GloBE establecen los términos detallados del Impuesto Mínimo Global. Se complementan con un Comentario⁴ y con Orientaciones Administrativas que se incorporan cada cierto tiempo al Comentario. Las reglas GloBE han sido redactadas como un modelo de legislación que cualquier jurisdicción dispuesta a implementarlo puede introducir en su legislación nacional. Las reglas definen los grupos multinacionales sujetos a su ámbito de aplicación y la metodología que se aplicará para calcular su Tasa Impositiva Efectiva en la jurisdicción, así como el impuesto complementario que pueda resultar aplicable. Las reglas están diseñadas para adaptarse a una amplia gama de grupos multinacionales y de sistemas tributarios, así como a diferentes reglas de consolidación fiscal, atribución de rentas y reglas de clasificación de entidades, que pueden no ser igualmente relevantes para todas las jurisdicciones. Las disposiciones básicas de las reglas se complementan con otras más detalladas que abordan el tratamiento de estructuras, transacciones y regímenes tributarios particulares, donde nuevamente la relevancia de estos aspectos dependerá de las circunstancias de cada jurisdicción que las implemente.

5. Las reglas GloBE funcionan como un enfoque común, lo cual significa que los miembros del Marco Inclusivo de BEPS (Marco Inclusivo) han decidido que no es obligatorio que las jurisdicciones adopten las reglas GloBE, pero si una jurisdicción decide hacerlo, debe implementarlas de manera consistente con los resultados proporcionados por las reglas GloBE, incluido el orden de aplicación de las reglas que ha sido acordado. Una implementación consistente de reglas nacionales paralelas proporcionará resultados transparentes y predecibles en todas las jurisdicciones, con los consiguientes beneficios tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Cuando las jurisdicciones avancen en la implementación, se asegurarán de que sus reglas nacionales se diseñen y administren de acuerdo con el enfoque común, brindándose asistencia mutua y revisando unas a otras la implementación de las reglas GloBE.

6. Desde la aprobación y publicación de las Reglas Modelo GloBE por parte del Marco Inclusivo, muchas jurisdicciones han tomado medidas tendentes a la implementación de estas reglas en su legislación nacional, de modo que el Impuesto Mínimo Global comenzará a aplicarse desde principios de 2024 con la introducción de la Regla de Inclusión de Rentas (IIR). Muchas jurisdicciones también han anunciado planes para introducir un QDMTT. No se espera que la UTPR entre en vigor antes de 2025⁵.

7. El propósito de este Manual de Implementación es complementar las reglas GloBE. No pretende ser un material adicional que dé orientaciones detalladas; lo que busca es introducir los elementos centrales de las reglas de manera que proporcione una puerta de entrada introductoria al diseño y funcionamiento general de las reglas. Ha sido preparado para que lo utilicen funcionarios de unidades de política tributaria, de administración tributaria y otras personas interesadas, para brindarles una comprensión general de las reglas GloBE y de su impacto esperado. Se limita a las reglas GloBE y no aborda la STTR.

8. El Manual de Implementación se divide en dos capítulos:

⁴ <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>, <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>.

⁵ No obstante, según el Puerto Seguro Transitorio de la UTPR, la UTPR no se aplicará antes de 2026 con respecto a la jurisdicción de la Entidad Matriz Última (UPE) si tiene una tasa de impuesto sobre la renta corporativa de al menos el 20%.

- El primer capítulo proporciona una visión general del Impuesto Mínimo Global. Proporciona un punto de partida para que el lector obtenga una comprensión amplia del alcance, diseño y funcionamiento de las reglas. Esta descripción general está redactada en un lenguaje sencillo, con el objetivo de hacer que el contenido de las reglas GloBE sea lo más accesible posible.
- El segundo capítulo establece las consideraciones que se deben tener en cuenta al evaluar las opciones de implementación.

9. La publicación de este Manual de Implementación responde originariamente a la solicitud de la Presidencia India del G20, y fue preparado para la reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales en octubre de 2023. El Manual puede sufrir actualizaciones ocasionales y complementa una serie de otros recursos y programas que se han desarrollado para ayudar a las jurisdicciones con la implementación de las reglas GloBE, como se resume a continuación:

- En octubre de 2022 la OCDE emitió un informe sobre los Incentivos Fiscales y el Impuesto Mínimo Global a las Sociedades⁶. Otras organizaciones internacionales han publicado análisis y orientaciones para los países que buscan implementar las reglas GloBE, incluido el Fondo Monetario Internacional⁷, el Grupo del Banco Mundial (GBM)⁸ y el Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible⁹. La Plataforma de Colaboración en Materia de Fiscalidad (PCT), un espacio donde el FMI, la OCDE, las Naciones Unidas y el GBM se reúnen para compartir planes y participar en proyectos colaborativos, se ha comprometido a actualizar el Kit de Herramientas sobre incentivos fiscales¹⁰, publicado por primera vez en 2015, para reflejar el impacto del Segundo Pilar en los países en desarrollo. El Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) también ha hecho una contribución clave que incluye orientaciones sobre la implementación de un Impuesto Mínimo Complementario Nacional¹¹, publicación que contiene sugerencias sobre cómo redactar una legislación sobre impuestos complementarios mínimos nacionales, un conjunto de herramientas para ayudar a los países africanos, y a otros países en desarrollo, a promulgar un impuesto complementario interno o doméstico.
- Como parte de su Programa de Relaciones Globales, la OCDE continúa ampliando la gama de formatos y herramientas de aprendizaje que abordan los elementos esenciales de la Solución de los Dos Pilares. Esto incluye una serie de seminarios en línea¹² sobre diferentes aspectos de las reglas, módulos de aprendizaje asíncrono (e-learning)¹³ y sesiones de preguntas y respuestas en vivo¹⁴. Este material está disponible en un módulo de aprendizaje electrónico dedicado a las reglas GloBE que se ha puesto a disposición de las administraciones tributarias y los funcionarios encargados de las políticas fiscales en la Plataforma de Intercambio de Conocimiento (Knowledge Sharing Platform o KSPTA).

⁶ <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>.

⁷ <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240>.

⁸ <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/5654aaa7-e7df-557a-91e6-e991e2101824/content>.

⁹ https://www.iisd.org/system/files/2023-06/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final_0.pdf.

¹⁰ https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/100756-Tax-incentives-Main-report-options-PUBLIC_0.pdf.

¹¹ https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=191&gl=1*6awrmf*_ga*ODY4NzA1MjExLjE3MDMwNjgxOTI.&_ga=2.20012732.589114753.1703068192-868705211.1703068192.

¹² <https://www.oecd.org/tax/tax-global/training-two-pillar-solution.htm>.

¹³ <https://www.oecd.org/tax/tax-global/self-paced-training.htm>.

¹⁴ <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/global-relations-calendar-of-events.htm>.

- La Red de Fortalecimiento de Capacidades del Foro de Administración Tributaria¹⁵ lanzó por su parte una “Red de Intercambio de Conocimientos”¹⁶ para los países en desarrollo sobre la implementación de la Solución de Dos Pilares. El objetivo de la Red de Intercambio de Conocimientos (KSN por sus siglas en inglés) es facilitar ‘respuestas rápidas a preguntas rápidas’ y conversaciones de alto nivel entre diferentes administraciones tributarias sobre cómo han abordado cuestiones administrativas particulares relacionadas con la implementación de ambos Pilares, centrándose inicialmente en cuestiones relacionadas con las reglas GloBE.
- Un apoyo más específico a los países está siendo integrado en los programas bilaterales sobre BEPS existentes en la OCDE. Esto incluye sesiones técnicas o informativas ad hoc, así como la incorporación de material sobre el Impuesto Mínimo Global en programas de inducción y otros eventos de capacitación. En 2022, la Secretaría del Marco Inclusivo estableció una serie de programas piloto destinados a ayudar a los países en desarrollo a considerar de manera proactiva sus opciones de políticas. Participan nueve países en desarrollo: Egipto, Georgia, Jamaica, Perú, Malasia, Namibia, Nigeria, Senegal y Tailandia. Las experiencias adquiridas en los programas piloto serán de utilidad para brindar apoyo continuo a un conjunto más amplio de miembros del Marco Inclusivo en el futuro. Este trabajo, junto con las instancias de capacitación y orientación más formales presentadas más arriba, es útil cuando los países están en el proceso de comprender las reglas.
- Además, Inspectores Fiscales Sin Fronteras (Tax Inspectors Without Borders o TIWB) ha decidido apoyar los esfuerzos de los países en desarrollo para implementar el Impuesto Mínimo Global. TIWB es una iniciativa conjunta de la OCDE y del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) para apoyar a los países a desarrollar capacidades en el área de la auditoría fiscal. Los Programas de TIWB complementan los esfuerzos más amplios de la comunidad internacional para fortalecer la cooperación en materia tributaria y contribuir a los esfuerzos de movilización de recursos internos de los países en desarrollo. Este apoyo incluirá el análisis de impacto de las reglas GloBE, así como el apoyo en la redacción de directrices, leyes y reglamentos para implementar el Impuesto Mínimo Global en la legislación nacional. Una vez que se introduzcan las reglas, TIWB podría brindar más asistencia para realizar evaluaciones de riesgos y ayudar con la administración de las reglas en la práctica.

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>.

¹⁶ <https://www.oecd.org/tax/administration/oecd-forum-on-tax-administration-launches-peer-to-peer-support-for-developing-countries-on-the-implementation-of-the-two-pillar-solution.htm>.

1 Visión general de las reglas GloBE

10. Las reglas GloBE se aplican a los grupos multinacionales que operen internacionalmente¹⁷ y tengan ingresos anuales iguales o superiores a 750 millones de euros. Restringir el Impuesto Mínimo Global a los grandes grupos multinacionales que tengan un volumen de operaciones por encima de 750 millones de euros permite alcanzar un punto de equilibrio entre preservar el impacto general y el rendimiento del Impuesto Mínimo Global como fuente de ingresos, a la vez que se minimizan los costos de cumplimiento y administración. El umbral de ingresos utilizado para determinar el alcance del Impuesto Mínimo Global es, en términos generales, equivalente al utilizado para los informes país por país (IPPP o CbCR) en virtud de la Acción 13 de BEPS. Esto también significa que los responsables de las políticas tributarias pueden utilizar las declaraciones presentadas por CbCR como punto de partida para evaluar el impacto potencial de las reglas GloBE en su jurisdicción.

11. Si un grupo multinacional está dentro del alcance de las reglas, debe calcular su tasa de imposición efectiva (ETR por sus siglas en inglés) para determinar si está justo en la tasa mínima del 15%, por debajo o por encima de ésta. Este cálculo de la ETR se realiza separadamente por cada jurisdicción. El punto de partida para el cálculo son las cuentas financieras de cada entidad constitutiva local en el Grupo multinacional, las mismas que se utilizan en la preparación de los estados financieros consolidados del Grupo. El uso de sistemas y estándares de contabilidad financiera consolidados simplifica el cumplimiento para los grupos multinacionales al aprovechar los sistemas existentes y mejora la administración al aprovechar los procesos de auditoría de estados financieros existentes, a la vez que garantiza que el estándar utilizado en la preparación de las cuentas sea el mismo en todas las jurisdicciones. Si bien el punto de partida para el cálculo de las rentas son las cuentas financieras, luego se realizan ciertos ajustes para alinear mejor los beneficios o pérdidas de la entidad local con la base imponible local y garantizar una asignación correcta de las rentas entre jurisdicciones. Las cuentas financieras también sirven como punto de partida para cuantificar los impuestos devengados y pagados sobre las rentas obtenidas en cada jurisdicción.

12. En conjunto, las rentas y los impuestos ajustados se utilizan para calcular la ETR de un Grupo en una jurisdicción. Cuando este cálculo da como resultado una ETR inferior al 15%, el grupo multinacional debe pagar un impuesto complementario para llevar el monto total del impuesto en esa jurisdicción de baja tributación hasta la tasa del 15%. El impuesto complementario sólo se calcula en relación con las rentas insuficientemente gravadas en una jurisdicción después de aplicar una "exclusión de rentas basada en la sustancia". El fundamento de política subyacente a la exclusión, que utiliza la nómina y los activos materiales como indicadores de actividades sustantivas, es excluir de las reglas GloBE un rendimiento fijo proveniente de las actividades sustantivas que un grupo multinacional lleve a cabo dentro de una jurisdicción. La exclusión de un rendimiento fijo de actividades sustantivas centra el Impuesto Mínimo Global en los "beneficios excedentes", entre los cuales se encuentran los ingresos derivados de intangibles, que son más susceptibles a los riesgos de BEPS.

¹⁷ Cualquier jurisdicción que implemente el GloBE puede optar por aplicar la IIR, UTPR y el QDMTT también a grupos puramente nacionales, así como el QDMTT a grupos con ingresos inferiores a 750 millones de euros.

13. El impuesto complementario resultante se recauda mediante tres tipos de disposiciones: el QDMTT, la IIR y el UTPR. Estas disposiciones se aplican de acuerdo con un orden de reglas acordado, que está integrado en el diseño de las reglas GloBE, y que opera de la siguiente manera:

- a. Los ingresos con baja tributación están sujetos primero a impuestos en la jurisdicción local. Como punto de partida, el impuesto adicional devengado puede recaudarse mediante la aplicación de un QDMTT que permita a la jurisdicción donde se originaron las rentas con baja tributación imponer una cantidad adicional de impuesto sobre los beneficios excedentes del grupo multinacional, de suerte que lleve la ETR de dichas rentas hasta el tipo mínimo del 15%.
- b. Los derechos impositivos secundarios se asignan a la jurisdicción matriz. Si la jurisdicción de la fuente de los ingresos con baja tributación no aplica un QDMTT, la obligación de pagar el impuesto complementario generalmente se impondrá a la entidad matriz última del grupo multinacional (UPE por la sigla en inglés de Ultimate Parent Entity) en virtud de una IIR cualificada. Si la UPE está ubicada en una jurisdicción que no haya implementado una IIR cualificada, entonces las reglas del GloBE generalmente establecen que el impuesto complementario se aplique a la siguiente entidad más alta en la cadena de propiedad, siempre que esté ubicada en una jurisdicción con una IIR cualificada.
- c. **En defecto de una IIR, los derechos impositivos residuales se asignan a otras jurisdicciones que implementen las reglas GloBE.** Cuando la IIR no se pueda aplicar a los ingresos escasamente gravados de una jurisdicción, el impuesto complementario lo recaudarán todas las jurisdicciones que hayan implementado una UTPR, a menudo denominada “regla de rentas insuficientemente gravadas”. El importe total del impuesto complementario calculado según las normas GloBE se asignará entre jurisdicciones mediante una clave de reparto basada en la sustancia. Sobre dicha parte asignada, cada jurisdicción recaudará el impuesto complementario aplicando la UTPR en forma de denegación de deducciones en su impuesto a la renta de sociedades, o bien mediante un mecanismo equivalente.

14. Por lo tanto, las reglas GloBE preservan los derechos primarios de imposición de la jurisdicción local sobre sus propias rentas. Como punto de partida, cualquier impuesto cubierto por las normas y cobrado por la jurisdicción local sobre las rentas nacionales de sus contribuyentes, se tiene en cuenta al calcular la ETR jurisdiccional del Grupo multinacional. Además, las normas GloBE también proporcionan a la jurisdicción local un mecanismo adicional para proteger su base impositiva nacional mediante la implementación del QDMTT. El QDMTT permite a la jurisdicción aplicar un impuesto complementario a los beneficios excedentes locales del grupo multinacional cuando esos beneficios están sujetos a una ETR general inferior al 15%. La aplicación de este impuesto adicional no alterará el costo general después de impuestos de las inversiones para el Grupo multinacional, porque el Grupo simplemente habría estado sujeto a la misma obligación tributaria en otra jurisdicción, de conformidad con una IIR o una UTPR.

1.1. Estructura de la Reglas Modelo GloBE

15. Las Reglas Modelo GloBE sirven como un ejemplo para redactar la legislación nacional, ya sea incorporándolas directamente o por referencia, a la legislación nacional. Las reglas se dividen en 10 capítulos. Los Capítulos 1 a 5 (y las definiciones establecidas en el Capítulo 10) contienen las disposiciones básicas de las reglas que definen los Grupos multinacionales dentro del alcance de las normas, el mecanismo para calcular la tasa impositiva efectiva (ETR) y cualquier obligación tributaria complementaria resultante. Estas disposiciones básicas son fundamentales para comprender cómo funcionan las reglas y para identificar los casos en los que puede surgir el impuesto complementario.

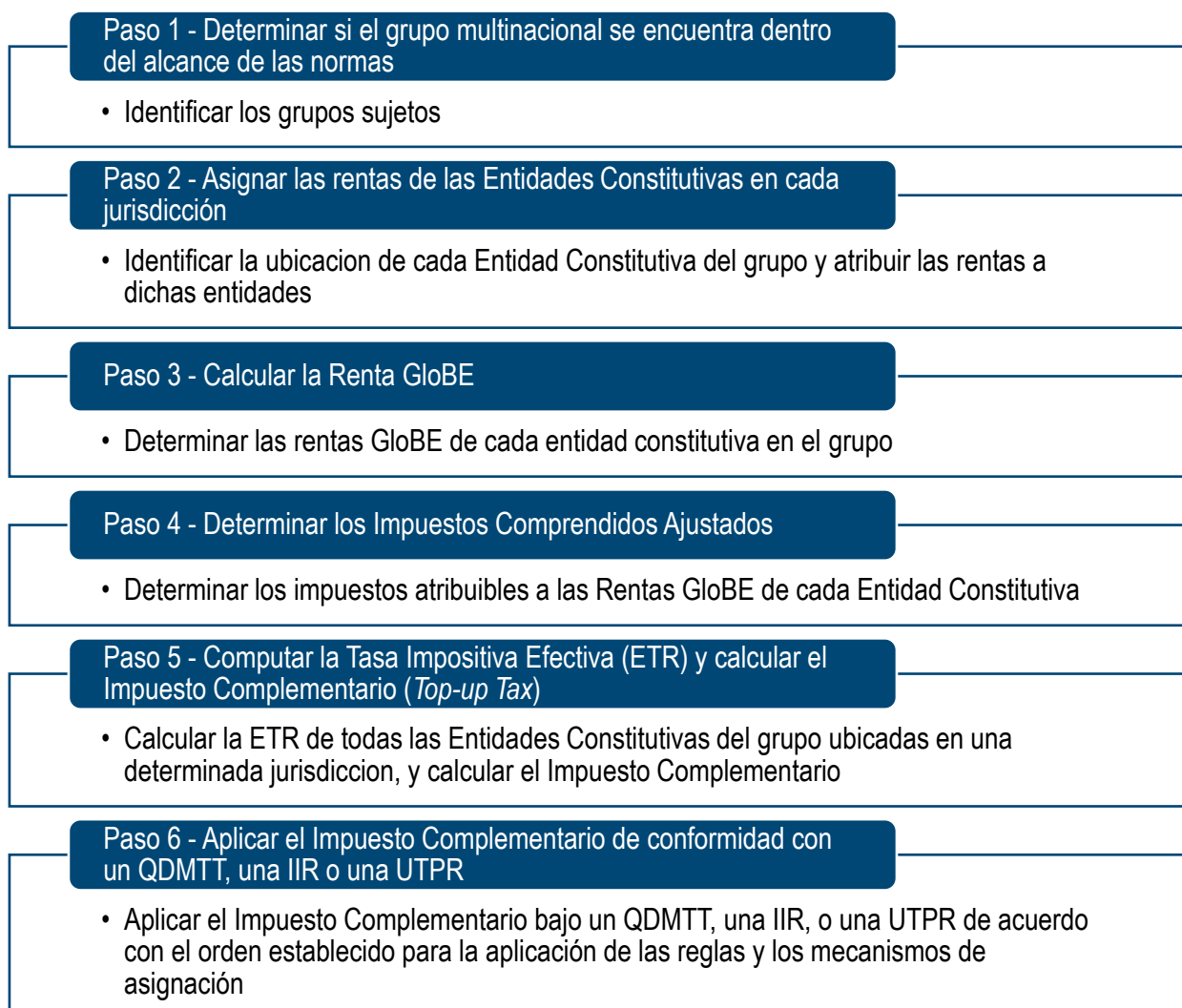
16. El resto de los temas tratados en los Capítulos 6 a 9 de las Reglas Modelo GloBE es de naturaleza más técnica o administrativa. El Capítulo 6 trata de los ajustes que deben realizarse con

respecto a fusiones y adquisiciones y de ciertas estructuras corporativas. El Capítulo 7 trata de la aplicación de las normas a ciertos regímenes impositivos corporativos atípicos. El Capítulo 8 establece las obligaciones de presentación de declaraciones, mientras que el Capítulo 9 proporciona un alivio transitorio para los grupos multinacionales que ingresan al Impuesto Mínimo Global. Si bien es importante que una jurisdicción que implemente estas reglas comprenda cómo funcionan las disposiciones de los Capítulos 6 a 9, no es esencial un conocimiento detallado de las reglas para evaluar el probable impacto general de las reglas GloBE. En consecuencia, este Manual de implementación solo resume las disposiciones básicas.

1.2. Disposiciones básicas (capítulos 1 a 5)

17. Las disposiciones básicas que establecen el alcance y funcionamiento de las reglas se contienen en los Capítulos 1 a 5 de las Reglas Modelo GloBE. Estas disposiciones incluyen todos los pasos básicos que un grupo multinacional debe seguir para calcular su obligación tributaria complementaria. Tales pasos se pueden ilustrar de la siguiente manera y se explican con más detalle a continuación:

Ilustración 1.1. Disposiciones básicas de las reglas GloBE



1.3. Explicación de las disposiciones básicas

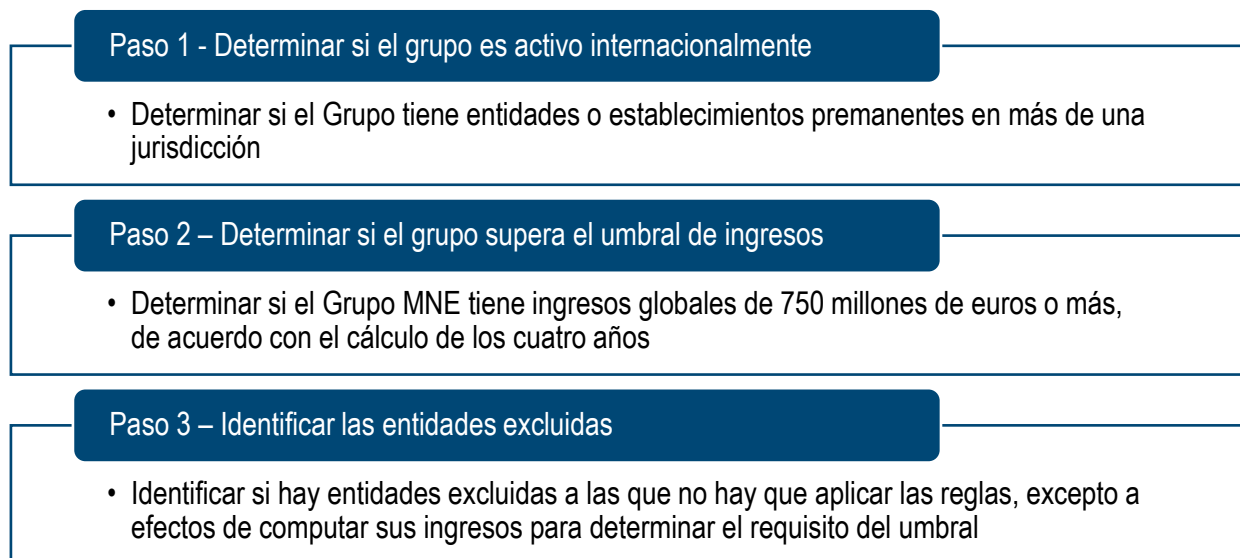
1.3.1. Paso 1 - determinar si el grupo multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas

18. Las normas GloBE sólo se aplican a grupos que operan internacionalmente con ingresos consolidados que alcancen el umbral de 750 millones de euros de ingresos. El Marco Inclusivo decidió limitar la aplicación de las reglas GloBE a grupos internacionales con ingresos iguales o superiores a 750 millones de euros para minimizar los costos de cumplimiento asociados con la introducción del Impuesto Mínimo Global y al mismo tiempo maximizar su efectividad, dado que, en este umbral, las reglas aún capturan una parte muy grande de las utilidades corporativas generales¹⁸. A un nivel más

¹⁸ La OCDE estima que aproximadamente el 90% de los ingresos corporativos están controlados por grupos multinacionales que superan el umbral de 750 millones de euros.

granular, la determinación de los Grupos sujetos al impuesto se puede realizar siguiendo los tres pasos ilustrados en el siguiente diagrama.

Ilustración 1.2. Determinación de los grupos multinacionales dentro del alcance de las reglas



Requisito del Grupo Multinacional

19. El primer paso es determinar si la Entidad Constitutiva en cuestión es miembro de un grupo que opere internacionalmente. Generalmente, dos entidades serán tratadas como miembros del mismo grupo cuando ambas estén bajo el control común de una matriz última (UPE por sus siglas en inglés) que esté (o estaría) obligada a incluir dichas entidades en sus estados financieros consolidados. Un grupo operará internacionalmente cuando tenga entidades u operaciones en más de una jurisdicción (es decir, un Grupo Multinacional). El uso del criterio de la consolidación contable para definir el alcance de un Grupo sigue el mismo enfoque adoptado en el CbCR (Informe País por País). El requisito de la consolidación proporciona un estándar estable y consistente que aprovecha las prácticas contables existentes como una forma relativamente fácil de determinar cuándo un grupo está dentro del alcance del Impuesto, y cuáles entidades del grupo están dentro del alcance de las normas.

20. El requisito de ser miembro de un Grupo significa que las reglas GloBE no pueden aplicarse a entidades independientes que no consoliden con ninguna otra entidad. Es importante, sin embargo, destacar que las reglas GloBE también se aplican a una entidad que opere internacionalmente y que tenga un Establecimiento Permanente (EP) en otra jurisdicción. Sin esta regla, una gran entidad nacional podría intentar establecer sucursales en lugar de filiales en una jurisdicción extranjera simplemente para evitar verse atrapada por las reglas.

Requisito del umbral de ingresos

21. El Grupo Multinacional también debe alcanzar un determinado umbral de ingresos antes de que se le apliquen las reglas GloBE. El umbral se computa a partir de los ingresos que se consignan en los estados financieros consolidados del Grupo Multinacional, y el importe del umbral mínimo es el mismo utilizado para el CbCR (750 millones de euros). Sin embargo, a diferencia del CbCR, que se basa en un cálculo anual, el umbral de ingresos para el Impuesto Mínimo Global se basa en la consideración de los últimos cuatro años. Este requisito tiene como objetivo proporcionar resultados más estables y predecibles, en particular para los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales estén cercanos al

umbral. Se analiza si el grupo multinacional obtuvo 750 millones de euros o más de ingresos en dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal que se esté examinando. Los ingresos consolidados del año en curso no se tienen en cuenta para el cálculo de los cuatro años. Esto garantiza que un Grupo Multinacional sepa, al comienzo del año fiscal de que se trate, o poco después, si estará dentro del alcance de las reglas GloBE en dicho año. El examen de los último cuatro años se ilustra en el siguiente ejemplo.

Ilustración 1.3. Ejemplo: Examen del umbral de ingresos



22. Como se observa en la Ilustración 1.3., al evaluar si un Grupo Multinacional se encuentra dentro del alcance de las normas, el requisito del umbral de ingresos toma en cuenta los cuatro años anteriores. En este caso, los ingresos consolidados superaron el umbral de 750 millones de euros en dos de los cuatro años precedentes, concretamente, en 2021 y en 2023. Aunque el grupo multinacional no obtuvo más de 750 millones de euros de ingresos consolidados todos los años, cumple con el criterio del umbral mínimo. Los ingresos consolidados en el año fiscal de que se trate no se tienen en cuenta en el cálculo, de modo que el Grupo multinacional podrá determinar si está sujeto a las normas al comienzo del año fiscal en cuestión.

Entidades Excluidas

23. Un Grupo Multinacional está formado por entidades que están obligadas a consolidar sus cuentas financieras, y esas entidades son generalmente las que están sujetas a las reglas GloBE. Ciertas entidades, como las organizaciones gubernamentales o los fondos de inversión, no están obligadas a consolidar sus estados financieros y, por lo tanto, no estarán dentro del alcance de las reglas GloBE. En algunos casos, sin embargo, es posible que se requiera que estas entidades consoliden con sus filiales controladas según la norma contable aplicable. Para evitar que estas entidades queden sujetas a las reglas GloBE simplemente por su tratamiento contable, las reglas GloBE prevén además una exclusión específica para estas entidades, de modo que no estén sujetas a las disposiciones operativas de las reglas GloBE.

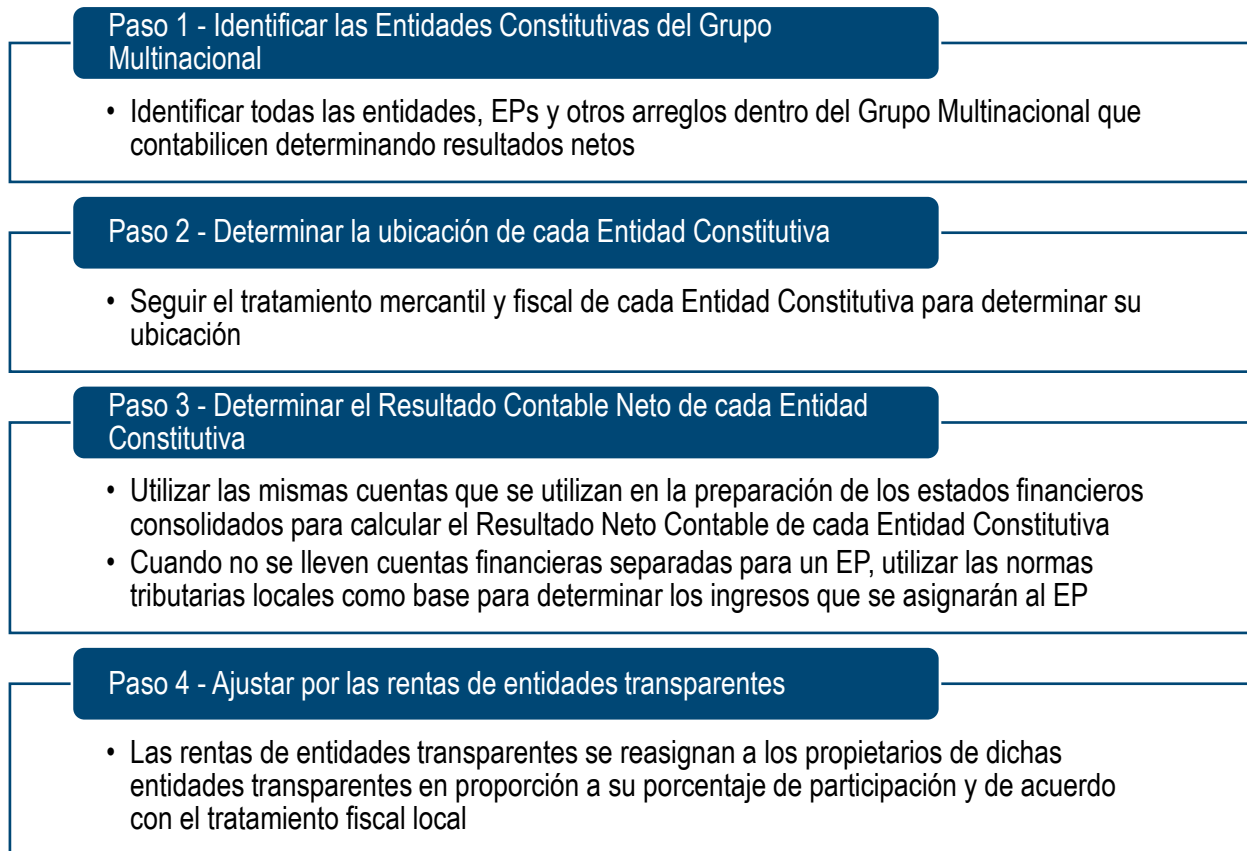
24. Por tanto, las normas sobre Entidades Excluidas se refieren sólo a entidades que formen parte del grupo consolidado. Hay tres categorías de Entidades Excluidas. La primera incluye a entidades que

llevan a cabo actividades de interés público, como pueden ser las organizaciones gubernamentales y las entidades sin fines de lucro; la segunda categoría son vehículos de inversión con neutralidad fiscal, como los fondos de pensiones y los fondos de inversión. Además, y con el fin de evitar crear distorsiones en la forma en que estas entidades excluidas se estructuran para fines societarios, la definición de Entidad Excluida también se extiende a una tercera categoría, compuesta por ciertas entidades tenedoras de valores controladas por entidades excluidas. Si bien las entidades excluidas no están sujetas a las disposiciones operativas de las reglas GloBE, siguen siendo miembros de un grupo multinacional y, por lo tanto, sus ingresos se tienen en cuenta para evaluar si el grupo multinacional cumple con el umbral de ingresos de 750 millones de euros. Esto garantiza la coherencia con el umbral para la presentación de informes país por país (CbCR) y evita que haya que contemplar reglas adicionales para abordar el tratamiento de los ingresos atribuibles a transacciones entre la Entidad Excluida y el resto del Grupo (incluidas posibles reglas anti elusión para proteger contra la fragmentación).

1.3.2. Paso 2 - Asignar los ingresos de las Entidades Constitutivas sobre una base jurisdiccional

25. Una vez que se ha determinado que un Grupo multinacional está sujeto a las reglas GloBE, el siguiente paso es que el Grupo determine la ubicación y los ingresos de cada Entidad Constitutiva. La ubicación de cada Entidad Constitutiva será la que corresponda a su tratamiento fiscal local. El punto de partida para calcular los ingresos de una Entidad Constitutiva es el Resultado Contable Neto de Utilidades o Pérdidas (en inglés Financial Accounting Net Income or Loss, a menudo abreviada como FANIL), derivado de la contabilidad financiera y determinado para preparar los estados financieros consolidados del Grupo Multinacional. Cuando una Entidad Constitutiva sea fiscalmente transparente de acuerdo con la legislación fiscal local, entonces una parte de sus ingresos pueden considerarse como si afluyeran a otra entidad del grupo, de acuerdo con su tratamiento a efectos fiscales. A continuación, se detalla un desglose de los pasos que un grupo multinacional podría seguir para determinar el resultado contable neto y la ubicación de cada entidad constitutiva.

Ilustración 1.4. Asignación de ingresos de las Entidades Constitutivas por jurisdicción



26. Como se observa en la ilustración anterior, el primer paso para asignar rentas sobre una base jurisdiccional es identificar las Entidades Constitutivas dentro del Grupo Multinacional. Cada entidad dentro del Grupo será una Entidad Constitutiva separada. Sin embargo, también se crea una Entidad Constitutiva separada cuando se forma un EP o los miembros del Grupo celebran cualquier acuerdo que requiera que se preparen cuentas separadas para determinar los ingresos netos.

27. Se considera que cada Entidad Constitutiva tiene una ubicación. Esta ubicación generalmente se basa en la jurisdicción donde dicha Entidad Constitutiva esté sujeta a impuesto sobre la renta según la legislación nacional, ya sea por su residencia, lugar de constitución o por cualquier criterio análogo. Ciertas Entidades Constitutivas (tales como entidades consideradas transparentes a efectos fiscales) pueden no estar sujetas a impuestos en ningún lugar y pueden ser tratadas como “Entidades Apátridas”.

28. Después, el Grupo Multinacional determina el Resultado Contable Neto de cada Entidad Constitutiva. La base para esta determinación son las cuentas financieras que se utilizan para la preparación de los estados financieros consolidados del Grupo Multinacional. Sin embargo, las reglas GloBE prevén una simplificación al confiar en una norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada cuando no sea razonablemente posible utilizar la norma de contabilidad financiera utilizada para la preparación de los estados financieros consolidados. Todas estas cuentas financieras, independientemente de la norma contable bajo la cual se preparen, mostrarán la utilidad o pérdida neta final de la Entidad Constitutiva antes de realizar cualquier ajuste de consolidación que eliminaría ingresos o gastos atribuibles a transacciones intragrupo. Exigir el uso de las cuentas financieras que se utilizan en la preparación de los estados financieros consolidados garantiza que se utilice un estándar único en todas las jurisdicciones. También resulta en una simplificación del cumplimiento y puede proporcionar robustez adicional a las reglas si los Estados Financieros Consolidados están sujetos a auditoría.

29. Es posible que no siempre se lleven cuentas financieras separadas para un EP. En caso de que no se formulen, será necesario preparar cuentas o informes financieros para computar el monto que habría sido reflejado en las cuentas financieras. Sin embargo, en muchos casos es posible que se lleven cuentas separadas para un EP, ya sea con fines de gestión o bien para cumplir con las normas tributarias locales. Dado que las reglas GloBE se basan principalmente en información contable en lugar de cuentas de gestión o información fiscal local, las utilidades o pérdidas deben asignarse adecuadamente entre la entidad principal y el EP.

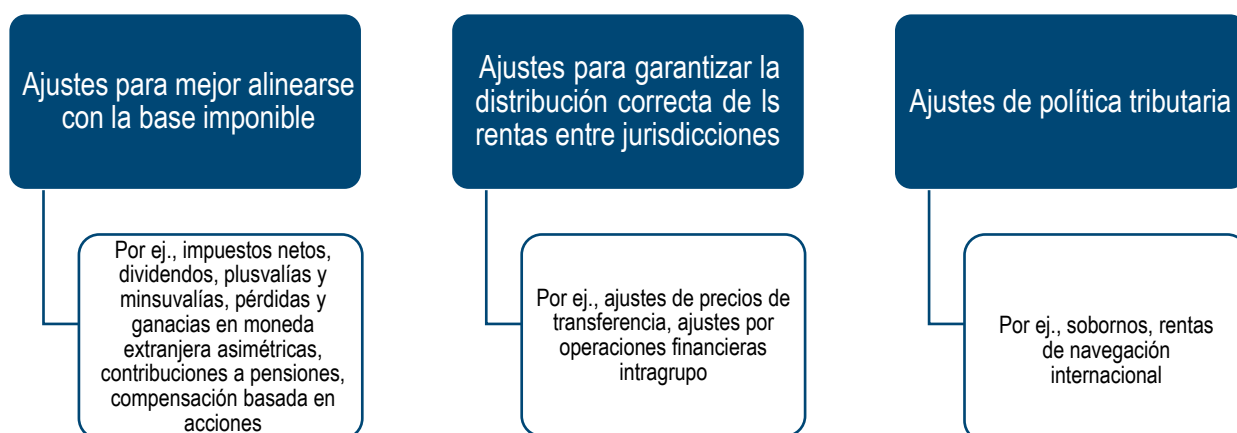
30. En ciertos casos, parte o todas las rentas o pérdidas de una entidad transparente se reconocen a efectos fiscales en las manos de otra Entidad Constitutiva, su propietaria. En este caso, las reglas GloBE siguen el tratamiento tributario local al imputar el monto correspondiente de renta o pérdida al propietario de la Entidad Constitutiva. De esta manera, las reglas de GloBE respetan las reglas de clasificación de entidades según la ley local y al tiempo garantizan el cálculo correcto de las rentas o pérdidas GloBE, la tasa impositiva efectiva (ETR) y cualquier impuesto complementario.

31. El Marco Inclusivo también ha acordado orientaciones administrativas y simplificaciones, especialmente para los primeros años, a fin de proporcionar un alivio transitorio con respecto a las obligaciones de cumplimiento, al limitar las circunstancias en las que un grupo multinacional deberá realizar cálculos GloBE a un pequeño número de jurisdicciones que se identifican sobre la base de información que ya está disponible (por ejemplo, informes país por país o CbCR por sus siglas en inglés). Estos rasgos del diseño del GloBE ofrecen flexibilidad con respecto al uso de cuentas financieras, conversión de moneda, uso de datos agregados y otros elementos que aseguran la simplificación de las reglas sin socavar su efectividad.

1.3.3. Paso 3 - Calcular las rentas GloBE

32. En el tercer paso, las Rentas o Pérdidas GloBE de cada Entidad Constitutiva se determinan haciendo ciertos ajustes a su Resultado Contable Neto para llegar al cómputo de sus Rentas (o Pérdidas) GloBE. Los ajustes realizados para convertir el Resultado Contable Neto en las Rentas a efectos de las normas GloBE tienen como objetivo alinear mejor la base imponible del Impuesto Mínimo Global con la que normalmente se aplica a fines impositivos locales. La lista completa de ajustes se establece en el artículo 3.2. de las Reglas Modelo. Los ajustes se dividen en tres tipos básicos, como se ilustra en el siguiente diagrama.

Ilustración 1.5. Tipos de ajustes al Resultado Neto Contable



Ajustes para mejor alinearse con la base imponible

33. La mayoría de los ajustes realizados al Resultado Contable Neto están concebidos para acercar los ingresos de la Entidad Constitutiva a la base imponible, considerando diferencias comunes entre la contabilidad financiera y la base imponible, de forma que se logren los objetivos de política del Impuesto. Muchas jurisdicciones, por ejemplo, eximen los dividendos intragrupo (o reconocen otras modalidades de desgravación), o tienen reglas especiales para calcular la deducción correspondiente al pago de retribuciones basadas en acciones. Las reglas GloBE contienen ajustes similares para preservar las opciones de política inherentes a estos ajustes a la base imponible, que son comunes en todas las jurisdicciones (evitando así la doble imposición y proporcionando una deducción completa por los gastos laborales).

Ajustes para asegurar la correcta asignación de ingresos entre jurisdicciones

34. Estos ajustes previenen la incorrecta asignación de ingresos entre entidades ubicadas en diferentes jurisdicciones. Por ejemplo, las transacciones transfronterizas intragrupo deben computarse a un precio de plena competencia (arm's length price en inglés) en el cálculo de las rentas o pérdidas GloBE. El fundamento de este ajuste es proteger la integridad de la determinación de la base del GloBE a nivel de jurisdicción. La fijación de precios incorrectos en las transacciones transfronterizas entre Entidades Constitutivas distorsiona el cálculo de las Rentas o Pérdidas GloBE en ambas jurisdicciones. Con respecto a los acuerdos de financiación intragrupo, las reglas contienen una disposición antiabuso que tiene como objetivo neutralizar determinadas transacciones intragrupo diseñadas para evitar que surjan impuestos complementarios al aplicar las reglas GloBE.

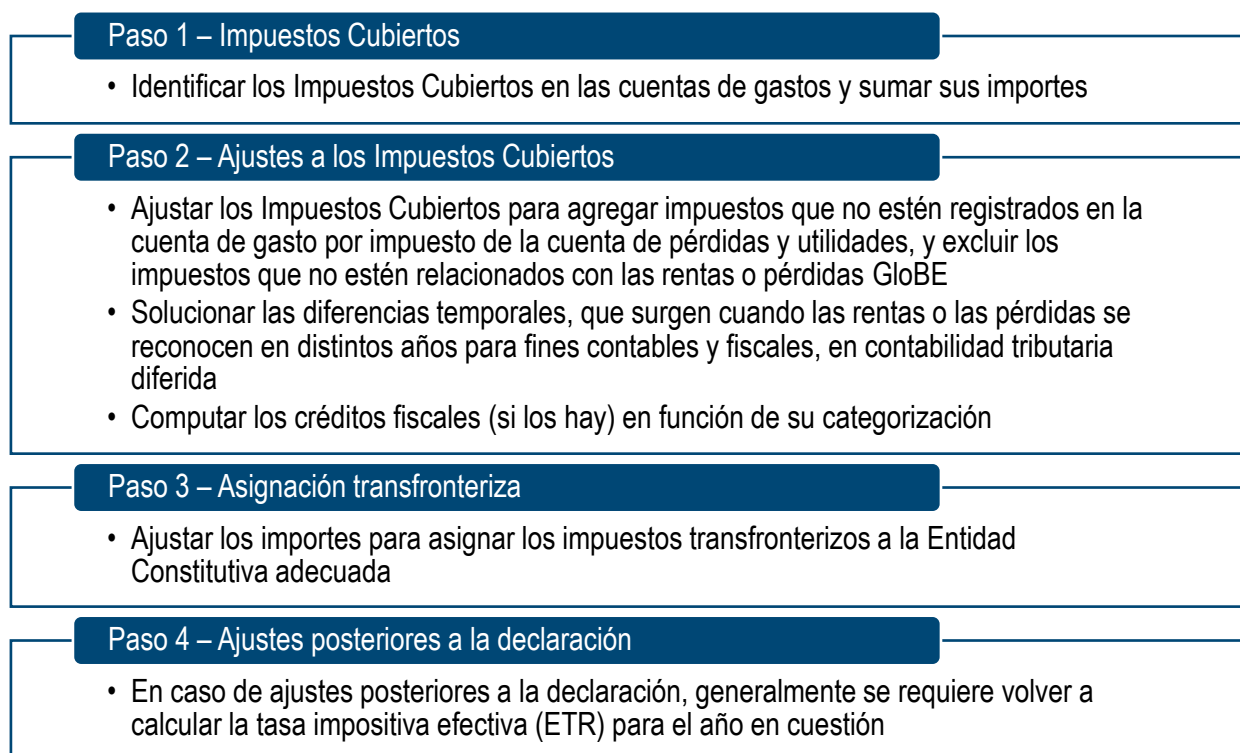
Otros ajustes basados en consideraciones de política

35. Según las reglas GloBE, los pagos ilegales no son admisibles como gasto en el cálculo de las Rentas o Pérdidas GloBE (aunque se permite el pago de multas y sanciones hasta un monto máximo de 50.000 EUR). La denegación de la deducibilidad de estos gastos forma parte de la lucha contra la corrupción e impide que el sujeto pasivo comparta la carga económica del gasto con el público a través de reducir sus pagos impositivos.

1.3.4. Paso 4 - Determinar los Impuestos Cubiertos Ajustados

36. Una vez que se han calculado las Rentas o Pérdidas GloBE para cada Entidad Constitutiva, es necesario calcular los impuestos asociados con esas rentas. Tal como el punto de partida para calcular las rentas o pérdidas de GloBE es el Resultado Contable Neto, determinado de acuerdo con las normas utilizadas para la información financiera consolidada, el punto de partida para calcular los impuestos cubiertos es el gasto por impuestos corrientes tal como se registra en esas cuentas financieras, que incluye los ajustes por impuestos diferidos y la ventaja fiscal de las pérdidas. El enfoque, paso a paso, para llegar a los Impuestos Cubiertos Ajustados se describe en la siguiente figura:

Ilustración 1.6. Determinación de los Impuestos Cubiertos



Impuestos cubiertos

37. El punto de partida es el gasto tributario corriente devengado por la Entidad Constitutiva y registrado en la cuenta de pérdidas y utilidades de la Contabilidad Financiera en el Año Fiscal en curso, en relación con los Impuestos Cubiertos. Estos incluyen impuestos sobre la renta, definidos de manera que proporcionen un reconocimiento consistente y flexible en una amplia gama de sistemas tributarios, pero no incluyen impuestos no basados en la renta, como los indirectos, los impuestos (o retenciones) sobre la nómina y los que recaigan sobre la propiedad. Los impuestos sobre la renta generalmente incluirán todos los devengados localmente por una Entidad Constitutiva sobre sus rentas, pero también pueden incluir impuestos extranjeros, tales como retenciones sufridas en el extranjero e impuestos en virtud de normas de compañías foráneas controladas (Controlled Foreign Company rules o CFC), o impuestos exigidos por la jurisdicción de la casa matriz sobre las rentas de un EP en otra jurisdicción.

Ajustes a los impuestos cubiertos

38. Partiendo del concepto de Impuestos Cubiertos, es necesario realizar una serie de ajustes para llegar a los Impuestos Cubiertos Ajustados. Primero, es necesario eliminar cualquier impuesto que esté contenido en la cuenta de gasto por impuesto pero que no sea Impuesto Cubierto. Estos ajustes incluyen un mecanismo para incluir los impuestos de una Entidad Constitutiva que no están registrados en la cuenta de impuestos del estado de pérdidas y utilidades, así como para excluir los que no estén relacionados con las rentas o pérdidas GloBE, por ejemplo, impuestos sobre dividendos excluidos o impuestos sobre ganancias patrimoniales excluidas.

39. Además de los gastos tributarios devengados durante un año fiscal, las cuentas financieras reconocen otro tipo de pasivo tributario: un gasto por impuestos diferidos. El gasto por impuestos diferidos en las cuentas financieras es un ajuste de la contabilidad financiera que está diseñado para tener en cuenta las diferencias entre el momento de reconocimiento de los ingresos y los gastos a

efectos fiscales, y a efectos de la información financiera, así como el impacto del uso fiscal de las pérdidas. El hecho de que las normas GloBE tengan en cuenta los movimientos de los activos y pasivos por impuestos diferidos registrados en las cuentas financieras, permite que las normas tengan en cuenta estas diferencias temporales sin dar lugar a impuestos complementarios (top-up-taxes) adicionales. Ciertos ajustes a las cuentas de impuestos diferidos existentes se realizan para proteger la integridad de las reglas GloBE. Por ejemplo, el crédito por obligaciones por impuestos diferidos tiene como tope la tasa mínima, para evitar que un impuesto superior compense con otras rentas no relacionadas. Las reglas también incluyen un mecanismo de “recuperación” que ajusta ciertos pasivos por impuestos diferidos que no se hayan revertido (es decir, que el impuesto no se haya pagado realmente) dentro de cinco años. Los créditos fiscales que se tratan como una reducción de los impuestos cubiertos generalmente se tienen en cuenta en el año en que se utilizan dichos créditos. Por otra parte, los créditos fiscales reembolsables admisibles, que deben reembolsarse en un plazo de cuatro años, se tratan como ingresos en el año en que se devenga el derecho al crédito.

Asignación transfronteriza

40. Se realizan ajustes adicionales para asignar ciertos impuestos transfronterizos a la Entidad Constitutiva adecuada, como impuestos exigidos bajo un régimen de compañía foránea controlada (CFC), impuestos por distribuciones, retenciones de impuestos sobre dividendos pagados y el impuesto sobre un EP, una Entidad Fiscalmente Transparente, o una entidad híbrida.

Ajustes posteriores a la presentación de la declaración

41. En la medida en que haya cambios en la obligación tributaria después de la presentación de la declaración, hay que identificar las adiciones o reducciones de los impuestos cubiertos y asignarlas a una jurisdicción y período de tiempo en particular. A veces, tales ajustes son el resultado de una auditoría o de un ajuste por precios de transferencia. En otros casos, el impuesto devengado no se paga realmente. Como el gasto tributario corriente se basa en una metodología de devengo y no se aplica el criterio de caja (se reconocen los impuestos antes de que se paguen a la administración tributaria), es necesario que exista un mecanismo para abordar los casos en los que los impuestos no son pagados de manera efectiva.

1.3.5. Paso 5 - Determinación de la ETR y cálculo del impuesto complementario

Cálculo de la ETR

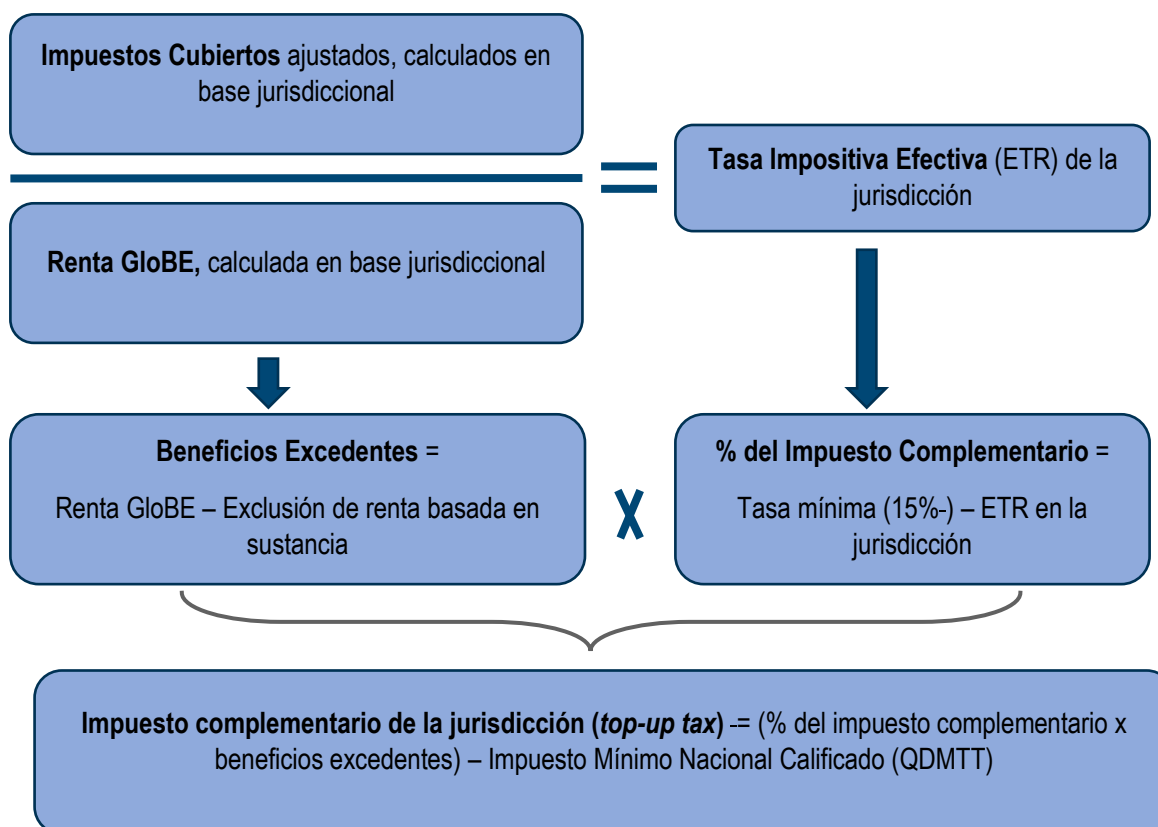
42. Las Rentas o Pérdidas GloBE y los Impuestos Cubiertos de cada Entidad Constitutiva ubicada en la misma jurisdicción se suman para calcular la tasa impositiva efectiva (ETR) de la jurisdicción. Sin embargo, es posible que exista una metodología simplificada para calcular la ETR bajo un régimen de protección o puerto seguro (safe harbour en inglés), por ejemplo, el puerto seguro transitorio de CbCR. Además, cuando el Grupo Multinacional tenga operaciones limitadas en una jurisdicción, no se requerirá el cálculo de la ETR. Esta exclusión se aplica a jurisdicciones donde los ingresos y las rentas de un grupo multinacional estén por debajo del umbral de minimis (10 millones de euros y 1 millón de euros, respectivamente).

Cómputo del impuesto complementario

43. El porcentaje del impuesto complementario devengado es la diferencia entre la tasa mínima del 15% y la ETR en la jurisdicción. Ese porcentaje de impuesto adicional se aplica luego a las rentas o pérdidas GloBE en la jurisdicción, pero después de deducir un volumen de rentas correspondiente a actividades sustanciales. La exclusión de renta basada en actividades sustanciales se calcula como un porcentaje de los activos tangibles y los gastos de personal (nómina). Es la porción de las rentas que

excede el monto de la exclusión debida a la sustancia (los “beneficios excedentes”) la que está sujeta al impuesto complementario que eleva el impuesto total del Grupo Multinacional sobre sus beneficios excedentes hasta la tasa del 15%. A continuación, se muestra una ilustración de la fórmula para calcular el impuesto complementario de una jurisdicción.

Ilustración 1.7. Determinación de la ETR y cálculo del impuesto complementario



44. Una vez que se haya calculado el impuesto complementario, se distribuirá entre todas las Entidades Constitutivas que tengan Rentas GloBE en la jurisdicción de baja tributación para el año fiscal, y en proporción a dichas rentas.

1.3.6. Paso 6 - Cobrar el impuesto complementario en una de tres modalidades: QDMTT, IIR o UTPR

45. La obligación de pagar un impuesto complementario por una entidad constitutiva en un grupo multinacional sujeto surge bajo tres tipos de disposiciones: el QDMTT, el IIR y el UTPR.

QDMTT

46. Las reglas GloBE contemplan la posibilidad de que las jurisdicciones introduzcan su propio impuesto mínimo complementario basado en la mecánica GloBE. Si una jurisdicción tiene un impuesto mínimo nacional que es consistente con las reglas GloBE y, por lo tanto, se considera un impuesto mínimo nacional “calificado” (QDMTT), dicho impuesto interno satisface la obligación tributaria complementaria sobre esta renta que determinarían las reglas GloBE. El QDMTT refuerza el derecho primario de una jurisdicción a gravar sus propias rentas.

IIR

47. Si la jurisdicción donde está ubicada la Entidad Constitutiva con baja imposición no tiene un QDMTT, la jurisdicción donde esté ubicada la matriz última (UPE) de dicha entidad podrá recaudar el impuesto complementario bajo la regla de inclusión de rentas (IIR). Cuando se aplica la IIR, el impuesto mínimo complementario se paga por la entidad matriz, en proporción a su participación en la propiedad de las entidades respecto de las cuales se ha asignado un impuesto complementario. Generalmente, la IIR se aplica a nivel de la matriz última (UPE), pero puede aplicarse a entidades subordinadas a ésta en la cadena de propiedad si en la jurisdicción de la UPE no se aplica una regla IIR. Las reglas también establecen que la IIR debe ser aplicada por una entidad matriz intermedia (IPE por sus siglas en inglés) en la que exista un interés minoritario significativo, como forma de minimizar la dilución del impuesto complementario sobre rentas de baja imposición. Como se mencionó anteriormente, en el cálculo del impuesto complementario se deducirá cualquier QDMTT pagado en otra jurisdicción y, en el caso del régimen de protección (safe harbour) del QDMTT, se reducirá a cero y quedará, por tanto, eliminado.

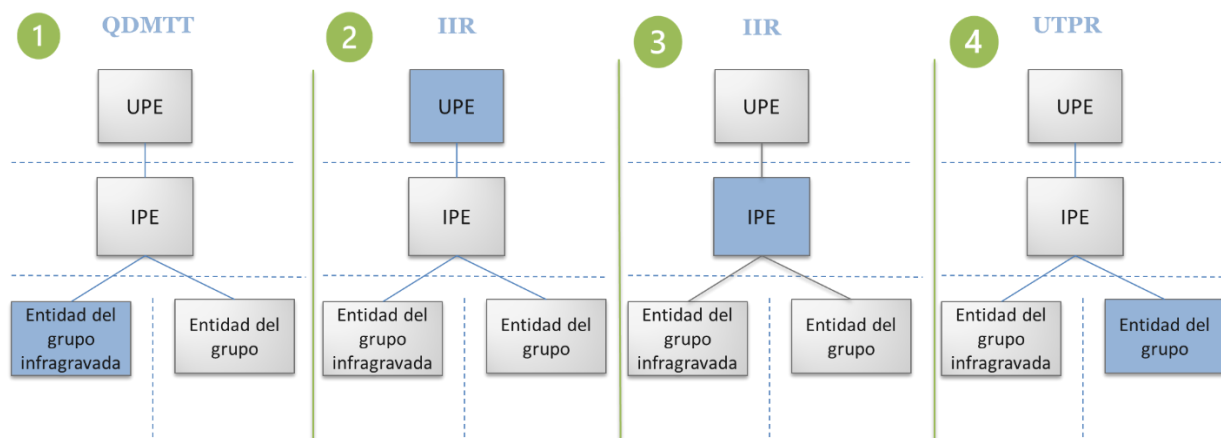
UTPR

48. Las reglas GloBE también contienen una provisión que garantiza que se pague el impuesto mínimo cuando una entidad con rentas de baja imposición es poseída a través de una cadena de propiedad tal que no determina que los ingresos de baja imposición se sometan a una IIR. Este método de último recurso es la regla UTPR y puede aplicarse, por ejemplo, a rentas de baja imposición que se generen en la jurisdicción de la matriz última (si es que existe). Esta regla funciona exigiendo el pago del impuesto a las entidades residentes de la jurisdicción que aplica la regla (lo cual incrementa el impuesto pagado por dichas entidades). El pago de este impuesto puede generarse mediante la denegación de la deducibilidad de un tipo de gasto, o mediante otro mecanismo. El pago impositivo es el monto suficiente para que las entidades del Grupo paguen su parte del impuesto complementario remanente después de haber aplicado la IIR. La proporción del impuesto complementario asignada a las entidades en una jurisdicción se calcula según una fórmula, en proporción a la cantidad relativa de activos tangibles y de empleados en dicha jurisdicción. Esto ayuda a garantizar que la regla sea administrable, pero también asigna el ajuste a las entidades que tienen más probabilidades de tener la capacidad de pagar la cantidad debida de impuesto complementario.

49. Para garantizar que los resultados estén coordinados entre jurisdicciones, se aplican los mismos cálculos básicos para determinar la ETR jurisdiccional y el monto del impuesto complementario en una determinada jurisdicción, con independencia de si el impuesto complementario será cobrado según una IIR o según una UTPR. Sin embargo, dado que normalmente habrá filiales en varias jurisdicciones diferentes, la UTPR requiere un mayor nivel de cooperación administrativa, lo que subraya la importancia de que las obligaciones de presentación de declaraciones estén estandarizadas, y que los mecanismos de cumplimiento estén coordinados. También es una de las razones de que la UTPR sea un último recurso y no la regla principal.

50. A continuación se ofrece un ejemplo simplificado del orden de las normas acordado.

Ilustración 1.8. Orden de normas acordado



51. Como se muestra en el diagrama anterior, la jurisdicción que está gravando con bajos impuestos tiene el derecho primario de recaudar el impuesto complementario en virtud del QDMTT (1). Si la jurisdicción que no está gravando suficientemente no tiene un QDMTT, entonces la jurisdicción donde se ubica la matriz última (UPE) puede aplicar la IIR y capturar los ingresos de la Entidad Constitutiva de baja tributación (2). Si la UPE está ubicada en una jurisdicción que no ha implementado una IIR admisible, entonces el impuesto complementario se aplicará a la siguiente entidad en la cadena de propiedad ubicada en una jurisdicción que tenga un IIR, y esto se hace siguiendo un orden descendente (es decir, tributa la entidad matriz intermedia, IPE) (3). Cuando no sea de aplicación una IIR admisible, el impuesto complementario lo recaudarán las jurisdicciones que hayan implementado una UTPR (4). El monto del impuesto que se recaudará mediante una UTPR en cada jurisdicción se distribuirá entre las entidades mediante una clave de asignación basada en la sustancia.

2 Consideraciones relativas a la implementación

52. Tras haber respaldado la declaración sobre una solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, el Marco Inclusivo publicó las Reglas Modelo GloBE en diciembre de 2021. Las Reglas Modelo GloBE sirven como un ejemplo que puede utilizarse para redactar la legislación nacional. Las reglas están respaldadas por un Comentario y unas Orientaciones Administrativas que proporcionan más detalles sobre la interpretación y sobre el funcionamiento previsto de las reglas, incluso con respecto a cuestiones específicas planteadas por las partes interesadas.

53. El Impuesto Mínimo Global tiene la naturaleza de un “enfoque común”. Esto significa que, si bien los países no están obligados a adoptar las reglas, en caso de que decidan hacerlo aceptan implementarlas y administrarlas de manera consistente con las reglas modelo acordadas por el Marco Inclusivo. Según el enfoque común, los miembros del Marco Inclusivo aceptan que cada jurisdicción pueda aplicar las reglas GloBE a las operaciones de un grupo multinacional en su jurisdicción, inclusive el acuerdo sobre el orden de las reglas y la aplicación de cualquier régimen de protección o puerto seguro acordado. Los resultados del enfoque común crean el marco para un conjunto de normas nacionales entrelazadas que aplican un impuesto mínimo global de manera coordinada a los grupos multinacionales sujetos a las normas.

54. Muchas jurisdicciones ya han adoptado medidas para implementar el enfoque común incorporando todas o algunas de las reglas GloBE a su legislación nacional. Otros se encuentran en una etapa anterior del proceso. Con base en la experiencia de las jurisdicciones que están más avanzadas, los gobiernos generalmente pasan por dos etapas básicas:

- a. Decidir: En consulta con las partes interesadas, los responsables de la política fiscal evalúan si es probable que surja un impuesto complementario por aplicación de las normas GloBE en razón de las operaciones, nacionales o extranjeras, llevadas a cabo por grupos multinacionales que operen en la jurisdicción, y si, en consecuencia, deben promover cambios en su legislación nacional, incluida la adopción de la totalidad o parte de las reglas GloBE.
- b. Implementar: Una jurisdicción que decida introducir todo o parte del Impuesto Mínimo Global deberá considerar varias cuestiones prácticas y legales que informan la redacción de cualquier norma nacional, garantizar que sus normas se alineen con las acordadas por el Marco Inclusivo, y que se apliquen consistentemente de conformidad con el enfoque común.

2.1. Decidir – Evaluación de impacto y opciones de reforma

55. A una jurisdicción que opte por realizar una evaluación de impacto de las reglas GloBE le puede resultar más fácil separar esta evaluación en un análisis separado de las operaciones nacionales y extranjeras de los grupos multinacionales. La Secretaría del Marco Inclusivo ha proporcionado a todas las jurisdicciones miembros evaluaciones de las posibles ganancias de ingresos por jurisdicción en caso de implementar las reglas GloBE, las cuales pueden usarse como punto de partida para esta evaluación.

2.1.1. Operaciones nacionales

¿Cuántos son los beneficios internos de los grupos multinacionales sujetos?

56. El primer paso para evaluar si es probable que surja un impuesto complementario con respecto a las operaciones nacionales de los grupos multinacionales en una jurisdicción es determinar el número de grupos multinacionales potencialmente sujetos (es decir, grupos multinacionales con ingresos de 750 millones de euros o más) con operaciones en dicha jurisdicción, así como las rentas de tales operaciones. Al realizar esta evaluación, varias jurisdicciones han descubierto que no recopilan datos suficientemente detallados o completos como para poder identificar con precisión todas las operaciones nacionales de los grandes grupos multinacionales operando en su jurisdicción. En estos casos, la Secretaría del Marco Inclusivo y el Banco Interamericano de Desarrollo están disponibles para ayudar a los países a preparar esas evaluaciones, utilizando datos centralizados y agregados de los informes país por país que está disponible en fuentes públicas, con el fin de hacer una determinación aproximada del número de grupos multinacionales con operaciones en la jurisdicción y el monto total de rentas e impuestos pagados por dichos grupos. Si bien estos datos agregados no proporcionan la información específica que permitiría a un funcionario de política fiscal realizar una evaluación detallada de los grupos multinacionales que probablemente estarían sujetos a impuestos complementarios por el GloBE, sin embargo, sí pueden proporcionar una indicación amplia de la cantidad de ingresos que podrían estar dentro del alcance de las normas. Esta información luego podría complementarse con datos impositivos locales, como declaraciones por Impuesto de Sociedades u otras obligaciones de información vigentes en la jurisdicción. Si hay algunas empresas que no presentan declaraciones de impuestos, se pueden utilizar los estados financieros u otra información para evaluar las utilidades. En algunos casos, es posible que se requiera que una subsidiaria local proporcione información adicional, como parte de sus declaraciones impositivas o de otras obligaciones de información, como pueden ser las transacciones con partes asociadas que deben consignarse como parte de la documentación de precios de transferencia, lo cual puede proporcionar a la jurisdicción información sobre si esa filial local forma parte de un grupo multinacional más grande.

¿Tienen los grupos multinacionales beneficios excedentes potencialmente sujetos al alcance de las reglas?

57. La jurisdicción no necesita considerar la posición de grandes grupos multinacionales que tengan sólo una pequeña presencia en su territorio. Esto se debe a que las reglas GloBE no se aplican a un grupo multinacional a menos que tenga más de 10 millones de euros de ingresos o 1 millón de euros de utilidades en la jurisdicción. Además, las normas GloBE sólo aplican el impuesto complementario a los “beneficios excedentes” que surjan dentro de la jurisdicción, no son extraterritoriales. En consecuencia, incluso si un grupo multinacional tiene utilidades fiscales bajas, sus operaciones puede que no se vean afectadas por el Impuesto Mínimo Global si tiene suficientes costos salariales y activos tangibles en la jurisdicción. En muchos casos, el sistema tributario interno puede haber proporcionado deliberadamente incentivos fiscales para fomentar la inversión en activos tangibles y en creación de empleo. Aunque tales incentivos pueden producir un resultado fiscal bajo, esto puede no generar ningún impuesto complementario bajo el Impuesto Mínimo Global si el Grupo tiene suficientes inversiones en la jurisdicción como para confiar en el refugio proporcionado por la exclusión de renta basada en la sustancia.

¿Existen beneficios internos con baja imposición?

58. Una vez que una jurisdicción ha determinado el monto de los beneficios excedentes nacionales generados por los grupos multinacionales sujetos, el siguiente paso es evaluar si cabe esperar que estas rentas se encuentren gravadas efectivamente por debajo del 15%. Para llevar a cabo estos cálculos es

necesario observar tanto la tasa impositiva nominal vigente en la jurisdicción como las reglas de determinación de la base imponible, y así determinar si una tasa impositiva baja, un ajuste sobre la base imponible o una combinación de ambos, podría dar como resultado que los grupos multinacionales tengan rentas con baja tributación dentro de la jurisdicción. Si la jurisdicción ofrece tasas preferenciales o modificaciones a la base, los términos bajo los cuales se otorgan esas preferencias pueden indicar si es probable que estén disponibles para los grupos multinacionales más grandes (dada la naturaleza de sus operaciones en la jurisdicción) o si, por el contrario, están sujetas a limitaciones, lo que podría significar que es poco probable que tengan un impacto importante sobre la ETR de un grupo multinacional en el país.

Tasa impositiva

59. El punto de partida obvio para determinar la tasa impositiva efectiva (ETR) que cabe esperar sobre las operaciones nacionales de un grupo multinacional es la tasa legal nominal del impuesto sobre la renta corporativa, incluyendo el impuesto sobre la renta nacional y el subnacional, en su caso. Cuando la tasa nominal de gravamen del impuesto sobre la renta de sociedades en una jurisdicción es inferior al 15%, las reglas GloBE casi siempre resultarán en la aplicación de un impuesto complementario sobre las rentas nacionales del grupo multinacional. Sin embargo, la mayoría de las jurisdicciones tienen tasas nominales generales superiores al 15%. Las ETRs inferiores al 15 % generalmente serán el resultado de aplicar regímenes preferenciales previstos en la legislación local o de tasas impositivas inferiores al 15 % para determinados tipos de renta. Si una jurisdicción tiene categorías especiales de rentas sujetas a una tasa inferior al 15%, existe el riesgo de que las empresas multinacionales que operan en la jurisdicción obtengan rentas de baja tributación.

Base imponible

60. En jurisdicciones con tasas impositivas nominales superiores al 15%, también puede haber rentas gravadas a tasas efectivas reducidas debido a que se apliquen créditos fiscales o a que haya diferencias entre la base impositiva nacional y la base impositiva mínima global. Es más probable que las diferencias entre las bases impositivas aplicables den lugar a rentas de baja tributación cuando el sistema tributario local excluya categorías especiales de rentas (como las ganancias de capital o ciertos ingresos exentos) o bien proporcione al contribuyente deducciones superiores a sus gastos económicos.

61. Es poco probable que surjan rentas de baja tributación como resultado de regímenes tributarios que sólo anticipan a los contribuyentes una deducción que disfrutarían de cualquier modo (por ejemplo, una amortización acelerada o una libertad de amortización). Esto es porque las reglas de GloBE generalmente no tratan las diferencias temporales como susceptibles de producir rentas de baja tributación. No obstante, las diferencias temporales pueden generar rentas de baja imposición cuando exista una diferencia temporal de más de cinco años con respecto a gastos relacionados con activos intangibles.

62. En la mayoría de los casos, los ajustes a la base imponible que pueden generar tasas impositivas efectivas inferiores al 15% serán fáciles de detectar, ya que serán características deliberadas del sistema tributario, como los incentivos fiscales. Para una discusión más amplia, se recomienda consultar las reflexiones sobre las reglas GloBE y su impacto en los incentivos fiscales contenidas en el Informe de la OCDE sobre Incentivos Fiscales y el Impuesto Corporativo Mínimo Global¹⁹ y el informe del Grupo del Banco Mundial sobre la implementación del Impuesto Mínimo Global²⁰.

¹⁹ <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>.

²⁰ <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/5654aaa7-e7df-557a-91e6-e991e2101824/content>.

Opciones de reforma

63. Una vez que una jurisdicción haya evaluado el monto de las utilidades obtenidas por los grupos multinacionales incluidos dentro de su jurisdicción y la porción de las mismas que podría estar sujeta a impuestos con una ETR inferior al 15% para fines de las reglas GloBE, procederá considerar qué cambios (si es que procede hacer alguno) se requieren en su sistema tributario a la luz de las reglas GloBE.

64. Si el sistema impositivo interno de una jurisdicción tiene para el impuesto a la Renta de Sociedades una tasa relativamente alta y una base impositiva amplia y ofrece pocas (o ninguna) preferencias fiscales a los grupos multinacionales dentro del alcance de las reglas, entonces una jurisdicción puede decidir que no desea adoptar ninguna medida adicional para modificar su régimen tributario interno, con el argumento de que las rentas de baja tributación, si existen, serán probablemente limitadas o se disfrutarán solo por contribuyentes que no se encuentren dentro del alcance del Impuesto Mínimo Global. Sin embargo, dicha jurisdicción seguirá beneficiándose de la implementación del Impuesto Mínimo Global por parte de otros, pues habrá una menor presión sobre la competencia fiscal y el traslado de beneficios, incluso si no toma ninguna medida por sí misma.

65. Si una jurisdicción determina que es probable que haya beneficios excedentes con baja tributación en su territorio, puede considerar realizar cambios específicos en su legislación interna para reducir el efecto de los incentivos fiscales e impulsar la ETR por encima del 15%. Dependiendo de las circunstancias de la jurisdicción, podría considerar realizar cambios específicos en aspectos particulares de su legislación tributaria o emprender reformas más amplias sobre su base imponible y tasa impositiva; por ejemplo, estableciendo un impuesto mínimo general sobre la renta de sociedades. Estos cambios pueden tener efectos más amplios y también aumentar la ETR para contribuyentes que quedan fuera del alcance del Impuesto Mínimo Global.

QDMTT

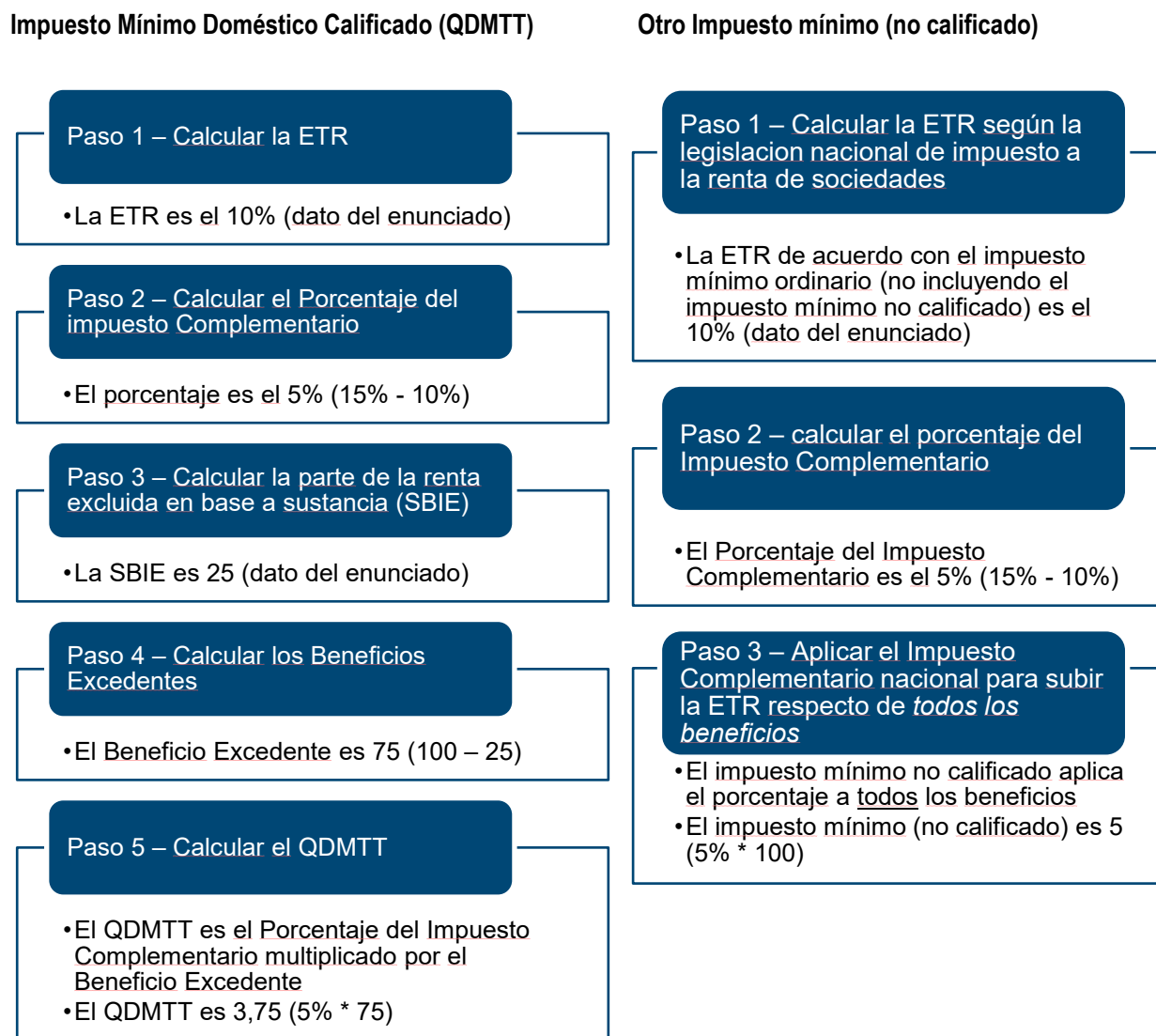
66. Las jurisdicciones pueden considerar la adopción de un QDMTT como complemento, o como alternativa, a la realización de otras modificaciones a su régimen tributario interno. Sin embargo, es posible que un QDMTT no satisfaga por sí solo los objetivos políticos de una jurisdicción que considera que sus incentivos fiscales son ineficientes y necesitan una reforma. Si los incentivos son ineficaces, no reformarlos podría generar a los gobiernos costos administrativos adicionales para mantener dichos incentivos, y al mismo tiempo aumentar para los inversores la complejidad del entorno de inversión, pudiendo estos verse finalmente con un menú de incentivos fiscales que en realidad puede que no proporcionen beneficio fiscal alguno.

67. Un QDMTT permite a una jurisdicción imponer un impuesto complementario con respecto a los beneficios excedentes únicamente, es decir, después de aplicar la exclusión de rentas basada en la sustancia y utilizando la misma base imponible que las reglas GloBE. Otros impuestos mínimos sobre la renta corporativa se tratarán como Impuestos Cubiertos según las reglas de GloBE. El siguiente ejemplo explica la diferencia de tratamiento entre un impuesto mínimo “calificado” y uno “no calificado”, y demuestra cómo un QDMTT puede liquidar la obligación tributaria complementaria (el top-up tax) con una cantidad inferior de impuesto total que un impuesto mínimo no calificado.

68. A los efectos de este ejemplo, consideremos un contribuyente que tiene una renta imponible de 100 obtenida en una jurisdicción cuya tasa impositiva efectiva es el 10% y una exclusión de rentas con base en la sustancia (Substance-Based Income Inclusion o SBIE) de 25. El impuesto complementario devengado según las reglas GloBE es 3,75. Alternativamente, la jurisdicción puede decidir implementar un impuesto mínimo (no calificado) y garantizar una tasa impositiva efectiva del 15% en la jurisdicción. Si lo hace (y suponiendo que no haya diferencias relevantes en la base imponible), impondría un

impuesto de 5, que sería tratado como un Impuesto Cubierto y eliminaría cualquier obligación tributaria según las reglas GloBE.

Figure 2.1. Ejemplo numérico – impuesto exigido según un QDMTT o un impuesto nacional no calificado



69. Como se muestra en el ejemplo anterior, bajo un QDMTT, para cumplir todas las obligaciones tributarias bajo las reglas GloBE basta una obligación tributaria adicional de 3,75. Sin embargo, con un impuesto mínimo no calificado, se requiere una obligación tributaria adicional de 5 para evitar que surja una obligación tributaria adicional según las reglas GloBE. Esto se debe a que, cuando la exclusión de ingresos basada en la sustancia no es suficiente para impedir que se devengue el impuesto complementario de las reglas GloBE, el impuesto mínimo nacional no calificado solo puede reducir el impuesto complementario a cero según las reglas GloBE si aumenta la ETR para esa jurisdicción al 15%. En este ejemplo, se requieren 5 unidades monetarias adicionales de impuesto para aumentar la ETR en la jurisdicción al 15%.

70. El Marco Inclusivo diseñó el QDMTT para que cada jurisdicción pudiera recaudar el impuesto complementario con respecto a las rentas que surjan en su propia jurisdicción de una manera simple y eficiente. El QDMTT no afecta la posición competitiva de una jurisdicción. Debido a que el QDMTT utiliza la misma mecánica de cálculo que las reglas GloBE, la introducción de un QDMTT generalmente no aumenta el costo impositivo para un grupo multinacional sujeto, simplemente altera la jurisdicción donde tiene que pagar el impuesto complementario. Por lo tanto, una jurisdicción puede introducir un QDMTT sin merma de su capacidad de competir por atraer inversión extranjera de los grupos multinacionales sujetos. Desde la perspectiva del diseño de las reglas, el trabajo adicional que se requiere para implementar un QDMTT es limitado, debido a los esfuerzos conjuntos realizados para diseñar las reglas y alinear su aplicación a través del Marco Inclusivo. Es probable que el QDMTT tenga también bajos costos de administración, porque las jurisdicciones se beneficiarían del diseño común de la Declaración Informativa GloBE y de los mecanismos para el intercambio de dicha declaración. Además, cada jurisdicción puede confiar en cierta medida en el hecho de que para cada grupo multinacional puede haber una serie de jurisdicciones interesadas en garantizar el cumplimiento general del grupo multinacional con las normas impositivas mínimas globales. De manera similar, un QDMTT que esté alineado con el cálculo GloBE no impone ningún costo adicional significativo a las empresas, ya que el Grupo multinacional igualmente necesitará realizar el cálculo bajo la IIR o UTPR de otra jurisdicción.

71. El QDMTT ofrece cierta flexibilidad a las jurisdicciones que lo implementen. Por ejemplo, no es necesario limitarlo a los grupos multinacionales que superen el umbral de ingresos de 750 millones de euros. Del mismo modo, el QDMTT podría aplicarse sin exclusión de rentas con base en la sustancia, o sin la exclusión de minimis, de modo que se impondría un impuesto complementario del 15% sobre el monto total de las utilidades de las entidades constitutivas locales. Esta flexibilidad puede ser de particular interés para las jurisdicciones implementadoras que alberguen operaciones multinacionales más limitadas.

2.1.2. Operaciones extranjeras

72. Después de evaluar el impacto de las reglas GloBE en las operaciones nacionales de los Grupos multinacionales sujetos al impuesto, una jurisdicción puede también querer realizar una evaluación adicional del impacto de las reglas GloBE sobre las operaciones extranjeras de aquellos Grupos multinacionales presentes en su jurisdicción.

73. Si la jurisdicción es la sede central de grupos multinacionales sujetos a las reglas GloBE, es posible que desee considerar la adopción de una regla de inclusión de rentas (IIR). Además de aumentar los ingresos tributarios, esta regla garantizará que los grupos multinacionales con sede en dicha jurisdicción no estén sujetos a la UTPR con respecto a sus operaciones en el extranjero y, por tanto, podrán disfrutar de las ventajas de un cumplimiento simplificado. Las jurisdicciones que no tengan ningún grupo multinacional dentro del alcance de las reglas GloBE y con sede en su jurisdicción pueden considerar adoptar el IIR para seguir siendo atractivas como anfitrionas de futuros grupos multinacionales sujetos al impuesto. La jurisdicción también puede considerar la adopción de un IIR que se aplicaría a grupos multinacionales con ingresos por debajo del umbral de 750 millones de euros.

74. Las jurisdicciones que no cuenten con muchas entidades matrices últimas de grupos multinacionales sujetos al alcance de las reglas GloBE pueden incluso considerar la adopción de una UTPR. La UTPR es el impuesto “de último recurso” (o residual) en las reglas globales del impuesto mínimo. En la medida en que el Grupo Multinacional no haya pagado el impuesto mínimo conforme a un QDMTT o a una IIR, el impuesto complementario resultante se dividirá entre las jurisdicciones que hayan adoptado la UTPR en proporción a la cantidad de “sustancia” existente en cada una. En consecuencia, al adoptar la UTPR, la jurisdicción ayudará a lograr el objetivo del Marco Inclusivo de garantizar que todos los grupos multinacionales paguen un impuesto mínimo del 15% en cada jurisdicción en que operen.

75. Cuando una jurisdicción decida proceder con la introducción de algunas partes - o de la totalidad - de las reglas del Impuesto Mínimo Global, también puede considerar si algunas de las reglas existentes en la jurisdicción pueden volverse redundantes y por tanto susceptibles de eliminarse o adaptarse.

2.2. Implementar – Legislar para obtener resultados consistentes y coordinados

76. Hay una serie de cuestiones prácticas y jurídicas que una jurisdicción querrá tener en cuenta si decide introducir todo o parte del Impuesto Mínimo Global en su legislación nacional.

2.2.1. Técnica legislativa

Incorporación directa o incorporación por referencia

77. Las normas GloBE pueden incorporarse al derecho interno de varias maneras. Algunas jurisdicciones pueden optar por incorporar el contenido sustancial de las Reglas Modelo a su legislación interna. Este es el caso, por ejemplo, de la legislación adoptada por países como Japón y el Reino Unido²¹. ATAF describe esta opción como el enfoque de 'legislación completa' para adoptar un QDMTT²². Transcribir las Reglas Modelo en una ley nacional requiere adaptar tanto la estructura como el lenguaje de las Reglas Modelo a fin de armonizarlas con los usos y prácticas habituales al redactar legislación nacional y, al mismo tiempo, garantizar que dicha traducción sea consistente con las Reglas Modelo y el Comentario.

78. Algunas jurisdicciones, como Liechtenstein o Nueva Zelanda, están siguiendo un enfoque diferente para la implementación legislativa, consistente en adoptar las reglas mediante referencia a las Reglas Modelo²³. ATAF describe esta opción como el "enfoque de referencia" para adoptar un QDMTT²⁴. Según este enfoque, la legislación incorpora las Reglas Modelo y el Comentario al derecho interno por referencia. Las jurisdicciones que han adoptado este enfoque lo consideran acorde con su soberanía. Si la legislación es promulgada, es por una decisión tomada libremente por el Parlamento y susceptible de ser revocada en cualquier momento. Este enfoque garantiza la coherencia con las Reglas Modelo y puede reducir la demanda de recursos legislativos de la jurisdicción.

²¹ La legislación nacional primaria aprobada por Japón está disponible en japonés en https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/211diet/st050203h.pdf, consultada el 24 de septiembre de 2023.

La legislación promulgada en el Reino Unido se puede consultar en la parte 3 del documento disponible en inglés en <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2023/30/enacted>, consultada el 24 de septiembre de 2023.

²² ATAF (2023), *ATAF Suggested Approaches to Drafting Domestic Minimum Top-Up Tax Legislation*, https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=207, pgs. 87-151.

²³ El proyecto de Ley de Liechtenstein se puede consultar en alemán a partir de la pg. 79 del documento disponible en https://www.llv.li/serviceportal2/amtstellen/stabstelle-regierungskanzlei/bua_065_2023_bua-globe-gesetz-sowie-anpassung-steuergesetz.pdf, consultado el 24 de Septiembre de 2023. El proyecto de ley de Nueva Zelanda se puede consultar en inglés en la parte HP del documento disponible en <https://www.legislation.govt.nz/bill/government/2023/0255/8.0/whole.html#LMS844308>, consultado el 24 de Septiembre de 2023.

²⁴ ATAF (2023), *ATAF Suggested Approaches to Drafting Domestic Minimum Top-Up Tax Legislation*, pgs. 76-86.

Introducir las Reglas Modelo a través de una combinación de legislación primaria y secundaria.

79. Otro enfoque sería adoptar las disposiciones básicas de las reglas GloBE en legislación primaria y ordenar que el resto de las disposiciones se introduzcan a través de legislación secundaria o normas administrativas. La versión simplificada de las Reglas Modelo podría centrarse en definir los contribuyentes sujetos y los aspectos operativos más importantes de las reglas, como el cálculo de la ETR y el mecanismo de aplicación del impuesto, y podría también incluir las disposiciones administrativas que regulen las obligaciones de declaración y pago del impuesto. El resto de las reglas, como las definiciones o el tratamiento de estructuras societarias particulares, se dejaría a legislación secundaria o a normas reglamentarias. Esa legislación secundaria o normas reglamentarias podrían incluir en sí las definiciones y las normas sustantivas, o bien incorporarlas mediante referencia a las Normas Modelo o al Comentario. ATAF describe esta opción como el enfoque de “legislación básica y regulaciones detalladas” para adoptar un QDMTT²⁵. Esta técnica puede, en particular, ser eficiente para incorporar posibles orientaciones futuras.

80. Para introducir partes de las reglas a través de legislación secundaria, la jurisdicción puede considerar un enfoque que otorgue autoridad delegada al Ministerio de Finanzas, a la administración tributaria o a otra autoridad competente para publicar regulaciones adicionales, que proporcionen más detalles en la aplicación e interpretación de las normas domésticas del Impuesto Mínimo. Este enfoque puede acelerar el proceso de implementación y también facilitar que la jurisdicción garantice que sus reglas proporcionen resultados consistentes y coordinados con los de otras jurisdicciones. Otorgar al Ministerio de Finanzas la autoridad para aclarar y proporcionar más detalles sobre el funcionamiento de las normas a través de reglamentos u orientaciones también puede facilitar que se reconozca que la legislación primaria cumple con los requisitos del enfoque común.

2.2.2. Garantizar la coherencia

Aplicación de orientaciones administrativas acordadas y puertos seguros

81. El Comentario a las Reglas Modelo juega un papel clave como impulsor de la coherencia, tanto en la implementación como en la aplicación, de las reglas GloBE. El Comentario se publicó en marzo de 2022 y se actualizará con el tiempo, a medida que el Marco Inclusivo acuerde más Orientaciones Administrativas²⁶. Al considerar cómo implementar las reglas GloBE en la legislación nacional, las jurisdicciones querrán, por lo tanto, asegurarse de que pueden continuar aplicando su legislación nacional de acuerdo con el Comentario actualizado por las Orientaciones Administrativas. De manera similar, las reglas de GloBE también brindan a los miembros del Marco Inclusivo la capacidad de acordar regímenes de protección o puertos seguros (safe harbours). Estos puertos seguros permitirían a un grupo multinacional que cumpla con sus requisitos evitar el cálculo de la ETR y del impuesto complementario con respecto a operaciones que probablemente estarán pagando la tasa mínima del 15% o más. La aplicación consistente de regímenes de protección o puertos seguros acordados reducirá los costos innecesarios de cumplimiento y administración, al tiempo que proporcionará una mayor certeza fiscal y transparencia bajo las reglas GloBE.

82. Dado que el Comentario aclara las Reglas Modelo, es importante que las jurisdicciones puedan aplicar sus normas internas de manera consistente con los resultados acordados en el Comentario. Las

²⁵ ATAF (2023), *ATAF Suggested Approaches to Drafting Domestic Minimum Top-Up Tax Legislation*, https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=207, pgs. 8-74.

²⁶ El Comentario ya se actualizó según las Orientaciones Administrativas publicadas en febrero, julio y diciembre de 2023.

jurisdicciones pueden incluir una cláusula que establezca que las normas nacionales deben interpretarse a la luz de la versión actual del Comentario. Otro enfoque sería permitir la incorporación del Comentario, las Orientaciones Administrativas y los puertos seguros directamente en el derecho interno de la jurisdicción con efecto a partir de un plazo determinado después de su publicación por el Marco Inclusivo.

Cómo hacer efectivo el estatus de las reglas calificadas

83. El orden acordado para la aplicación de las normas previsto en las Reglas Modelo garantiza que el impuesto mínimo se aplique de manera efectiva y completa, al mismo tiempo que evita el riesgo de doble imposición o sobreimposición. Las Reglas Modelo hacen efectivo el orden de aplicación de las reglas al modificar las normas aplicables en una jurisdicción (por ejemplo, desactivando las reglas de dicha jurisdicción) cuando exista una regla “calificada” aplicable en otra jurisdicción. Por ejemplo, una IIR calificada generalmente no se aplicaría al nivel de una matriz intermedia si ya se ha aplicado una IIR calificada al nivel de la matriz última. La aplicación del orden de reglas acordado se ilustra en la Sección 1.3.6 de este Manual de Implementación.

84. Para hacer efectivo el orden de aplicación de las reglas, las jurisdicciones deben ser capaces de identificar qué reglas se consideran “calificadas”. Para facilitar un enfoque consistente a la hora de determinar si las reglas implementadas por otras jurisdicciones están “calificadas”, el Marco Inclusivo ha acordado desarrollar un proceso para revisar la legislación GloBE de cada jurisdicción. Un proceso común de revisión entre pares es más eficiente que pedir a cada jurisdicción que realice la revisión de las reglas de las demás jurisdicciones, y garantiza la coherencia de los resultados. Además, se espera que un proceso común de revisión por pares proporcione mayor certeza a las jurisdicciones que apliquen el Impuesto y a los grupos multinacionales, que estarán en condiciones de anticipar en qué jurisdicciones deberán aplicar las normas.

85. Al abordar la cuestión del estatus de las reglas “calificadas”, se utilizará un enfoque transitorio basado en una autocertificación, que facilitará el reconocimiento consistente del estatus de regla calificada de las jurisdicciones de manera temporal, a la espera de una revisión más detallada. En cualquier caso, si hubiera cambios en la legislación nacional, éstos podrían potencialmente afectar su estatus de regla calificada y, por lo tanto, también deberían ser revisados por el Marco Inclusivo con el tiempo.

Administración

86. El Marco Inclusivo ha desarrollado (y seguirá desarrollando) herramientas adicionales para facilitar una administración coordinada de las reglas. En particular, el Marco Inclusivo publicó la Declaración Informativa GloBE (GIR por sus siglas en inglés) estandarizada en julio de 2023. El Marco Inclusivo también acordó un enfoque de diseminación de la declaración que garantice que las jurisdicciones implementadoras puedan recopilar o acceder a la información que necesiten dependiendo de su situación específica en relación con cada grupo multinacional sujeto a las normas en su jurisdicción.

87. Las jurisdicciones que implementen el Impuesto podrán utilizar el modelo de declaración informativa estandarizado para obtener la información que necesiten de cara a realizar una evaluación de riesgo adecuada y verificar el cálculo de la obligación tributaria de un grupo multinacional. Para recopilar dicha información, el mecanismo predeterminado previsto en las reglas es la presentación del formulario en la administración nacional, lo que garantiza que cada jurisdicción implementadora pueda acceder a la información relevante. Sin embargo, las normas también prevén la posibilidad de presentar la declaración en una única jurisdicción, que luego intercambiaría la información con otras. La presentación central desactivaría la necesidad de presentar la declaración GIR localmente, siempre que la información se ponga a disposición de la administración local a través de mecanismos de intercambio de información.

88. El Marco Inclusivo está desarrollando actualmente acuerdos de intercambio y herramientas informáticas para facilitar la presentación centralizada de las declaraciones por parte de los grupos multinacionales. Este trabajo abarca el desarrollo de un Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes (MCAA) que las jurisdicciones utilizarán para intercambiar de forma automática las secciones relevantes de la declaración GIR con las jurisdicciones receptoras. Un acuerdo de este tipo se basaría en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria. Como alternativa, las jurisdicciones también pueden celebrar un Acuerdo Bilateral entre Autoridades Competentes con fundamento en la propia Convención, un Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal (Tax Information Exchange Agreement o TIEA), un Convenio de Doble Imposición que tenga una disposición equivalente al Artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, o cualquier otro acuerdo internacional que permita el intercambio automático de información. Además, el Marco Inclusivo está avanzando en el trabajo sobre un esquema XML que facilitará el intercambio eficiente de información sobre la declaración GIR entre autoridades competentes a partir de un formato informático único.

89. Por último, se están realizando trabajos adicionales para explorar mejoras en la seguridad jurídica tributaria y, en general, enfoques de cumplimiento más coordinados, incluso en la etapa de evaluación de riesgos. Es posible que se incluyan orientaciones prácticas sobre cuestiones de administración tributaria en futuras actualizaciones de este Manual de implementación o en otros materiales.

Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar)

Marco Inclusivo sobre BEPS

Una parte fundamental del Proyecto BEPS OCDE/G20 es abordar los desafíos fiscales que surgen de la digitalización y globalización de la economía. El Impuesto Mínimo Global, junto con la Cláusula de Sujeción a Imposición, constituye el segundo pilar de la Solución de Dos Pilares desarrollada para abordar esos desafíos. El impuesto mínimo garantizará que las grandes empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuesto sobre las rentas generadas en cada una de las jurisdicciones donde operen. El impuesto mínimo se basa en un conjunto acordado de Reglas Modelo, que están diseñadas para ser implementadas en las legislaciones nacionales como parte de un enfoque común. Este Manual de implementación sobre el impuesto mínimo proporciona una descripción general de las disposiciones clave de las reglas y las consideraciones que deben tener en cuenta los funcionarios de la administración y de política tributaria y otras partes interesadas al evaluar sus opciones de implementación. Este Manual de Implementación ha sido preparado bajo la Presidencia India del G20 y no pretende modificar la aplicación o interpretación de ningún aspecto de las Reglas Modelo, el Comentario o la Guía Administrativa Acordada.



For more information:



ctp.contact@oecd.org



www.oecd.org/tax/beps



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)



[OECD Tax](https://www.linkedin.com/company/oecd-tax)