



“Impuesto Mínimo Global: Guía de implementación en Chile.”

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: Gonzalo Benavente F.

Profesor Guía: Víctor Villalón

Profesor Co Guía: Paula Acevedo

Santiago, marzo 2024

Tabla de contenido

RESUMEN EJECUTIVO	1
SUMMARY	2
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
HIPÓTESIS	4
OBJETIVO GENERAL.....	4
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	4
METODOLOGÍA.....	5
1. MARCO TEÓRICO.....	6
1.1 REGLAS GLOBE.....	6
1.2 SAFE HARBOURS.....	15
2. PASO A PASO PARA APLICACIÓN PILAR 2.....	18
2.1 REPORTES CBC EN CHILE.....	18
2.2 DESARROLLO PASO A PASO CON APLICACIÓN EN EMN CHILENA	19
2.3 CONCLUSIONES Y COMENTARIOS GUIA IMPLEMENTACIÓN REALIZADO EMN CHILENA	32
3. REGLAS GLOBE EN EL MUNDO	34
4. CONCLUSIONES FINALES	36
5. BIBLIOGRAFIA	38

ACRÓNIMOS

OCDE	: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios).
EMN	: Empresas multinacionales
SII	: Servicio de Impuestos Internos.
MI	: Marco Inclusivo
RPIG	: Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados
RIR	: Regla de inclusión de Rentas
CSI	: Cláusula de Sujeción a Impuestos
ETR	: Effective Tax rate
QDMTT	: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
IIR	: Income Inclusion Rule
UTPR	: Under Taxed Profits Rule
UPE	: Ultimate Parent Entity
SBIE	: Substance Based Income Exclusion

RESUMEN EJECUTIVO

En esta Actividad Formativa Equivalente (AFE) se abordará el marco teórico del Impuesto Mínimo Global y se proporcionará un detallado procedimiento (paso a paso) para determinarlo, examinando su posible impacto en el cumplimiento tributario de una empresa multinacional establecida en Chile, que cuente con filiales en el extranjero sujetas a una tasa impositiva efectiva inferior al impuesto mínimo definido. Se analizarán las implicaciones del alcance de las normativas establecidas en el Pilar 2 de BEPS. Durante el desarrollo de la AFE, se utilizará información disponible públicamente en la Comisión para el Mercado Financiero (CMF) para describir un método paso a paso para calcular este impuesto complementario, conforme a lo divulgado en los Estados Financieros y la Memoria (información pública) de la empresa.

SUMMARY

In this Equivalent Training Activity (ETA), we will delve into the theoretical framework of the Global Minimum Tax and provide a detailed step-by-step procedure to determine it, examining its potential impact on the tax compliance of a multinational company established in Chile, which has subsidiaries abroad subject to an effective tax rate lower than the defined minimum tax. The implications of the regulations established in Pillar 2 of BEPS will be analyzed. Throughout the development of the ETA, publicly available information from the Financial Market Commission (CMF) will be utilized to describe a step-by-step method for calculating this Top-up Tax, in accordance with what is disclosed in the company's Financial Statements and Annual Report (public information).

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El aumento de la globalización y la movilidad de las empresas multinacionales a través del mundo han llevado a una competencia fiscal perjudicial, donde las empresas buscan activamente jurisdicciones fiscales con tasas impositivas nulas o bajas para minimizar sus obligaciones fiscales e incrementar sus resultados. Esta práctica ha erosionado las bases impositivas de los países y ha generado una preocupación creciente sobre la equidad y la sostenibilidad de los sistemas fiscales nacionales e internacionales.

El Impuesto Mínimo Mundial, como propuesta por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo de los Veinte (G20), busca abordar estos problemas al establecer un nivel mínimo de impuestos sobre las ganancias de las empresas a nivel global. Esta AFE explora las razones detrás de esta iniciativa y su potencial para mitigar la evasión fiscal de las empresas multinacionales.

El Impuesto Mínimo Global corresponde a una propuesta que tiene por objetivo establecer un sistema coordinado de tributación para asegurar que las grandes multinacionales con ingresos anuales sobre 750 millones de Euros paguen un impuesto mínimo global respecto a los ingresos netos que generen en cada una de las jurisdicciones donde operan. El objetivo principal de esta iniciativa, llamada Pilar 2 de BEPS 1, es evitar la evasión y la competencia fiscal perjudicial entre países a nivel internacional por lo cual en empresas multinacionales Chilenas que posean subsidiarias en el extranjero con una tasa impositiva sobre las ganancias por debajo de la tasa mínima establecida del 15%, se podría crear una carga tributaria complementaria a la Ley de la Renta en Chile y se podrían generar costos adicionales de cumplimiento ante eventuales nuevos requerimientos de información del Servicio de Impuestos Internos. En esta AFE se elaborará un paso a paso para la determinación en Chile de esta normativa con información pública de Estados Financieros y Memoria de una o más Multinacional Chilena, donde el objetivo será intentar estimar dicha carga tributaria adicional que se generaría si en alguna jurisdicción se paga una tasa menor o igual al 15% en base a este paso a paso.

HIPÓTESIS

Debido a la creciente implementación del Impuesto Mínimo Global en el mundo y considerando que las Empresas Multinacionales enfrentarán dificultades considerables en los primeros años de aplicación en cuanto a la recopilación de todos los datos necesarios para determinar el cálculo completo y no se dispone de un manual o guía detallada para calcular este impuesto, lo que podría resultar en una mayor carga tributaria para las empresas multinacionales chilenas que cuenten con subsidiarias en países de baja o nula tributación, donde la tasa impositiva corporativa sea inferior al 15%, se realizará una propuesta detallada realizando un paso a paso para su determinación.

OBJETIVO GENERAL

El objetivo general de la AFE consistirá en realizar un análisis exhaustivo del Impuesto Mínimo Global, abordando su marco normativo y teórico. Posteriormente, se desarrollará un procedimiento detallado destinado a permitir a las Empresas Multinacionales Chilenas evaluar y estimar el impacto potencial de la implementación del Impuesto Mínimo Global en aquellas subsidiarias ubicadas en países con una tributación baja o nula. Se buscará identificar cómo esta implementación podría generar una carga tributaria complementaria equivalente al 15% de la base imponible, tal como se especifica en el Pilar 2.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Los objetivos específicos de esta AFE se enfocarán en:

- Analizar detalladamente el marco normativo del Impuesto Mínimo Global, contextualizándolo dentro del marco regulatorio del Pilar 2.
- Elaborar un procedimiento detallado (paso a paso) basado en información pública de una Empresa Multinacional Chilena, con el fin de estimar la carga tributaria complementaria que surgiría como resultado de la implementación de este nuevo impuesto.

METODOLOGÍA

La metodología de la tesis se fundamentará en un enfoque de investigación que incluirá una revisión exhaustiva de la literatura relevante y la recopilación de datos pertinentes. Se utilizará información publicada por la OCDE sobre el Pilar 2 de BEPS 1 como base teórica para el estudio. Además, se analizará la información pública proporcionada por una multinacional chilena con el fin de desarrollar una metodología para determinar el impuesto en las empresas multinacionales chilenas. El objetivo principal será evaluar los impactos económicos derivados de una mayor carga tributaria en las subsidiarias ubicadas en países con una tributación baja o nula, donde la tasa efectiva sea inferior al 15%.

Este análisis proporcionará un paso a paso detallado y permitirá cuantificar los efectos, brindando así una visión más completa de las implicaciones del Impuesto Mínimo Global en el contexto específico de la empresa chilena.

1. MARCO TEÓRICO

1.1 REGLAS GLOBE

Durante octubre del año 2021 más de 135 miembros del marco inclusivo sobre BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) y el G20 se sumaron a la “Declaración sobre un enfoque dos Pilares” (en adelante “Declaración”) para abordar los desafíos tributarios sobre la digitalización de la economía a nivel mundial.

Pero que es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y que son las BEPS? La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico “OCDE”) es una organización internacional que agrupa países con economías avanzadas y desarrolladas, cuya misión es diseñar y promover políticas que mejoren el bienestar económico social y económico para todas las personas en todo el mundo. A nivel impositivo la OCDE desempeña un rol en la promoción de la cooperación internacional en materia tributaria y en el desarrollo de estándares y directrices impositivos a nivel mundial.

Para abordar el problema de la Erosión de la base imponible y traslado de beneficios, BEPS en sus siglas en inglés, la OCDE inicio un proyecto llamado “Proyecto BEPS” en el año 2013 el cual tenía por objetivo desarrollar medidas y recomendaciones para los Estados con el objetivo de prevenir la erosión de la base imponible y los traslados de beneficios a nivel internacional que pueden ser utilizados por las Empresas Multinacionales “EMN” con el objetivo de trasladar utilidades tributables a jurisdicciones con baja o nula tributación. Estas acciones son 15 donde los 2 Pilares son parte de las incorporaciones de Pilar 1 de Economía Digital.

La Declaración sobre un enfoque de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía corresponde a un Marco Inclusivo sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE y el G20 donde se acordó adoptar un enfoque de dos pilares para abordar y hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía y así reformar las normas tributarias internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen una parte justa de impuestos dondequiera que operen y generen sus ganancias.

Esta sección de la AFE se enfocará en explicar conceptualmente el Pilar 2 enfocándonos en el Impuesto Mínimo Global de este Pilar.

El Pilar 2 consta de dos Reglas:

- i) Dos normas denominadas en conjunto como “Reglas Globe”, donde:
 - a. Una Regla denominada “Regla de inclusión de Rentas” (RIR) la cual impone un impuesto complementario a una EMN donde los ingresos netos de una subsidiaria que estén sujetos a una baja o nula tributación la cual es asignada en base a un modelo descendente asignado de acuerdo a la participación societaria para participaciones menores a un 80%, y
 - b. Una Regla denominada “Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados” (RPIG), la cual niega deducciones y/o exige ajustes equivalentes a los ingresos netos de la subsidiaria sujetos a nula o baja tributación que no califiquen a tributación bajo “RIR”. Este impuesto complementario es asignado en las entidades sujetas a nula o baja tributación incluidas las subsidiarias que se encuentran en el domicilio de su matriz última. Las Reglas Globe excluyen a RPIG en MNE con un nivel máximo de 50 millones de euros de activos tangibles en el extranjero y que operen en otras 5 jurisdicciones diferentes como máximo. La exclusión anterior se dará a un periodo máximo de 5 años luego que la EMN se encuentre por primera vez sujeta a las Reglas Globe. Cuando una EMN ya se encuentre sujeta a Reglas Globe desde su fecha de aplicación, el periodo de 5 años comenzará a regir cuando la RPIG sea aplicable.
- ii) Una Regla para los convenios fiscales llamada “Cláusula de Sujeción a Impuestos” (CSI) la cual permite a las jurisdicciones de la fuente imponer tributación limitada a ciertos pagos entre las subsidiarias del grupo económico los cuales se encuentran sujetos a una imposición por debajo de la tasa mínima establecida. Este impuesto pagado (CSI) será un impuesto comprendido por las Reglas Globe. Esta cláusula resulta importante para países en desarrollo. En el caso de los miembros del Marco Inclusivo (MI) los cuales aplican tasas inferiores que la tasa mínima de esta cláusula en intereses, regalías y otros pagos, aplicarán esta Cláusula de Sujeción en sus

Convenios Bilaterales con países en desarrollo que sean miembros del MI. El derecho de la imposición será limitado a la diferencia entre la tasa mínima y la tasa impositiva del pago siendo la tasa mínima equivalente a 9%.

Las reglas anteriores tendrán un Enfoque Común lo cual significa que los miembros del Marco Inclusivo no estarán obligados para adoptar las Reglas Globe, pero si optan por implementarlas deberán administrarlas de forma uniforme de acuerdo con los resultados del Pilar 2 y además aceptarán la aplicación de las Reglas por otros miembros del Marco Inclusivo incluyendo el acuerdo sobre jerarquías de aplicación.

Las Reglas del Modelo GloBE establecen los términos detallados del Impuesto Mínimo Global. Se complementan con Comentarios y Orientación Administrativa. Las reglas GloBE se redactan en forma de un modelo legislativo donde una jurisdicción implementadora puede incorporar a su legislación nacional. Las reglas definen los Grupos de Empresas Multinacionales (MNE por sus siglas en inglés) dentro del alcance de las normas y la metodología a aplicar para calcular su Tasa Efectiva de Tributación Jurisdiccional (ETR, por sus siglas en inglés) y cualquier impuesto adicional resultante. Las reglas están diseñadas para adaptarse a una amplia gama de Grupos de Empresas Multinacionales y diferentes sistemas fiscales.

El ámbito de aplicación del Pilar 2, para el Impuesto Mínimo Global, será en EMN (Empresas Multinacionales) que operan a nivel internacional y las cuales superen o iguallen ingresos netos por 750 millones de Euros. La restricción del impuesto mínimo global a grandes grupos EMN que operan internacionalmente y superan el umbral de los 750 millones de euros busca un equilibrio entre preservar el impacto general y los beneficios de ingresos del impuesto mínimo global, al tiempo que se minimizan los costos de cumplimiento y administración. El umbral de ingresos utilizado para determinar el alcance del impuesto mínimo global es equivalente al utilizado para el Reporte País por País (CbCR, por sus siglas en inglés) bajo la Acción 13 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). Esto también significa que los formuladores de políticas tributarias pueden utilizar las presentaciones de CbCR como punto de partida para evaluar el impacto potencial de las reglas GloBE en su jurisdicción.

Las Normas GloBE establecen que el Impuesto Mínimo Global se determina partiendo de la información publicada en los Estados Financieros de las EMN. Sin embargo, para la aplicación de las Reglas Transicionales (Safe Harbours) y con la finalidad de simplificar el análisis, la OCDE ha propuesto partir de determinada información declarada en el Reporte Country By Country (CBC) y de determinada información de los Estados Financieros de la EMN sin que sea necesario realizar todos los ajustes señalados en las normas GloBE. Estos ajustes indicados podrían dar paso a determinar una segunda Renta Líquida Imponible, diferente a la determinación de impuestos para efectos locales (podrá ser analizando en una AFE diferente). A medida que las jurisdicciones avancen con la implementación, se asegurarán de que sus reglas domésticas se implementen y administren de acuerdo con el enfoque común, brindando asistencia mutua y revisando la implementación de las reglas GloBE entre ellas. Así, por ejemplo, se indica que para efectuar el Simplified ETR Test, el ETR se calcula utilizando la utilidad/pérdida antes de impuestos (Profit Before Taxes, PBT) registrado en el CBC y el gasto por Impuesto a la Renta (Income Tax Expense) registrado en los Estados Financieros.

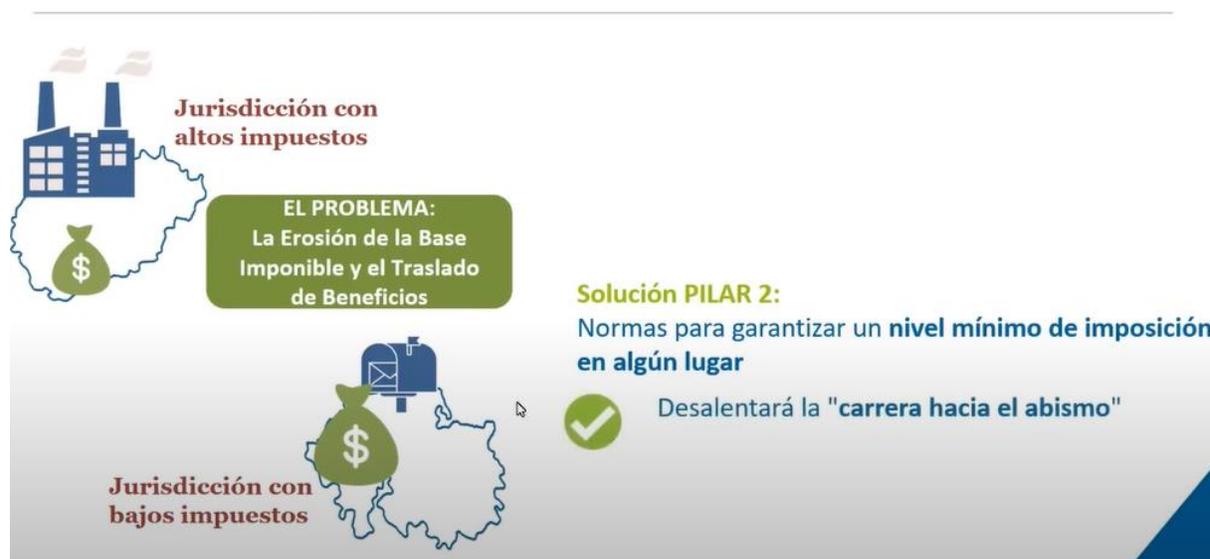
No estarán sujetas a las Reglas Globe organismos tales como:

- Organismos sin fines de lucro,
- Organismos gubernamentales,
- Organismos internacionales,
- Fondos de pensiones o fondos de inversión.

El impuesto que las Reglas Globe imponen se determina para cada jurisdicción donde la EMN posee subsidiarias y utiliza como base para su determinación los ingresos que se desprenden de la contabilidad financiera con ciertos ajustes definidos en Pilar 2 y ciertos mecanismos para neutralizar las diferencias temporales.

La tasa mínima de RIR y RPIG será de un 15%.

En términos gráficos lo que el Pilar 2 busca es imponer una tasa mínima de tributación en jurisdicciones con nulos o bajos impuestos donde la erosión de la base imponible por la digitalización de la economía está generando un problema tributario.



Fuente OCDE

Existen ciertas exclusiones establecidas en las Reglas Globe la que excluirá de los ingresos el 5% de los gastos de amortización de los activos tangibles y las cargas salariales.

En un periodo transitorio de 10 años, el importe de ingresos excluidos será del 8% de los gastos de amortización de los activos tangibles y del 10% de las cargas salariales, disminuyendo anualmente en 0,2 puntos porcentuales durante los primeros cinco años, y en 0,4 puntos porcentuales para los activos tangibles y 0,8 puntos porcentuales para las cargas salariales durante los últimos cinco años.

Además de lo anterior, las Reglas Globe establecen una exclusión de "minimis" para las jurisdicciones donde la EMN posee subsidiarias que presenten ingresos inferiores a 10 millones de euros y resultados inferiores a 1 millón de Euros. En ambos casos se utilizará un promedio que considera el ejercicio corriente y los dos ejercicios anteriores lo cual será aplicado de forma copulativa.

Otra exclusión que consideran las Reglas Globe corresponden a los ingresos del transporte marítimo internacional la cual se debe remitir a la definición indicada en el Modelo de Convenios de Doble Imposición Tributario de la OCDE.

El impuesto resultante (Top-up Tax) se recauda bajo tres tipos de disposiciones: la QDMTT, el IIR y el UTPR. Estas disposiciones se aplican de acuerdo con un orden de reglas acordado que está incorporado en el diseño de las reglas GloBE y opera de la siguiente manera:

a. Los ingresos de baja tributación primero están sujetos a impuestos en la jurisdicción local. Como punto de partida, el top up tax a pagar puede ser recolectado mediante la imposición de una “Qualified Domestic Minimum Top-up Tax” (QDMTT) que permite a la jurisdicción donde se han generado los beneficios de baja tributación imponer una cantidad adicional de impuestos sobre los beneficios excesivos del EMN para llevar la Tasa Efectiva de Tributación (ETR) de esos beneficios hasta la tasa mínima del 15%. Esto quiere decir, que la jurisdicción de baja o nula tributación donde se genera el Impuesto Mínimo Global a pagar puede imponer impuestos o tasa impositivas para cumplir con la tasa mínima del 15% y así recaudar este pago de impuestos en la jurisdicción.

b. Los derechos fiscales secundarios se asignan a la jurisdicción matriz. Si la jurisdicción de baja tributación no tiene una QDMTT, la obligación de pagar el Top-up tax generalmente se impondrá a la Entidad Padre Última (UPE) del EMN bajo un IIR Calificado. Si la UPE está ubicada en una jurisdicción que no ha implementado un IIR Calificado, entonces las reglas GloBE generalmente establecen que el impuesto adicional se impondrá a la siguiente entidad más alta en la cadena de propiedad que esté ubicada en una jurisdicción con un IIR Calificado. Esto quiere decir, que si la jurisdicción donde se genera el impuesto mínimo global a pagar no impone impuestos o tasas impositivas la jurisdicción que cobrará o donde se pagará el impuesto mínimo global será en la matriz última del grupo si es que esta jurisdicción ha implementado las Normas Globe.

c. Como respaldo al IIR, los derechos fiscales residuales se asignan a otras jurisdicciones implementadoras. Cuando el IIR no se puede aplicar a los ingresos de baja tributación de una jurisdicción, el top up tax se recauda en todas las jurisdicciones que han implementado un “Under Taxed Profits Rule” UTPR, a menudo denominado Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados. El monto total del top up tax calculado según las reglas GloBE se asigna entre las jurisdicciones en función de una clave de asignación basada en la sustancia. En esa parte asignada, cada jurisdicción recauda el impuesto adicional aplicando el UTPR como una negación de deducción en su impuesto sobre la renta corporativa existente, o a través de un mecanismo equivalente. Esto quiere decir, que si la jurisdicción donde se genera el impuesto mínimo global a pagar ni la jurisdicción de la matriz última del Grupo han implementado las Reglas Globe, el impuesto será pagado en las jurisdicciones de subsidiarias donde se haya implementado.

Por lo tanto, las reglas GloBE preservan los derechos fiscales primarios de la jurisdicción local sobre sus propios ingresos. Como punto de partida, se tienen en cuenta en el cálculo de la Tasa Efectiva de Tributación Jurisdiccional (ETR) del Grupo MNE todos los impuestos cubiertos impuestos por la jurisdicción local sobre los ingresos nacionales de sus contribuyentes. Además, las reglas GloBE también proporcionan a la jurisdicción local un mecanismo adicional para proteger su base impositiva nacional mediante la implementación de la QDMTT. La QDMTT permite a la jurisdicción aplicar un Top Up Tax a los beneficios excesivos locales del EMN cuando esos beneficios están sujetos a una ETR total que está por debajo del 15%.

Desde la aprobación y divulgación pública de las Reglas Modelo GloBE por parte del Marco Inclusivo, muchas jurisdicciones han tomado medidas hacia la implementación de estas reglas en su legislación nacional, y el impuesto mínimo global comenzó a aplicarse a partir del inicio de 2024 con la introducción de los Informes de Información sobre Residencia (IIR). Muchas jurisdicciones también han anunciado planes para introducir la Tasación de Transferencia de Monto Mínimo (QDMTT). Se espera que el Reporte de Tasación de Precios de Transferencia No Utilizado (UTPR) no entre en vigencia antes de 2025.

Por lo anterior, la Potestad Tributaria en el Impuesto Mínimo Global puede tener diversas implicaciones y efectos. Aquí hay algunas formas en que podría afectar:

- **Determinación de la base imponible:** La potestad tributaria podría influir en cómo se determina la base imponible sujeta al Impuesto Mínimo Global. Por ejemplo, las autoridades tributarias podrían establecer reglas y criterios para calcular los ingresos sujetos a este impuesto, lo que podría variar según la jurisdicción y las disposiciones legales locales.
- **Tasas impositivas:** La potestad tributaria también podría afectar las tasas impositivas aplicadas al Impuesto Mínimo Global. Las autoridades tributarias pueden tener la capacidad de establecer y ajustar las tasas impositivas para garantizar que se cumplan los objetivos fiscales, como la prevención de la elusión fiscal y la equidad tributaria.
- **Normas de presentación de informes:** Las autoridades tributarias pueden establecer normas y requisitos específicos relacionados con la presentación de informes para el Impuesto Mínimo Global. Esto podría incluir la documentación necesaria para demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la divulgación de información sobre las transacciones internacionales y las subsidiarias en jurisdicciones de baja o nula tributación.
- **Supervisión y aplicación:** La potestad tributaria también implica la capacidad de las autoridades para supervisar y hacer cumplir el Impuesto Mínimo Global. Esto puede implicar la realización de auditorías fiscales, la imposición de sanciones por incumplimiento y la aplicación de medidas para prevenir la elusión fiscal y la evasión de impuestos.

La potestad tributaria en el Impuesto Mínimo Global juega un papel fundamental en la determinación, aplicación y supervisión de este impuesto, y puede tener una amplia gama de efectos en la fiscalidad de las empresas multinacionales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es crucial que existan normas claras y efectivas, así como directrices de la OCDE a nivel mundial respecto al IIR para otorgar la autoridad tributaria necesaria. Esto permitiría gravar los ingresos de una filial no residente en una jurisdicción determinada, así como gravar las ganancias de una empresa en otra jurisdicción donde la fuente de ingresos se encuentre en otro lugar.

Las Reglas Modelo GloBE sirven como un modelo que puede utilizarse como base para la legislación nacional, ya sea incorporándolas directamente o por referencia en la ley nacional. Las reglas se dividen en 10 capítulos. Los Capítulos 1-5 (y las definiciones establecidas en el Capítulo 10) contienen las disposiciones fundamentales de las reglas que definen los Grupos de Empresas Multinacionales (MNE, por sus siglas en inglés) dentro del alcance, el mecanismo para calcular la Tasa Efectiva de Tributación (ETR) y cualquier obligación resultante de Top up Tax. Estas disposiciones fundamentales son esenciales para comprender cómo funcionan las reglas y para identificar casos en los que puede surgir el Top up Tax.

El resto de los temas tratados en los Capítulos 6-9 de las Reglas Modelo GloBE son más técnicos o administrativos en naturaleza. El Capítulo 6 trata sobre los ajustes que deben realizarse con respecto a fusiones y adquisiciones y ciertas estructuras corporativas. El Capítulo 7 aborda la aplicación de las reglas a ciertos regímenes fiscales corporativos no estándar. El Capítulo 8 establece las obligaciones de presentación de declaraciones y el Capítulo 9 proporciona alivio transitorio para los Grupos EMN que ingresan al impuesto mínimo global. Si bien es importante que una jurisdicción que implementa estas reglas comprenda cómo funcionan las disposiciones de los Capítulos 6-9, no es esencial una apreciación detallada de estas reglas para evaluar el probable impacto general de las reglas GloBE. En consecuencia, este Manual de Implementación solo resume las disposiciones fundamentales.

Las disposiciones fundamentales que establecen el alcance y la operación de las reglas se detallan en los Capítulos 1-5 de las Reglas Modelo GloBE. Estas disposiciones incluyen todos los pasos básicos que un Grupo MNE debe seguir para calcular su obligación de Top up Tax.

1.2 SAFE HARBOURS

La OCDE y el G20 en diciembre de 2021 lanzaron un paquete de implementación de Normas Modelo Pilar 2 (GloBE Model Rules), el cual provee un sistema coordinado para asegurar que las EMN con ingresos superiores a 750 millones de Euros paguen al menos una tasa efectiva del 15% sobre los ingresos netos que generan en casa jurisdicción en la cual operan.

Este paquete para simplificar el análisis incluye 3 documentos que la OCDE ha publicado donde la aplicación de “Safe Harbours transitorios” evita efectuar el cálculo detallado y así aliviar a las EMN en los primeros años de aplicación de las Reglas Globe y su correspondiente aplicación de todos los ajustes requeridos bajo las normas. Este documento reconoce que las EMN enfrentarán dificultades considerables en los primeros años de aplicación en cuanto a la recopilación de todos los datos necesarios para determinar el cálculo completo. El Safe Harbour reduce las circunstancias en que un EMN deberá realizar las determinaciones en jurisdicciones de menor riesgo.

De acuerdo con lo anterior, para descartar que una determinada jurisdicción este expuesta al Impuesto Mínimo Global, se debe efectuar el análisis de los 3 Safe Harbours, incluyendo la aplicación de una regla de “de minimis” simplificada, basada sólo en los resultados del año en evaluación.

- **De Minimis test:** la EMN reporta ingresos totales o menos que 10 millones de euros e ingresos antes de impuestos menores a 1 millón de euros en su CBC reportado del año. Este criterio debe ser aplicado de forma copulativa.
- **Simplified ETR Test:** la EMN mantiene una ETR igual o superior a la tasa de transición en la jurisdicción para el año en curso.
- **Routine Profits Test:** el resultado antes de impuesto a la renta sobre la renta de la EMN en la jurisdicción en su CbC es igual o menor al monto de la exclusión de ingresos.

Una jurisdicción que cumpla cualquiera de las pruebas anteriores, no es necesario realizar el cálculo GloBE para esa jurisdicción.

Es importante destacar que el Safe Harbour transitorio de CbC sólo es aplicable durante el período de transición, que es cualquier año fiscal que comience el 31 de diciembre de 2026 o antes, pero sin incluir un año fiscal que finalice después del 30 de junio de 2028.

Existen otras definiciones claves que se deben considerar al aplicar estas pruebas, las cuales corresponden a:

- La tasa transitoria de un 15% para los años tributarios que comiencen en 2023 y 2024, tasa de un 16% para los años que comiencen en 2025 y una tasa de 17% para los años que comiencen en 2026.
- La ETR Simplificada se determina dividiendo el gasto por impuesto a las ganancias de la jurisdicción según lo informado en sus Estados Financieros de la EMN (una vez eliminados cualquier impuesto no cubierto y posiciones tributarias inciertas), por la ganancia de la jurisdicción antes del impuesto a las ganancias según lo informado en el CbC.
- Los Estados Financieros que se deben considerar son; los utilizados para la preparación de los estados financieros de la EMN, los estados financieros separados de cada entidad preparados de acuerdo a normas contables autorizadas, o un conjunto limitado de cuentas utilizados en la preparación de CbC cuando la entidad no es consolidada línea a línea debido a su tamaño o su materialidad.

El CbC corresponde a un informe país por país presentado utilizando estados financieros calificados como los mencionados en el punto anterior.

Una EMN que califica para el Safe Harbour en la transición con respecto a una o más jurisdicciones es aún sujeta a cumplir las reglas Globe con respecto a jurisdicciones que no califican para Safe Harbour. Las jurisdicciones que si califican, la EMN tendría que completar todas las secciones pertinentes en la declaración informativa de Globe que se refieren a Safe Harbour para esa jurisdicción, aunque representa una menor carga de cumplimiento que la que se requeriría bajo el marco completo.

El Safe Harbour en la transición se aplica sobre la base de que “una vez fuera, siempre fuera”, “once out, always out”, lo que significa que si una EMN ha aplicado el Safe Harbour respecto a una jurisdicción en un año en el que se encuentra sujeto a Reglas Globe, la EMN no podría calificar para Safe Harbour para esa jurisdicción en el año posterior. Esta regla no aplica en circunstancias cuando el EMN no poseía entidades en esa jurisdicción en el año anterior.

Si en una auditoria se determina que un contribuyente no aplicó correctamente el Safe Harbour transitorio y una de sus jurisdicciones no debió haberse favorecido con el Safe Harbour transitorio para un año en particular, las reglas Globe se aplicarán de forma completa para ese año y para los subsecuentes.

Se aplicarán reglas especiales respecto a negocios conjuntos (joint ventures), entidades matrices neutrales desde el punto de vista fiscal, entidades de inversión y sus propietarios que superen los 50 millones de euros.

Asimismo, la OCDE ha publicado un documento denominado “Commentary to the Global Anti Base Erosión Model Rules”, en el que brinda mayor explicación sobre la aplicación de las Reglas GloBE , así como documentos complementarios con el objetivo de absolver las dudas que tienen los contribuyentes sobre la aplicación de este nuevo impuesto.

Debido a la preocupación de los posibles impactos estas normas, el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) en mayo de 2023 emitió enmiendas a Norma Internacional de Contabilidad 12 (IAS por sus siglas en inglés) que entraron en vigencia de forma inmediata. Los principales requerimientos de las enmiendas corresponden a:

- Excepción temporal de registro contable de impuesto diferidos
- Revelaciones de información para ayudar a los lectores de estados financieros para poder comprender la exposición de la entidad a Pilar 2
- Revelaciones cuantitativas y cualitativas razonablemente estimadas sobre exposición de la entidad a los impactos de Pilar 2
- De no ser razonablemente estimada se requiere que las entidades incluyan una declaración sobre este hecho.

2. PASO A PASO PARA APLICACIÓN PILAR 2

2.1 REPORTES CBC EN CHILE

En Chile el Reporte País por País (CBC en sus siglas en inglés) lo confeccionan e informan al SII Entidades matriz o Controladora de Grupo de Empresas Multinacionales, que tenga residencia en Chile para los efectos tributarios, en la medida que los ingresos del conjunto de entidades que formen parte de dicho grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período tributario correspondiente, sea al menos de 750 millones de euros al momento del cierre de los estados financieros consolidados, lo cual está en línea con el monto aplicable para Impuesto Mínimo Global en cuanto a ingresos del grupo Multinacional.

Según datos de la OCDE del año 2020, el número de Empresas Multinacionales (EMN) con sede en Chile que informaron tener operaciones en otra jurisdicción ascendió a 262.

Ultimate Parent Jurisdiction		Partner Jurisdiction		Number of CbCRs	Number of Entities
Chile	Chile			31	887
	Colombia			10	43
	Costa Rica			5	12
	Germany			8	21
	Mexico			13	43
	United States			17	58
	Non-OECD Economies				
			Argentina	16	55
			Brazil	18	67
			China (People's Republic of)	12	16
			Ecuador	11	20
			Panama	6	63
			Peru	20	134
			Uruguay	9	28
	Other Africa			5	12
	Other Asia			10	34
	Other Americas			18	45
	Other Europe			12	61
	Foreign Jurisdictions Total			31	712
					252

Se desarrollará un procedimiento detallado, tanto cuantitativa como cualitativamente, que proporcionará una guía con base en el "Handbook de Implementación" propuesto por la OCDE. En una primera fase, se abordará de manera cualitativa identificando y utilizando como referencia una Empresa Multinacional Chilena (EMN) para determinar las jurisdicciones donde mantiene presencia y que podrían verse posiblemente impactadas por el Impuesto Mínimo Global. En una segunda fase, utilizando su información pública, se intentará estimar los posibles efectos al aplicar los "Transitional CbCR Safe Harbours". Este enfoque integral permitirá tanto una evaluación cualitativa como cuantitativa de los potenciales impactos del Impuesto Mínimo Global en la empresa multinacional chilena en cuestión.

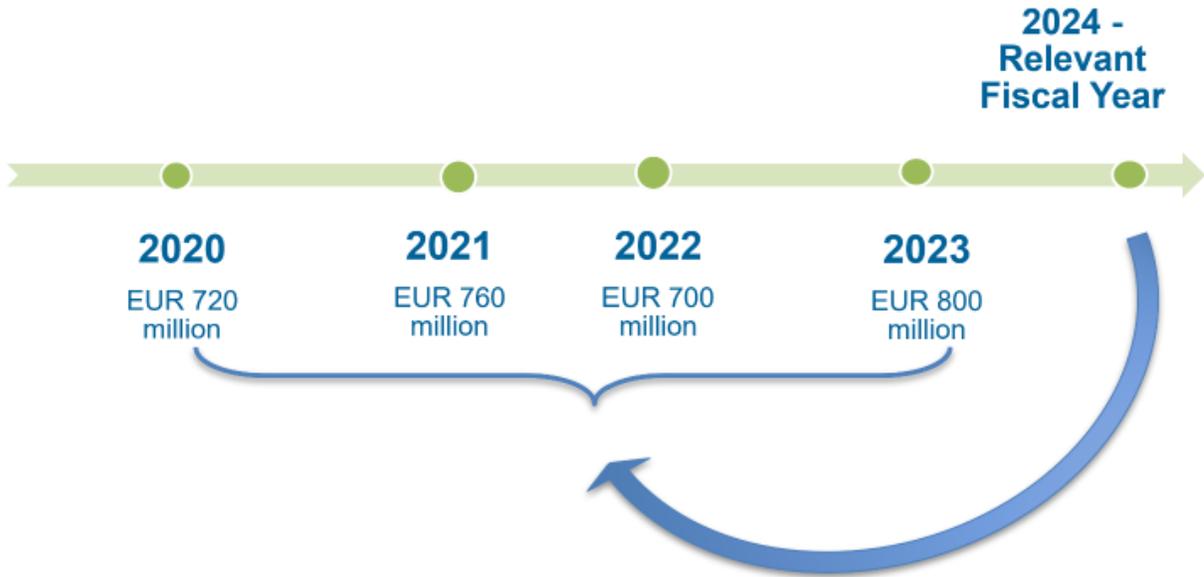
2.2 DESARROLLO PASO A PASO CON APLICACIÓN EN EMN CHILENA

Paso 1: Identificar si EMN está dentro del alcance de las Reglas. En este paso se identifica si la EMN está operando a nivel internacional y presentando ingresos consolidados iguales o superiores a 750 millones de Euros.

El primer paso es determinar si la Entidad Constituyente es miembro de un grupo que opera a nivel internacional. Dos entidades generalmente se tratarán como miembros del mismo grupo cuando ambas estén bajo el control común de una Entidad Padre Última (UPE) que está o estaría obligada a incluir esas entidades en sus estados financieros consolidados. Un grupo operará a nivel internacional cuando tenga entidades u operaciones en más de una jurisdicción (es decir, un Grupo MNE). El uso de la prueba de consolidación contable para definir el alcance de un Grupo sigue el enfoque adoptado en el Reporting País por País (CbCR, por sus siglas en inglés de acuerdo con Acción 13 de BEPS). Una prueba de consolidación proporciona un estándar relativamente estable y consistente que aprovecha las prácticas contables existentes como una forma fácil de determinar cuándo un Grupo, y qué entidades de ese Grupo, están dentro del alcance.

El requisito de ser miembro de un Grupo significa que las reglas GloBE no pueden aplicarse a entidades independientes que no consolidan con ninguna otra entidad. Sin embargo, es importante destacar que las reglas GloBE también se aplican a una entidad que opera a nivel internacional y tiene un Establecimiento Permanente (EP) en otra jurisdicción como entidad principal. Sin esta regla, una entidad doméstica grande podría intentar establecer sucursales en lugar de subsidiarias en una jurisdicción extranjera simplemente para evitar ser afectada por las reglas.

El Grupo MNE también debe cumplir con el umbral de ingresos antes de que se apliquen las reglas GloBE. El umbral de ingresos se aplica a los ingresos que se informan en los Estados Financieros Consolidados del Grupo MNE y la cantidad del umbral es la misma que la utilizada para el Reporting País por País (CbCR), de 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 una prueba de cuatro años. Esta prueba tiene como objetivo proporcionar resultados más estables y predecibles, en particular para los Grupos MNE con ingresos anuales cercanos al umbral. Examina si el Grupo MNE tiene 750 millones de euros o más de ingresos en dos de los cuatro años fiscales inmediatamente anteriores al año fiscal que se está probando. Los ingresos consolidados para el año actual no se tienen en cuenta en el cálculo de cuatro años. Esto asegura que un Grupo MNE sepa, en o poco después del inicio del año fiscal probado, si estará dentro del alcance de las reglas GloBE en ese año. La prueba de cuatro años se ilustra en el ejemplo a continuación.



Fuente: minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two OCDE

Como se muestra en el cuadro anterior, la prueba del umbral de ingresos revisa los cuatro años anteriores al evaluar si un EMN está dentro del alcance. En este caso, los ingresos consolidados estaban por encima del umbral de 750 millones de euros en dos de los cuatro años anteriores, es decir, en 2021 y en 2023. Aunque el EMN no tuvo más de 750 millones de euros de ingresos consolidados en todos los años, cumple con la prueba del umbral. Los ingresos consolidados en el Año Fiscal Relevante no se tienen en cuenta al aplicar la prueba, de modo que el EMN podrá determinar si está dentro del alcance al inicio del Año Fiscal Relevante.

Para el caso de la EMN elegida para el desarrollo del paso a paso y en base a su información pública se cumple con este paso considerando que los dos últimos años presenta ingresos superiores a 750 millones de euros

		INGRESOS	
		2022	2021
MEUROS		10.067.227	5.550.017

En este paso además se propone realizar un análisis de la razón social o actividad que realiza cada compañía ya que las Normas Globe dejan fuera de alcance a sociedades tales como:

- Organismos sin fines de lucro,
- Organismos gubernamentales,
- Organismos internacionales,
- Fondos de pensiones o fondos de inversión.

En la revisión de los EEFF públicos de la EMN se identificaron sociedades las cuales son consideradas operativas, por lo tanto, todas estarían dentro del scope para el paso 1.

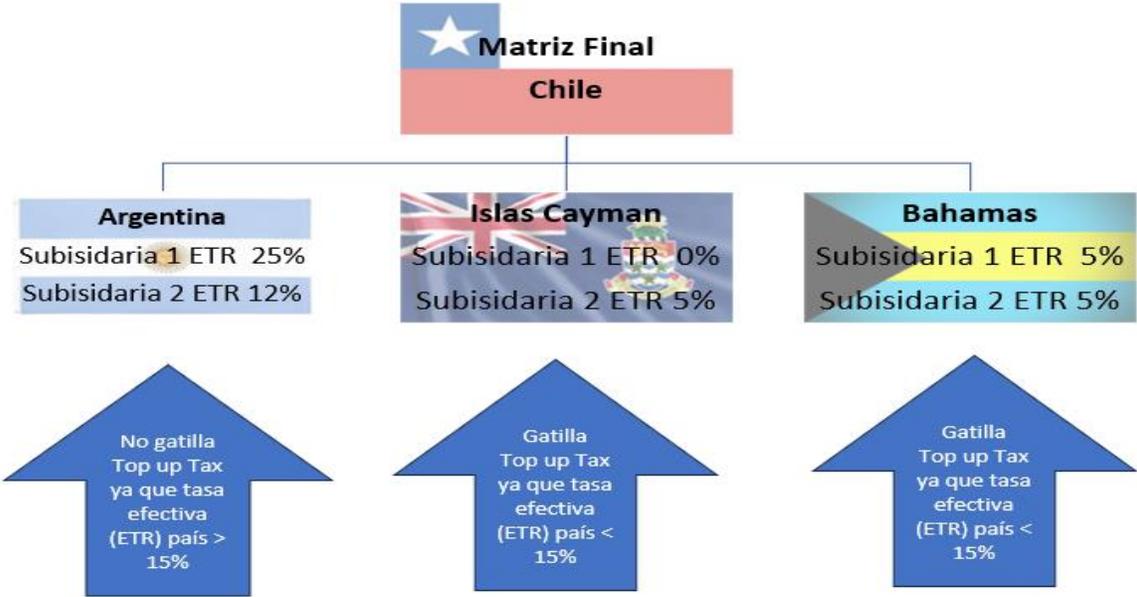
Paso 2: Asignar los ingresos de la EMN por jurisdicción. Identificar la ubicación de cada entidad dentro del Grupo y asignar los ingresos a estas Entidades Constituyentes.

Para el caso de la EMN Chilena elegida, las jurisdicciones y cantidad de entidades son las siguientes:

Jurisdicción	N° sociedades
CHILE	8
PERÚ	1
ARGENTINA	2
URUGUAY	1
BOLIVIA	1
BRASIL	1
USA	3
BAHAMAS	1
I CAYMAN	2

De acuerdo a las Reglas Globe la tasa efectiva se determinará dividiendo el gasto por impuesto renta sobre el resultado antes de impuestos de acuerdo ambos con los estados financieros de la EMN.

A continuación, se presenta un ejemplo de cómo llevar a cabo el análisis por jurisdicción:

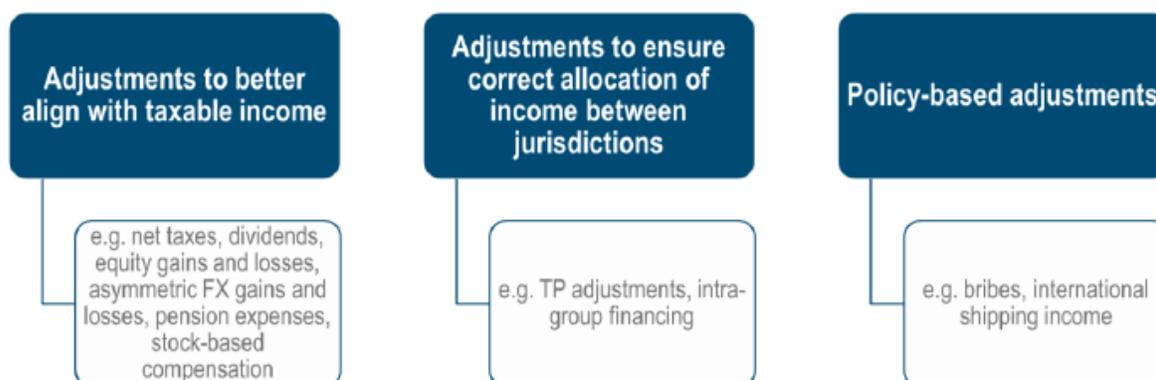


Basándonos en el cuadro anterior, podemos concluir que en la jurisdicción de Argentina no se activaría el Top-up Tax, ya que la tasa efectiva (ETR) promedio a nivel de esa jurisdicción estaría por encima del 15%. Sin embargo, en el caso de las Islas Caimán y Bahamas, la tasa efectiva a nivel de jurisdicción se encuentra por debajo del 15%, lo que sugiere que podrían desencadenarse el Top-up Tax en estas jurisdicciones.

A cada Entidad se le trata como si tuviera una ubicación. Esta ubicación generalmente se basa en dónde la Entidad está sujeta al impuesto sobre la renta según la Ley Nacional, en función de su residencia, lugar de incorporación u otro factor similar. La base para esta determinación son los estados financieros que se utilizan para la preparación de los Estados Financieros Consolidados del EMN. Sin embargo, las reglas GloBE prevén una simplificación al depender de una norma contable financiera aceptable o autorizada cuando no sea razonablemente práctico utilizar la norma contable financiera utilizada para la preparación de los Estados Financieros Consolidados. Todos estos estados financieros, independientemente de la norma bajo la cual se preparen, mostrarán el resultado neto final de la Entidad sumados por jurisdicción antes de realizar cualquier ajuste de consolidación que elimine ingresos o gastos atribuibles a transacciones intra-grupo. Requerir el uso de los estados financieros que se utilizan en la preparación de los Estados Financieros Consolidados asegura que se utilice un estándar único en todas las jurisdicciones, así también logra una simplificación en términos de cumplimiento brindando integridad adicional si los Estados Financieros Consolidados se encuentran auditados.

Paso 3: Calcular el Ingreso Globe

En este paso bajo las Normas Globe, se determina el Ingreso o Pérdida de cada Entidad realizando ciertos ajustes para llegar a una determinación de su Ingreso o Pérdida. Los ajustes realizados para convertir en Ingreso GloBE tienen como objetivo alinear mejor la base imponible para el impuesto mínimo global con aquellas que se aplican típicamente para fines fiscales 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 diagrama a continuación:



Fuente: minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two OCDE

La mayoría de los ajustes realizados están diseñados para ajustar los ingresos de la Entidad Constituyente por diferencias comunes entre la contabilidad financiera y el ingreso gravable con el fin de reflejar los resultados de política previstos. Muchas jurisdicciones, por ejemplo, eximen (o proporcionan otro alivio) para los dividendos intra-grupo o tienen reglas especiales para calcular la deducción atribuible a la compensación basada en acciones. Las reglas GloBE contienen ajustes similares para preservar las elecciones de política inherentes a estos ajustes al ingreso gravable que son comunes en varias jurisdicciones (evitar la doble imposición y proporcionar una deducción completa por gastos de empleo).

Para el caso de la Empresa Multinacional Chilena seleccionada, se utilizará el resultado de la última línea de los Estados Financieros como base para realizar los ajustes, ya que no se dispone de información adicional para determinar estos ajustes de manera más específica.

Paso 4: Determinar los Impuestos Cubiertos Ajustados

Una vez que se ha calculado el Ingreso o Pérdida GloBE para cada Entidad del paso anterior, es necesario calcular los impuestos asociados con esos ingresos. Así como el punto de partida para calcular el Ingreso o Pérdida GloBE, según lo determinado de acuerdo con las normas utilizadas para la presentación de informes financieros consolidados, el punto de partida para calcular los impuestos cubiertos es el gasto fiscal actual que se muestra en esos estados financieros, que incluye ajustes fiscales diferidos y el beneficio fiscal de cualquier pérdida.

En este punto en primera instancia se debe identificar los impuestos cubiertos en el gasto tributario actual y calcular los montos. Luego, ajustar los Impuestos Cubiertos para tener en cuenta los impuestos que no están registrados en la línea de impuestos del Estado de Pérdidas y Ganancias, y excluir los impuestos no relacionados con los Ingresos o Pérdidas Globe, donde se debe; i) Abordar las diferencias temporarias, que surgen cuando los ingresos o pérdidas se reconocen en un año diferente para la contabilidad financiera y fiscal mediante la contabilidad de impuestos diferidos, ii) Registrar los créditos fiscales (si los hubiera) dependiendo de su categorización. Como paso posterior se deben ajustar los montos para asignar ciertos impuestos transfronterizos a la Entidad Constituyente correspondiente.

Para el caso de la Empresa Multinacional Chilena seleccionada, se utilizará el resultado de la última línea de los Estados Financieros como base para realizar los ajustes, ya que no se dispone de información adicional para determinar estos ajustes de manera más específica ni tampoco se dispone de un detalle de los impuestos indicados anteriormente.

Paso 5: Calcular la Tasa Efectiva de Tributación (ETR) y calcular el impuesto adicional (top-up tax).

El Ingreso o Pérdida GloBE y los Impuestos Cubiertos de cada Entidad ubicada en la misma jurisdicción se suman para calcular la tasa efectiva de tributación (ETR) de esa jurisdicción. Sin embargo, está disponible una metodología simplificada para calcular la ETR bajo un “Safe Harbour” (por ejemplo, un Safe Harbour de transición de CbCR). Además, cuando el Grupo EMN tiene operaciones limitadas en una jurisdicción, no se requiere el cálculo de la ETR. Esta exclusión se aplica para jurisdicciones donde los ingresos e ingresos de un Grupo MNE están por debajo del umbral de minimis (10 millones de euros y 1 millón de euros, respectivamente).

El porcentaje de Top up Tax debido es la diferencia entre la tasa mínima del 15% y la ETR en la jurisdicción. Ese porcentaje de impuesto adicional se aplica luego al Ingreso o Pérdida GloBE en la jurisdicción, después de deducir una exclusión de ingresos basada en la sustancia. La exclusión de ingresos basada en la sustancia se calcula en función de un porcentaje de los activos tangibles y los gastos de nómina. Es la porción de los ingresos que excede la exclusión de sustancia (la ganancia excesiva) la que está sujeta al Top up Tax que lleva el impuesto total del Grupo MNE sobre sus ganancias excesivas a la tasa del 15%.

El resultado de este paso será ampliado más adelante durante la aplicación de los Safe Harbour Transicionales.

Paso 6: Aplicar el impuesto adicional bajo el QDMTT, IIR o UTPR.

Una obligación por impuesto adicional para un miembro de un Grupo MNE dentro del alcance surge bajo tres tipos de disposiciones: el QDMTT, el IIR y el UTPR.

- **QDMTT:** Las reglas GloBE contemplan la posibilidad de que las jurisdicciones introduzcan su propio impuesto adicional mínimo nacional basado en los mecanismos GloBE. Si una jurisdicción tiene un impuesto mínimo nacional que es consistente con las reglas GloBE y, por lo tanto, se considera un "Qualified" Domestic Minimum Top-up Tax" (QDMTT), dicho impuesto nacional compensa la responsabilidad del Top up Tax sobre estos ingresos según las reglas GloBE. El QDMTT refuerza el derecho primario de tributación de una jurisdicción sobre sus propios ingresos.

- **IIR:** Si la jurisdicción donde se encuentra la Entidad de baja o nula tributación no tiene un QDMTT, la jurisdicción donde se encuentra la UPE de dicha entidad podría recaudar el impuesto adicional bajo el IIR. Bajo el IIR, el impuesto mínimo se paga a nivel de la entidad matriz, en proporción a sus participaciones de propiedad en aquellas entidades a las que se les ha asignado el Top-up Tax. Generalmente, el IIR se aplica a nivel de la UPE, pero puede aplicarse más abajo en la cadena de propiedad si la UPE no está sujeta a un IIR. Las reglas también permiten que el IIR se aplique por una entidad matriz intermedia en la que haya una participación minoritaria significativa, para minimizar la pérdida de impuestos sobre ingresos de baja o nula tributación. Como se mencionó anteriormente, en el cálculo del Top-up Tax se deducirá cualquier QDMTT pagado en otra jurisdicción y, en el caso del “Safe Harbour” QDMTT, se reducirá a cero y, por lo tanto, se eliminará.
- **UTPR:** Las reglas GloBE también contienen un mecanismo de seguridad que garantiza que se pague el Top-up Tax cuando una entidad con ingresos de baja o nula tributación se mantiene a través de una cadena de propiedad que no resulta en que los ingresos de bajo impuesto estén sujetos a un IIR. Este mecanismo de seguridad es el UTPR y puede aplicarse, por ejemplo, en relación con los ingresos de bajo o nula tributación que surgen en la jurisdicción de la UPE (si la hay). Esta regla funciona al requerir el pago de impuestos por parte de las entidades residentes dentro de la jurisdicción que aplica la regla (lo que aumenta los impuestos a nivel de las entidades). Este pago de impuestos puede surgir mediante la negación de una deducción por gastos, o a través de algún otro mecanismo. El pago es una cantidad suficiente para que las entidades del grupo paguen su parte del impuesto adicional restante después del IIR. La parte del Top-up Tax asignada a las entidades en una jurisdicción se calcula según una fórmula, en proporción a la participación relativa de activos tangibles y empleados en esa jurisdicción. Esto ayuda a garantizar que la regla sea administrable, pero también vincula el ajuste a entidades que probablemente tengan la capacidad de pagar la cantidad requerida de impuesto adicional.

Paso 7: Aplicación de Safe Harbours

Con el objetivo de simplificar el análisis y determinación de las EMN en base a los pasos anteriores que son las Reglas Globe, la OCDE propuso la aplicación de "Safe Harbours" ayudando a las EMN a no efectuar cálculos a nivel de detalle. Por lo tanto, se deberán aplicar análisis de los 3 Safe Harbours propuestos para cada jurisdicción donde pose presencia la EMN. Para calificar en el Safe Harbour la jurisdicción de la EMN, es decir, la suma de las subsidiarias por país debe cumplir con al menos UNO de los 3 siguientes Safe Harbour.

- (1) De Minimis test:** la EMN reporta ingresos totales menores que 10 millones de euros e ingresos antes de impuestos menores a 1 millón de euros, ambos de acuerdo a lo reportado en su CBC del año. Este criterio debe ser aplicado de forma copulativa.

- (2) Simplified ETR Test:** la EMN mantiene una ETR igual o superior a la tasa de transición en la jurisdicción para el año en curso. Este se determina en base al gasto por impuesto sobre la renta indicado en los estados financieros de la EMN y el resultado antes de impuesto se utiliza el declarado en el reporte País por País (CBC en sus siglas en ingles). Si el ETR (effective tax rate) es igual o superior a la tasa transitoria se cumple con este Safe Harbour. Las tasas transitorias son tasa de 15% para los años 2023 y 2024, tasa de 16% para el año 2025 y tasa de 17% para el año 2016 y los años siguientes.

- (3) Routine Profits Test:** el resultado antes de impuesto a la renta sobre la renta de la EMN en la jurisdicción en su CbC es igual o menor al monto de la exclusión de ingresos. Este Safe Harbour busca analizar sustancia de en las sociedades para cada jurisdicción y se compara Substance Based Income Exclusion (SBIE) el cual es determinado por un factor de 10% al Payroll + factor de 8% de los Tangible Assets versus el Resultado antes de impuesto. La justificación detrás de la exclusión este es Safe Harbour, es que utiliza la nómina y los activos tangibles como indicadores de actividades sustantivas, es excluir de las reglas GloBE un rendimiento fijo de las actividades sustantivas que realiza un Grupo EMN dentro de una jurisdicción. Excluir un rendimiento fijo de actividades sustantivas centra el impuesto mínimo global en "ingresos excesivos", como los ingresos relacionados con intangibles, que son más susceptibles a los riesgos de BEPS.

Para efectos de Payroll, se consideran los gastos de compensación para los empleados incluidos sueldos, salarios y otros gastos que proporcionen beneficios al personal como seguros médicos y de pensión, impuestos sobre la nómina y aportes patronales.

Para efectos de Tangible Assets se considera propiedad plata y equipos, recursos naturales, derechos de uso de activos tangibles y licencias con el gobierno para explotar recursos naturales que conlleva importantes inversiones.

Si el SBIE es igual o mayor al Resultado Antes de impuesto por jurisdicción se califica con este Safe Harbour.

Cuando una Jurisdicción presente pérdida antes de impuesto, siempre calificará con este Safe Harbour.

Las tasas para este Safe Harbour por año son:

- Año 2023, 10% del Payroll y 8,0% de Tangible Assets
- Año 2024, 9,8% del Payroll y 7,8% de Tangible Assets
- Año 2025, 9,6% del Payroll y 7,6% de Tangible Assets
- Año 2026, 9,4% del Payroll y 7,4% de Tangible Assets

En el caso de la EMN analizada, no disponemos de los Estados Financieros por jurisdicción, ya que en la Memoria y los EEFF no se detallan los ingresos, y tampoco contamos con el Reporte País por País. Sin embargo, basándonos en algunas suposiciones, podemos inferir y concluir de la siguiente manera:

Jurisdicción	N° sociedades	Resultado Ganancia / (pérdida) Euros	Safe Harbours		
			RPT	DMT	ETR
CHILE	8	-157.002	Cumple		
PERÚ	1	-11.835	Cumple		
ARGENTINA	2	-5.754	Cumple		
URUGUAY	1	-2	Cumple		
BOLIVIA	1	144		Cumple	
BRASIL	1	-65.040	Cumple		
EE.UU.	3	15.726		Evaluar	Cumple tasa 21%
BAHAMAS	1	-1.197	Cumple		
ISLAS CAYMÁN	2	157.711	Evaluar	Evaluar	Evaluar

Para cumplir con los Safe Harbour se debe cumplir con al menos UNO de los 3, por lo cual si analizamos a esta EMN podemos uno a uno comentar:

- Routine Profits Test (RPT): Para este Safe Harbour cualquier compañía que presente perdidas antes de impuesto siempre cumplirá. Si bien contamos con el resultado después de impuesto de las jurisdicciones podemos inferir que presentan pérdida antes de impuesto salvo Bolivia, EE.UU e Islas Caymán, por lo cual todo el resto de las jurisdicciones ya cumple con al menos UNO, requisito de Safe Harbour.
- De Minimis Test (DMT): Para este Safe Harbour analizaremos las 3 jurisdicciones que no cumplieron con el Safe Harbour anterior que son Bolivia, EE.UU e Islas Caymán y podemos inferir que los ingresos y los resultados antes de impuestos en Bolivia no serían significativos o superiores a los mínimos por lo cual esta jurisdicción cumpliría con este Safe Harbour.

- Simplified ETR Test (ETR): Para este Safe Harbour analizaremos las dos jurisdicciones restantes las cuales serían EE.UU e Islas Caymán, que no cumplen con los Safe Harbour anteriores.

En el primer caso la tasa impositiva de EE.UU. corresponde a un 21% por lo cual podríamos inferir que el ETR para esta jurisdicción sería sobre el 15% por lo cual la jurisdicción EE.UU. cumpliría con este Safe Harbour.

Para el caso de Islas Caymán la tasa impositiva es 0% con lo cual podemos inferir que no cumple tampoco con este Safe Harbour. Indagando en la Memoria de la EMN Chilena identificamos información sobre la Jurisdicción Caymán observando y concluyendo que la ETR sería 0% ya que el gasto por impuesto a la renta en base a los estados financieros de esta jurisdicción es cero.

Pais	2022	2021	Ganancia/(pérdida) antes de Impuesto MEuros	Impuesto MEuros	Ganancia/(pérdida) MEuros
Islas Caymán	100,00	100,00	157.711	0	157.711
Islas Caymán	100,00	100,00	0	0	0

2.3 CONCLUSIONES Y COMENTARIOS GUIA IMPLEMENTACIÓN REALIZADO EMN CHILENA

Islas Caymán de acuerdo con las suposiciones anteriores sería la única jurisdicción que no cumpliría con los Transitional CBCR Safe Harbours por lo cual aplicaría determinar el Top-up Tax para esta jurisdicción considerando la data del ejercicio 2022.

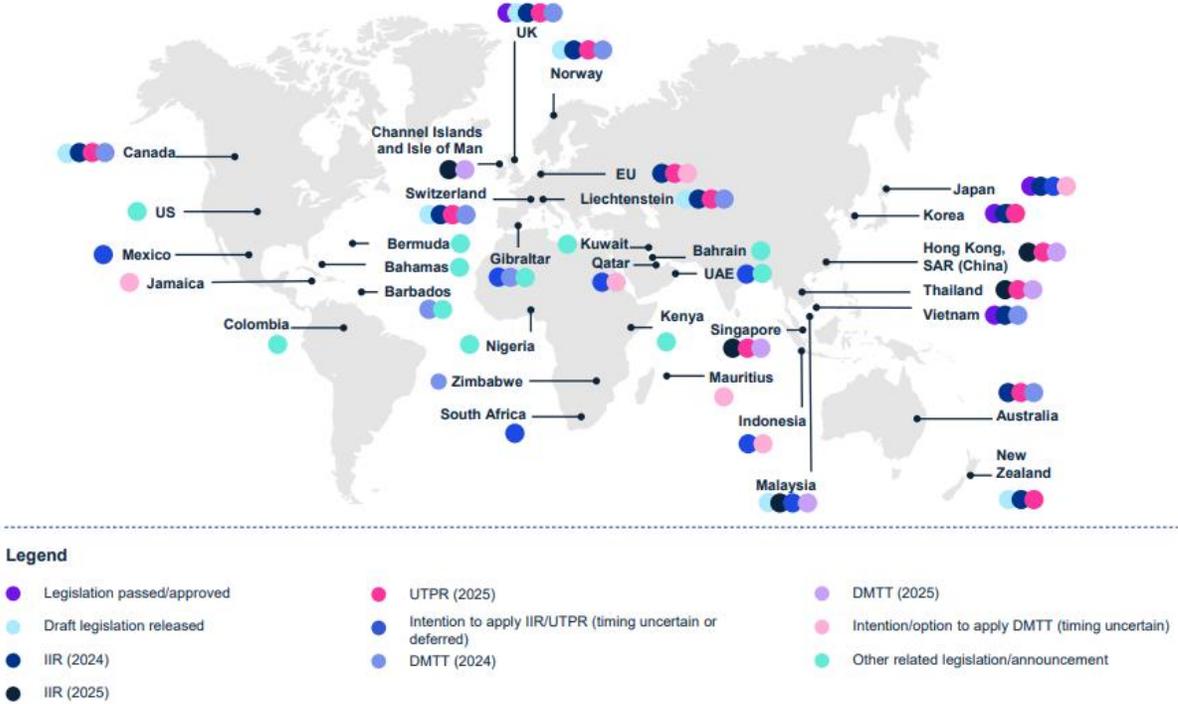
Por lo anterior, el Top-up Tax ascendería a MEuros 23.657 lo cual se determina aplicando la tasa del 15% al resultado antes de impuestos para luego comparar con el impuesto a la renta que sería 0.

Si este EMN no aplica los Transitional CBCR Safe Harbour con respecto a una jurisdicción en un año fiscal en el cual está sujeto a las Reglas Globe, el EMN ya no calificará para dicho Safe Harbour para los años siguientes para esa jurisdicción.

En la aplicación de este caso de EMN Chilena y considerando que una de sus jurisdicciones, Islas Caymán, debería pagar Top up Tax, ¿Que jurisdicción lo cobraría?

Según la Regla de Inclusión de Rentas ("IIR"), correspondería al ente tributario de Chile cobrar el Top-up Tax, dado que es la jurisdicción del Ultimate Parent Entity ("UPE"), considerando que la Jurisdicción Islas Caimán no ha implementado un QDMTT. Hasta la fecha de esta AFE (marzo de 2023), en Chile no se han promulgado regulaciones al respecto. Teniendo esto en cuenta, en las jurisdicciones donde opera la EMN, se están considerando los borradores normativos en Estados Unidos y Bahamas. En caso de que alguna de estas jurisdicciones apruebe las Normas GloBE, bajo el modelo de UTPR, podrían aplicar el cobro del Top-up Tax. El país más avanzado de estas tres jurisdicciones sería Estados Unidos.

A continuación se presenta un resumen del estado de implementación de las Reglas GloBE a nivel global, donde se destaca que Estados Unidos y Bahamas se encuentran en un estado de "Proyecto de legislación publicado".



Fuente: KPMG state of play <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/beps-2-0-state-of-play-april-2023.pdf>

3. REGLAS GLOBE EN EL MUNDO

A nivel mundial y hasta la fecha de esta AFE, el estado de la legislación de las Normas GloBE es el siguiente:

Legislation passed/approved	DMTT (2024)	IIR (2024)	IIR (2025)
<ul style="list-style-type: none"> Denmark (Dec 2023) EU Directive (Dec 2022) Ireland (Dec 2023) Japan — IIR (March 2023) Hungary (Nov 2023) Korea (Dec 2022) Sweden (Dec 2023) United Kingdom (June 2023) Vietnam (Dec 2023) 	<ul style="list-style-type: none"> Austria Australia Barbados Belgium Bulgaria Canada Croatia Czech Republic Denmark Finland France Germany Gibraltar Hungary Ireland Italy Liechtenstein (?) Luxembourg Netherlands Norway Romania Slovenia Slovakia Spain Sweden Switzerland (?) United Kingdom Vietnam Zimbabwe 	<ul style="list-style-type: none"> Australia Canada EU* Japan Korea Liechtenstein (?) New Zealand Norway Switzerland (?) United Kingdom Vietnam 	<ul style="list-style-type: none"> Guernsey Hong Kong (SAR), China Isle of Man Jersey Malaysia Singapore Thailand
Draft legislation	DMTT (2025)	UTPR (2025)	Intention to apply IIR and UTPR (timing uncertain or deferred)
<ul style="list-style-type: none"> Austria (Dec 2023) Belgium (Dec 2023) Bulgaria (Dec 2023) Canada (Aug 2023) Croatia (Nov 2023) Cyprus (Oct 2023) Czech Republic (Dec 2023) Estonia (Oct 2023) Finland (Oct 2023) France (Sep 2023) Germany (Dec 2023) Italy (Sep 2023) Latvia (Dec 2023) Liechtenstein (Nov 2023) Lithuania (Oct 2023) Luxembourg (Nov 2023) Malaysia (Dec 2023) Netherlands (Oct 2023) New Zealand (May 2023) Norway (Nov 2023) Romania (Dec 2023) Slovenia (Nov 2023) Slovakia (Dec 2023) Spain (Dec 2023) Switzerland (May 2023) 	<ul style="list-style-type: none"> Cyprus Guernsey Isle of Man Jersey Hong Kong (SAR), China Lithuania Malaysia Singapore Thailand 	<ul style="list-style-type: none"> Australia Canada EU* Hong Kong (SAR), China Korea (based on draft amendments) Liechtenstein (?) New Zealand Norway (?) Singapore Switzerland (?) Thailand United Kingdom 	<ul style="list-style-type: none"> Estonia (deferral) Gibraltar Indonesia Japan (UTPR) Latvia (deferral) Lithuania (deferral) Malaysia (UTPR) Malta (deferral) Mexico Qatar Slovakia (deferral) South Africa UAE
Intention to apply DMTT (timing uncertain)			
<ul style="list-style-type: none"> EU (optional) Indonesia Jamaica Japan Mauritius Qatar 			

Fuente: KPMG state of play <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/beps-2-0-state-of-play-april-2023.pdf>

En las Américas la situación es la siguiente:



Legend

- Legislation passed/approved
- Draft legislation released
- IIR (2024)
- IIR (2025)
- UTPR (2025)
- Intention to apply IIR/UTPR (timing uncertain or deferred)
- DMTT (2024)
- DMTT (2025)
- Intention/option to apply DMTT (timing uncertain)
- Other related legislation/announcement

Fuente: KPMG state of play <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/beps-2-0-state-of-play-april-2023.pdf>

4. CONCLUSIONES FINALES

La implementación del Impuesto Mínimo Global traerá muchos desafíos a las Empresas Multinacionales y a los Organismos Reguladores locales e internacionales, tales como:

- Impacto potencial en la tributación internacional: La implementación del Impuesto Mínimo Global podría tener un impacto significativo en la tributación internacional, especialmente para empresas multinacionales con operaciones en jurisdicciones de baja o nula tributación.
- Necesidad de ajustes y adaptación: Las empresas multinacionales, incluida la Empresa Multinacional Chilena analizada, deberán realizar ajustes y adaptaciones en su estructura fiscal y contable para cumplir con las nuevas regulaciones y minimizar el impacto del Impuesto Mínimo Global en sus operaciones.
- Importancia de la colaboración internacional: La implementación exitosa del Impuesto Mínimo Global requerirá una mayor colaboración y coordinación entre las autoridades fiscales de diferentes países para evitar la doble imposición y garantizar una aplicación coherente de las normas fiscales.
- Identificación de oportunidades para la optimización fiscal y la mitigación de riesgos bajo el marco del Pilar 2.
- Evaluación continua y monitoreo: Dado que el panorama fiscal internacional sigue evolucionando, las empresas multinacionales y las autoridades fiscales deben mantener una evaluación continua y un monitoreo de las regulaciones relacionadas con el Impuesto Mínimo Global para adaptarse a los cambios y cumplir con las obligaciones tributarias de manera efectiva.

Respecto a los Safe Harbours observamos que proporcionan efectivamente a las EMN tres "salidas" a corto plazo de tener que llevar a cabo el cálculo completo de Normas GloBE en una jurisdicción: la Prueba de De Minimis, la Prueba de ETR Simplificada y la Prueba de Ganancias de Rutina. Dado que los tres tests se basan en el Reporte País por País, el proceso y la rigurosidad que implica la preparación de este informe adquirirá una mayor importancia en el futuro, lo que podría requerir que los grupos revisen sus procesos internos y los organismos reguladores solicitar mayores revelaciones.

Respecto a los contribuyentes que operan con año fiscal calendario, los Safe Harbours de Reporte País por País Transitorio generalmente estarán disponible durante tres años: 2024, 2025 y 2026. Sin embargo, es poco probable que un grupo de EMN califique para Safe Harbours de Reporte País por País Transitorio en todas las jurisdicciones en las que opera. Esto implica que los grupos de EMN aún tendrán que establecer todos los procesos adecuados para llevar a cabo el cálculo completo de GloBE respecto a las jurisdicciones no calificadas, a más tardar en 2024. En cualquier caso, el cálculo completo de Normas GloBE será requerido en cada jurisdicción una vez que expire el Período de Transición

En el futuro, este impuesto podría convertirse en un impuesto de baja recaudación, ya que todas las jurisdicciones podrían ajustar sus tasas efectivas a un mínimo del 15%, lo que resultaría en una recaudación menor en cada una de ellas.

En resumen, el Impuesto Mínimo Global representa un cambio significativo en el ámbito tributario internacional, que requiere una cuidadosa planificación y gestión por parte de las empresas multinacionales y las autoridades fiscales para garantizar el cumplimiento y minimizar cualquier impacto negativo en la actividad empresarial y la economía global.

5. BIBLIOGRAFIA

Minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two

GloBE Model Rules OECD

CBC Safe Harbours Pillar Two OECD

<https://www.oecd.org/espanol/>

KPMG state of play <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/beps-2-0-state-of-play-april-2023.pdf>