

# Curso 4. Medidas antiabuso: BEPS como marco de acción de la fiscalidad internacional

Universidad para la Cooperación Internacional

**Tema 1: Proyecto anti-BEPS: el mayor esfuerzo en Occidente para contrarrestar la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial del beneficio.**

# Tema 1: Proyecto anti-BEPS: el mayor esfuerzo en Occidente para contrarrestar la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial del beneficio

## Caso McDonald's: Cronología

### 1. Estructura Corporativa de McDonald's para Optimización Fiscal

#### McDonald's Europe Franchising (Luxemburgo)

- **Sede:** Luxemburgo.
- **Función:** Esta subsidiaria posee los derechos de marca de McDonald's y otros derechos relacionados en Europa, Ucrania y Rusia. Los franquiciados de McDonald's en estos países pagan regalías a esta entidad por el uso de la marca McDonald's.
- **Regalías:** Las regalías representan un ingreso **pasivo**, que es altamente susceptible a ser trasladado entre jurisdicciones fiscales para minimizar la carga tributaria.

#### Sucursal en Estados Unidos

- **Conexión fiscal:** McDonald's Europe Franchising también tiene una **sucursal en EE.UU.** La estrategia fiscal de McDonald's fue atribuir los ingresos por regalías generados en Europa a esta sucursal.
- **Uso del Convenio de Doble Imposición (Luxemburgo-EE.UU.):** Según el tratado, si los ingresos son gravados en EE.UU., Luxemburgo no debe gravar esos ingresos. Esto debería evitar la doble imposición, pero en este caso específico, creó una situación de **doble no imposición** (es decir, los ingresos no fueron gravados en ninguno de los dos países).

### 2. Aplicación del Tratado de Doble Imposición entre Luxemburgo y EE.UU.

El **Convenio de Doble Imposición entre Luxemburgo y EE.UU.** jugó un papel crucial en este caso. El objetivo del tratado es evitar que una empresa pague impuestos dos veces sobre los mismos ingresos. A continuación se muestra cómo se aplicó el tratado:

- **Artículos clave:**
  - **Artículo 5: Establecimiento Permanente (PE):**
    - Define qué constituye un "establecimiento permanente". Si una empresa tiene un PE en un país, los ingresos obtenidos a través de ese PE están sujetos a impuestos en ese país.
    - **En el caso de McDonald's:** Luxemburgo consideró que la sucursal en EE.UU. era un **PE**, lo que significaba que los ingresos de las regalías estaban sujetos a impuestos en EE.UU., por lo que **no los gravó en Luxemburgo**.
    - **EE.UU. no lo consideró así:** Según las leyes fiscales de EE.UU., la sucursal de McDonald's en EE.UU. **no calificaba como PE**, por lo tanto, los ingresos no fueron gravados en EE.UU.

#### Problema de la Doble No Imposición:

- **Regalías exentas en Luxemburgo:** Debido a la interpretación del tratado, Luxemburgo no gravó las regalías, asumiendo que EE.UU. lo haría.

- **Regalías exentas en EE.UU.:** EE.UU. no gravó estas regalías, ya que no consideró que la sucursal cumpliera los requisitos de un PE bajo su legislación fiscal.

**Resultado:** Las regalías no fueron gravadas en ninguno de los dos países, creando una situación de **doble no imposición**.

### 3. Cronología del Caso

#### 2009: Estructura Fiscal Inicial

- **Febrero de 2009:** McDonald's solicita una **resolución fiscal (tax ruling)** a las autoridades de Luxemburgo, pidiendo confirmación de que las regalías que recibe su subsidiaria no estarán sujetas a impuestos en Luxemburgo porque serían gravadas en EE.UU.
- **Marzo de 2009:** Las autoridades fiscales de Luxemburgo emiten una resolución favorable que acepta la interpretación de McDonald's, pero con la condición de que McDonald's demuestre que los ingresos están siendo gravados en EE.UU.
- **Septiembre de 2009:** Luxemburgo emite una segunda resolución que **elimina la obligación de prueba**, permitiendo que McDonald's no pague impuestos sobre las regalías ni en Luxemburgo ni en EE.UU.

### 4. Investigación de la Comisión Europea

#### 2015: Inicio de la investigación

- **Diciembre de 2015:** La Comisión Europea abre una investigación bajo las normas de **ayuda estatal** de la UE. El objetivo era determinar si las resoluciones fiscales otorgadas por Luxemburgo constituían una **ventaja selectiva** y, por lo tanto, una ayuda estatal ilegal.

#### Elementos considerados por la Comisión:

- **Evaluación de las resoluciones fiscales:** La Comisión investigó si las resoluciones otorgadas a McDonald's permitieron un trato fiscal favorable que no estaba disponible para otras empresas. La clave era si Luxemburgo había aplicado correctamente el tratado de doble imposición.
- **Desajuste entre las leyes fiscales:** La Comisión se dio cuenta de que el problema principal era un **desajuste** entre las leyes fiscales de Luxemburgo y EE.UU., y no una manipulación o ventaja selectiva otorgada por Luxemburgo(Statement\_by\_Commission...).

#### Conclusión de la Comisión (2018):

- **Septiembre de 2018:** La Comisión concluyó que Luxemburgo **no había otorgado una ayuda estatal ilegal** a McDonald's. El problema de la doble no imposición se debió a un desajuste técnico entre las definiciones de "establecimiento permanente" en las leyes fiscales de Luxemburgo y EE.UU.

- **Extracto clave:** "El tratamiento fiscal de McDonald's bajo el tratado de doble imposición fue correcto y no constituyó una ventaja selectiva otorgada por Luxemburgo"(Statement\_by\_Commission...).

## 5. Implicaciones y reformas posteriores

- **Nuevas reglas fiscales en Luxemburgo:** Tras este caso, Luxemburgo propuso cambios en su código fiscal para evitar futuras situaciones de doble no imposición. Estas reformas incluyen exigir certificados de residencia para las empresas que quieran beneficiarse de exenciones fiscales basadas en tratados.
- **Reformas globales (BEPS):** El caso de McDonald's es un ejemplo de los problemas que las reformas globales contra la erosión de la base imponible (BEPS) de la OCDE intentan abordar.

Estas reformas están diseñadas para cerrar las brechas que permiten a las multinacionales evitar impuestos en múltiples jurisdicciones.

El caso McDonald's muestra cómo las multinacionales pueden utilizar **tratados fiscales** y **diferencias legales** para minimizar su carga impositiva, mientras que los desajustes entre las leyes fiscales de diferentes países pueden conducir a situaciones de **doble no imposición**. Aunque la Comisión Europea concluyó que no hubo ayuda estatal ilegal, este caso impulsó reformas para evitar que se repitan situaciones similares en el futuro.

### Fuentes oficiales:

1. **Comisión Europea: Decisión sobre McDonald's y Luxemburgo (2018)** [Enlace aquí](#) (Statement\_by\_Commission...).
2. **Tratado de Doble Imposición entre Luxemburgo y EE.UU.:** Extractos relevantes sobre el establecimiento permanente y la exención de impuestos.

### Tratado de Doble Imposición entre EE.UU. y Luxemburgo.

#### 1. Firma Original del Tratado (3 de abril de 1996)

- **Evento:** El tratado original entre **EE.UU. y Luxemburgo** se firmó el 3 de abril de 1996. Su objetivo principal era **evitar la doble imposición** y prevenir la evasión fiscal sobre ingresos y capital entre ambos países.
- **Propósito:** El tratado regula el tratamiento de **regalías, intereses, dividendos** y otras rentas transfronterizas, proporcionando un marco para el reparto de derechos de imposición entre EE.UU. y Luxemburgo.
- **Entrada en vigor:** El tratado entró en vigor el **20 de diciembre de 2000** tras ser ratificado por ambos países

#### 2. Modificación del Tratado (20 de mayo de 2009)

- **Protocolo firmado:** En 2009, ambas partes firmaron un protocolo que enmendaba ciertos aspectos del tratado original. Este protocolo incluyó medidas adicionales para mejorar el **intercambio de información fiscal** entre los dos países, alineándose más con las normas de la OCDE y EE.UU.

- **Ratificación pendiente:** Aunque el protocolo fue firmado en 2009, su ratificación en EE.UU. fue postergada durante varios años debido a obstáculos legislativos

### 3. Propuesta de Enmienda y Negociaciones (22 de junio de 2016)

- **Nueva propuesta de enmienda:** En respuesta a las crecientes preocupaciones sobre la **doble no imposición** generada por las diferencias en la definición de **establecimiento permanente (PE)** entre las leyes fiscales de EE.UU. y Luxemburgo, se presentó un proyecto de ley en el parlamento de Luxemburgo el 22 de junio de 2016.
- **Modificaciones propuestas:** Estas modificaciones introdujeron nuevas reglas que permitían a EE.UU. denegar los beneficios del tratado en caso de que los ingresos atribuidos a un PE en EE.UU. no fueran gravados adecuadamente en ninguna jurisdicción.

#### **Declaración sobre las negociaciones del Tratado Fiscal Bilateral entre Estados Unidos y Luxemburgo (22 DE JUNIO DE 2016)**

*El Departamento del Tesoro de EE.UU. y el Gran Ducado de Luxemburgo están actualmente negociando un protocolo para enmendar varias disposiciones del tratado fiscal entre ambos países, firmado en Luxemburgo el 3 de abril de 1996 y que entró en vigor el 20 de diciembre de 2000 (el "Convenio"). El objetivo principal del Convenio es **eliminar la doble imposición sin crear oportunidades para la no imposición o la reducción de impuestos mediante evasión o elusión fiscal.***

#### **Problema Identificado**

*Específicamente, el Departamento del Tesoro de EE.UU. y el Ministerio de Asuntos Fiscales de Luxemburgo han detectado que se están pagando ingresos de fuente estadounidense a residentes de Luxemburgo, los cuales, según las leyes fiscales de Luxemburgo, se atribuyen a un **establecimiento permanente en EE.UU.** y, por tanto, se consideran exentos de impuestos en Luxemburgo. Sin embargo, estos mismos ingresos también se consideran exentos de impuestos en EE.UU. como resultado de las leyes fiscales estadounidenses. Por lo tanto, dichos ingresos de fuente estadounidense pueden quedar **exentos de impuestos tanto en Luxemburgo como en EE.UU.***

#### **Solución Propuesta**

*El Departamento del Tesoro y el Ministerio de Asuntos Fiscales de Luxemburgo coinciden en que esto no es consistente con el propósito del Convenio, por lo que están negociando enmiendas. Como parte de estas negociaciones, el **Gobierno de Luxemburgo** introdujo el **Proyecto de Ley Nº 7006** en su parlamento, que incluye lo siguiente:*

- **Artículo Clave:** Si una empresa de un Estado Contratante obtiene ingresos de otro Estado Contratante, y el primer Estado trata esos ingresos como ganancias atribuibles a un **establecimiento permanente** ubicado fuera de ese Estado, los beneficios del Convenio no se aplicarán a esos ingresos si se cumplen ciertas condiciones, como si la tasa efectiva combinada de impuestos es inferior al **15%**.
- **Excepciones:** Si un residente de un Estado Contratante no recibe los beneficios del Convenio bajo esta disposición, la autoridad competente del otro Estado puede,

*sin embargo, otorgar los beneficios respecto a un ingreso específico, si considera que está justificado.*

*El objetivo es evitar que estas situaciones de **doble no imposición** ocurran en el futuro y garantizar que las empresas paguen una tasa mínima de impuestos sobre sus ingresos internacionales.*

#### 4. Ratificación Final del Protocolo (17 de julio de 2019)

- **Ratificación del Senado de EE.UU.:** El Senado de EE.UU. finalmente ratificó el protocolo el **17 de julio de 2019**, permitiendo que las enmiendas entraran en vigor. Esta ratificación desbloqueó una serie de tratados y protocolos fiscales que estaban pendientes desde 2009.
- **Efectos del protocolo:** Las modificaciones incluyen disposiciones sobre el **intercambio de información** más amplio entre las autoridades fiscales de ambos países. También permite a EE.UU. aplicar retenciones a ciertos pagos, como intereses, dividendos y regalías, si estos no son gravados correctamente en Luxemburgo

#### 5. Entrada en Vigor (2019 en adelante)

- **Aplicación retroactiva:** Las disposiciones enmendadas del tratado se aplican de forma retroactiva para los ejercicios fiscales que comienzan desde el **1 de enero de 2009**. Esto significa que cualquier solicitud de información realizada a partir de la entrada en vigor de estas enmiendas puede abarcar períodos fiscales desde 2009

#### 6. Impacto del Protocolo

- **Intercambio de Información:** El tratado mejorado establece mecanismos más sólidos para el intercambio de información fiscal entre EE.UU. y Luxemburgo, incluso eliminando barreras impuestas por leyes de secreto bancario.
- **Prevención de la Doble No Imposición:** El protocolo también incluye medidas para evitar que una misma renta quede sin gravar tanto en EE.UU. como en Luxemburgo debido a diferencias en la interpretación del concepto de establecimiento permanente

Este tratado y sus enmiendas han sido fundamentales para mejorar la cooperación fiscal entre EE.UU. y Luxemburgo, cerrando lagunas que permitían la evasión fiscal. Las enmiendas de 2019 refuerzan el intercambio de información y aseguran que las empresas multinacionales no aprovechen las diferencias en las leyes fiscales de ambos países para evitar la tributación.

Con la ratificación del protocolo de 2019 del **Tratado de Doble Imposición entre EE.UU. y Luxemburgo**, se han realizado cambios importantes en cómo se maneja el concepto de **establecimiento permanente (PE)**, que afecta directamente los beneficios fiscales otorgados bajo el tratado. Aquí te explico qué pasa ahora con el tema de PE:

#### 1. Cambio en la Definición y Tratamiento de Establecimiento Permanente

- **Antes del protocolo:** Bajo las leyes fiscales de Luxemburgo, si una empresa tenía un PE en EE.UU., los ingresos atribuibles a ese PE estaban exentos de impuestos en Luxemburgo, bajo el tratado de doble imposición. Sin embargo, en muchos casos, EE.UU. no reconocía que existía un PE bajo su propia legislación fiscal, lo que significaba que esos ingresos tampoco eran gravados en EE.UU., generando una situación de **doble no imposición**.

- **Después del protocolo:** Con las nuevas enmiendas, si los ingresos atribuibles a un PE en EE.UU. no son gravados en Luxemburgo ni en EE.UU., el tratado permite que **EE.UU. niegue los beneficios del tratado**. Esto significa que EE.UU. puede aplicar retenciones a los pagos de intereses, regalías o dividendos que normalmente estarían exentos bajo el tratado

## 2. Nuevas Condiciones para Aplicar el Tratado

Ahora, los ingresos atribuidos a un PE en EE.UU. estarán sujetos a las siguientes condiciones:

- **Condición 1:** Si los ingresos de la empresa que son atribuibles al PE tienen una tasa impositiva combinada (EE.UU. y Luxemburgo) inferior al **15%** o al **60% de la tasa impositiva corporativa de Luxemburgo**, EE.UU. puede denegar los beneficios del tratado
- **Condición 2:** Si el PE está ubicado en un tercer país que no tiene un tratado de doble imposición con EE.UU., Luxemburgo deberá incluir los ingresos de ese PE en su base imponible para que se apliquen los beneficios del tratado.

## 3. Implicaciones para las Multinacionales

- **Prevención de la Doble No Imposición:** Las multinacionales que utilizaban estructuras en Luxemburgo para evitar pagar impuestos en EE.UU. o Luxemburgo ahora enfrentan un marco más estricto. Esto les obliga a reorganizar sus estrategias fiscales si desean seguir beneficiándose del tratado.
- **Reajuste de Estructuras Fiscales:** Las empresas deben reevaluar si sus estructuras de PE en EE.UU. siguen siendo eficientes, o si necesitan modificar su planificación fiscal para cumplir con los nuevos requisitos del tratado

En resumen, el protocolo de 2019 cerró las brechas que permitían que algunas empresas multinacionales, incluidas las que usaban estructuras con PE en EE.UU., evitaran el pago de impuestos en ambas jurisdicciones. Ahora, las reglas son más estrictas para prevenir situaciones de doble no imposición, y EE.UU. tiene la capacidad de gravar estos ingresos si no son adecuadamente gravados en Luxemburgo o en el país de origen del PE.