



Consejo Superior de Estadística

Dictamen sobre la operación estadística Declaración país por país de multinacionales con matriz española (Country by Country, CBC)

En la reunión de la Comisión Permanente del Consejo Superior de Estadística del día 19 de octubre de 2022, la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) presentó el proyecto de la estadística “Declaración país por país de multinacionales con matriz española (Country by Country, CBC)”, desde el punto de vista de su oportunidad y su calidad técnica. La exposición fue llevada a cabo por la Subdirectora General de Estadísticas del Servicio de Estudios Tributarios de la AEAT.

El proyecto fue informado por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales y el Instituto Nacional de Estadística.

En la sesión de 8 de marzo de 2023 de la Comisión Permanente del Consejo Superior de Estadística (CSE) se presentó para aprobación el borrador de dictamen correspondiente. Los consejeros representantes del Consejo General de Economistas de España y de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales formularon voto particular al mismo. Conforme a la normativa vigente, es competencia del Pleno del CSE emitir el dictamen correspondiente.

Esta operación estadística está basada en la explotación del nuevo modelo 231 de declaración de información País por País que surge como consecuencia del denominado Plan de acción «BEPS», esto es, «Base Erosion and Profit Shifting» (el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). El Plan se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y, en concreto, forma parte de la acción 13, relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas en todas las jurisdicciones en las que opere la empresa matriz, con el objetivo de proporcionar a las agencias tributarias herramientas de control que garanticen que los beneficios tributen allí donde se desarrollen efectivamente las actividades económicas y se genere valor.

Este Plan obliga a que todas las entidades de matriz española, que tengan una cifra neta de negocio consolidada de al menos 750 millones de euros y posean filiales en otras jurisdicciones fiscales, cumplieren el modelo 231 de declaración de información país por país.

La Comisión, sobre la base de los informes presentados, valora favorablemente la elaboración de este proyecto, cuyo objetivo es proporcionar la distribución de ingresos, activos, trabajadores, beneficios, impuestos y actividad por jurisdicción fiscal de las multinacionales con matriz española. Esta perspectiva territorial permite mostrar agregaciones intermedias por continentes y jurisdicciones de la Unión Europea.

Esta información es de gran trascendencia, para el seguimiento en materia de transparencia fiscal y, además, para la producción estadística, la medición de la

globalización, muy particularmente la comprensión y cuantificación de la actividad de los grandes grupos multinacionales, y su registro en los sistemas estadísticos y de cuentas nacionales, están señalados como uno de los ámbitos de trabajo prioritarios de la estadística oficial por todos los organismos estadísticos internacionales.

La Comisión desea destacar que la elaboración de esta estadística, a partir de la explotación de un modelo de declaración fiscal que está sometido a mecanismos directos e indirectos de auditoría, control y supervisión, conllevan a la precisión y fiabilidad de los resultados publicados, al menos de las variables administrativas no derivadas, que se deducen de las fuentes de información. Además, el marco internacional en la que se genera, garantiza también la comparabilidad espacial y temporal de los resultados, habilitando el correcto análisis de sus series.

Adicionalmente, se valora positivamente la accesibilidad y claridad de la información, publicándose en la página web no solo los datos sino una metodología completa que proporciona el ámbito poblacional y territorial de la explotación, y define las variables que son objeto de explotación, tanto las variables originales (directamente extraídas del modelo 231) como las variables derivadas, y las variables de clasificación utilizadas.

La Comisión muestra su posición favorable para la elaboración de esta operación estadística, si bien desea dejar constancia de las siguientes recomendaciones:

- En lo relativo a la disponibilidad de los resultados, aunque la publicación anual de la información permite disponer de una medición estructural frecuente de la actividad global de los grandes grupos multinacionales con matriz española, se recomienda explorar posibles adelantos en el calendario de difusión de la operación que la hagan más oportuna, buscando el objetivo de difundir los resultados 18 meses después del periodo de referencia.
- Respecto a las variables derivadas, como el *tipo efectivo pagado por el grupo*, sería recomendable que estén definidas, en la medida de lo posible, conforme a estándares internacionales ampliamente aceptados y reconocidos, garantizando la comparabilidad internacional y el análisis combinado de esta fuente con las existentes en otros ámbitos estadísticos, como las estadísticas de empresas o las cuentas nacionales. Si esto no fuera posible, sería conveniente informar a los usuarios, de forma adecuada y transparente, de las dificultades que puedan plantearse en el análisis de la información, muy especialmente de posibles límites en la comparabilidad de los mismos si nos encontramos fuera de un marco conceptual estandarizado. Al mismo tiempo, sería deseable que las variables derivadas, que no sea posible definir las de acuerdo estándares internacionales ampliamente aceptados y reconocidos, no sean utilizadas como variables de clasificación.
- En relación a la difusión, se recomienda la publicación en la página web, junto con los datos y la metodología, del Informe Metodológico Estandarizado.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, el Consejo Superior de Estadística, reunido el 21 de diciembre de 2023, con los asistentes que se relacionan en el Anexo I, acuerda emitir por mayoría dictamen favorable sobre la operación estadística Declaración país por país de multinacionales con matriz española (Country by Country, CBC), responsabilidad de la Agencia Española de Administración Tributaria, con el voto particular de la Confederación Española de Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME), que se añade a los votos particulares del Consejo General de Economistas de España y de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, incorporados a este dictamen en los anexos I, II y III respectivamente.

ANEXO I: VOTO PARTICULAR DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA AL DICTAMEN DEL CONSEJO SUPERIOR DE ESTADÍSTICA SOBRE LA OPERACIÓN ESTADÍSTICA DECLARACIÓN PAÍS POR PAÍS DE MULTINACIONALES CON MATRIZ ESPAÑOLA (COUNTRY BY COUNTRY)

En el dictamen presentado en la reunión se hace la siguiente manifestación:

“Respecto a las variables derivadas, como el tipo efectivo pagado por el grupo, sería recomendable que estén definidas, en la medida de lo posible, conforme a estándares internacionales ampliamente aceptados y reconocidos, garantizando la comparabilidad internacional y el análisis combinado de esta fuente con las existentes en otros ámbitos estadísticos, como las estadísticas de empresas o las cuentas nacionales. Si esto no fuera posible, sería conveniente informar a los usuarios, de forma adecuada y transparente, de las dificultades que puedan plantearse en el análisis de la información, muy especialmente de posibles límites en la comparabilidad de los mismos si nos encontramos fuera de un marco conceptual estandarizado. Al mismo tiempo, sería deseable que las variables derivadas, que no sea posible definir las de acuerdo estándares internacionales ampliamente aceptados y reconocidos, no sean utilizadas como variables de clasificación.”

En este sentido, aunque plantea la cuestión objeto del voto particular, lo hace de forma tímida. Por ello, dada su trascendencia en el debate público entendemos la necesidad de dotar a esta estadística de la máxima transparencia y objetividad en la concreción del tipo efectivamente pagado, ya que solo incorporar para su cálculo los resultados positivos, entre otros aspectos metodológicos.

Por ello, resulta, que si en esta estadística esta es la única forma de calcularlo, podría ser una información que tergiversa el debate, por lo que entendemos que debe ampliarse al menos, como viene haciendo de forma regular el Consejo en sus informes realizados a través del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), no solo mediante el Beneficio (solo positivo) sino también sobre la Base Imponible, que es como fiscalmente se cuantifica el hecho imponible del impuesto, ya que los datos reflejados únicamente por uno de ellos puede transmitir una información no ajustada a la realidad del impuesto.

En este sentido, y para mayor transparencia, en el informe que anualmente realiza el REAF sobre el impuesto sobre sociedades “Declaración de Sociedades 2021” muestra los siguientes valores, que si permiten una más correcta aproximación al concepto de tipo efectivo.

Así, si el tipo efectivo se calcula sobre la Base Imponible, este se sitúa en el 21,67% o en el 19,55% en el caso de grupos consolidados fiscalmente, ante un tipo íntegro del 24,71% o del 25,28% (siendo el tipo más habitual el del 25%). Sin embargo, si los datos únicamente se hacen en base al Resultado Contable y únicamente a aquellos con resultado positivo, ese mismo valor cae más allá de la mitad, con un tipo efectivo del 9,64%, en el caso global, o a un cuarta parte, de un 4,90% en el caso de la tributación consolidada por grupo, valores que podríamos entender más propios de un denominado país de jurisdicción de baja tributación (paraíso fiscal) que, en ningún caso, desde el Consejo entendemos que sea la realidad de la tributación societaria en el caso de España.

De ahí, que consideremos que poner únicamente este valor en la estadística, puede suponer mayor desinformación sobre la realidad del impuesto sobre sociedades, y que como mínimo, de igual forma en que en sus informes lo hace el Consejo, deban de incluirse el cálculo de esos tipos efectivos, que entendemos como aquel que perfila mejor la realidad sobre la base imponible, y que no tanto su cálculo sea únicamente sobre el

beneficio contable únicamente positivo, pues produce un sesgo a la baja del citado indicador.

Cuadro nº 5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipo de empresas (millones de euros, salvo indicación)

	2020 (p)	2020 grupos	2020 no grupos
TOTAL			
Resultado contable positivo	203.615	115.785	87.831
Ajustes al Resultado contable	-85.548	-75.783	-9.765
Impuesto sobre Sociedades	24.630	10.265	14.365
Exención por doble imposición (1)	-138.453	-103.578	-34.875
Provisiones por deterioro	13.182	11.013	-2.169
Otros	15.094	6.517	-8.577
Ajustes por consolidación	-8.596	-8.596	
Compensación de bases negativas de periodos anteriores	-11.428	-2.382	-9.046
Bases a tipos 0% y 1%	-7.425		-7.425
Base imponible positiva	90.618	29.024	61.594
<i>Tipo íntegro (%)</i>	24,71	25,28	24,45
Cuota íntegra	22.396	7.336	15.060
Deducciones	-2.757	-1.662	-1.095
Por doble imposición	-742	-524	-217
Otras	-2.016	-1.138	-878
Cuota líquida positiva	19.638	5.674	13.964
<i>Tipo efectivo sobre BI (%)</i>	21,67	19,55	22,67
<i>Tipo efectivo sobre RC>0 (%)</i>	9,64	4,90	15,90
Pagos fraccionados devengados	16.702	7.256	9.446
Retenciones y pagos a cuenta	3.319	477	2.842
Cuota diferencial devengada	-383	-2.060	1.677
Cuota diferencial positiva	5.953	876	5.077
Devoluciones	-6.336	-2.936	-3.400

(p) Datos provisionales

(1) Incluye el ajuste del Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria (año 2020) y elaboración propia

Por todo ello, este voto particular, busca expresar su desacuerdo con la propuesta de dictamen, al entender que, si no amplía a ambos puede dar unos datos que en nada ayuda a la transparencia de la información, que resulta necesario para su debate público. Por ello, esta institución, como ella hace, considera que para dar luz a la información relevante debería contemplarse ambos indicadores, y en este sentido, con la voluntad de mejorar la información y hacer un debate mejor es que lo propone en este voto particular.

ANEXO II: VOTO PARTICULAR DE LA CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE ORGANIZACIONES EMPRESARIALES AL DICTAMEN SOBRE LA OPERACIÓN ESTADÍSTICA DECLARACIÓN PAÍS POR PAÍS DE MULTINACIONALES CON MATRIZ ESPAÑOLA

Queremos agradecer la labor de la Agencia Tributaria como productor de estadísticas, proporcionando a la sociedad información fundamental para el conocimiento de la fiscalidad en España. Creemos firmemente que la explotación de los registros administrativos y, en concreto, de la información de que dispone la Agencia Tributaria resulta de gran interés y sin duda enriquece la información estadística de nuestro país.

Sin embargo, lamentablemente, en esta ocasión, y a la vista del Proyecto metodológico presentado en la reunión de la Comisión Permanente del Consejo Superior de Estadística del 19 de octubre de 2022, **creemos que la metodología de la operación estadística Declaración País por País de multinacionales con matriz española no cumple los requisitos habitualmente exigidos para una operación contenida en el Plan Estadístico Nacional.**

Los argumentos para esta decisión quedaron recogidos en el informe presentado a la Comisión Permanente del CSE y, en particular, nos gustaría destacar:

- Dentro de las variables de explotación calculadas por la Agencia Tributaria se incluye la variable “Beneficio” calculada a partir del resultado antes del IS a nivel de jurisdicción de cada grupo, acumulando el resultado correspondiente a las jurisdicciones que tenga un Resultado antes de Impuestos Neto POSITIVO. **Esta variable “Beneficio” es elaborada por la Agencia Tributaria sin ninguna base técnica tributaria que la justifique y sin que exista internacionalmente ninguna metodología estandarizada que la dote de rigor, no cumple el principio de exhaustividad y eleva artificialmente el denominador en el cálculo de las variables de clasificación “Tipo efectivo pagado por el grupo” y “Tipo efectivo devengado por el grupo”.**
- **A estos “tipos efectivos” calculados se les da una especial relevancia en la difusión de la información, ya que en todos los ratios, tablas comparativas, distribución territorial, contribución tributaria o localización y sustancia económica se usan los tipos efectivos como variable de clasificación.** Tan sólo podemos encontrar las variables de explotación originales (derivadas directamente de los modelos 231) en el Bloque II: datos en detalle.

Examinando el proyecto presentado desde el punto de vista del Código de Buenas Prácticas de las Estadísticas Europeas, aplicable a toda la producción estadística para fines estatales a través del compromiso incluido en todos los últimos Planes Estadísticos Nacionales y reiterado en el Real Decreto de aprobación del PEN 2021-2024 en su artículo 7, encontramos que la estadística Declaración País por País de multinacionales con matriz española no cumple los siguientes principios:

- **IMPARCIALIDAD Y OBJETIVIDAD (Principio 6):** En este caso, tanto la elaboración de unos indicadores que subestiman el tipo efectivo pagado por las empresas multinacionales, como la forma de presentar la información en la nota de prensa y en las tablas publicadas, no respetan el principio de imparcialidad y objetividad. En ningún momento la estadística ofrece el tipo efectivo pagado por las empresas calculado con el Resultado antes de IS, que sería el más correcto

fiscalmente y que se deriva directamente de los datos originales del informe país por país.

- **METODOLOGÍA SÓLIDA (Principio 7):** Las variables calculadas por la Agencia Tributaria en la estadística Declaración país por país de multinacionales con matriz española Country by Country (CBC), **en particular el “Beneficio”, el “tipo efectivo pagado” y el “tipo efectivo devengado”, no obedecen a ninguna metodología estandarizada que la dote de rigor ni tiene ninguna base técnica tributaria.**
- **COHERENCIA Y COMPARABILIDAD (Principio 14):** Tampoco se cumple el principio de coherencia y comparabilidad, ya que **las variables calculadas no tienen ninguna base técnica tributaria ni siguen ninguna metodología estandarizada a nivel internacional que permita su comparación con otros países.** La OCDE, dentro de la Acción 13 del Plan de acción BEPS especifica la información que debe contener este informe y no aparecen ni el “Beneficio”, ni el “tipo efectivo pagado”, ni el “tipo efectivo devengado”, que son variables que elabora la Agencia Tributaria a partir de la información contenida en los informes país.
- **ACCESIBILIDAD Y CLARIDAD (Principio 15):** En la difusión de la información, tanto en la nota de prensa como en las tablas publicadas en la web, se le da una especial relevancia a los “tipos efectivos” calculados, ya que **en todos los ratios, tablas comparativas, distribución territorial, contribución tributaria o localización y sustancia económica se usan los tipos efectivos como variable de clasificación.** Tan sólo podemos encontrar las variables de explotación originales (derivadas directamente de los modelos 231) en el Bloque II: datos en detalle.

Por todo ello, desde CEOE, sintiéndolo mucho, **emitimos un voto particular desfavorable sobre esta operación estadística**, tal y como se plantea su metodología en la actualidad. En caso de que más adelante se modificase la metodología, de forma que cumpliera con el rigor y los estándares recomendados, y volviese a pasar por la Comisión Permanente para su dictamen, valoraríamos cambiar nuestro voto, ya que nuestro interés no es otro que el que la estadística oficial funcione con los mayores estándares de calidad posibles.

ANEXO III: VOTO PARTICULAR DE LA CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA AL DICTAMEN SOBRE LA OPERACIÓN ESTADÍSTICA DECLARACIÓN PAÍS POR PAÍS DE MULTINACIONALES CON MATRIZ ESPAÑOLA

Dada la metodología actual de la operación estadística “Declaración país por país de multinacionales con matriz española”, CEPYME emite un **voto particular desfavorable** sobre la misma.

El citado voto desfavorable se sustenta en:

1. **El uso de una variable beneficio que resulta incompleta.** Entre las variables de explotación, en concreto, en lo referente a las variables de explotación calculadas y obtenidas a partir de los datos originales, nos encontramos con una definición de beneficio que resulta inadecuada ya que no recoge de forma completa la realidad económica de la empresa. En concreto, se define el beneficio como “una variable calculada a partir del resultado antes del IS a nivel de jurisdicción de cada grupo, acumulando el resultado correspondiente a las jurisdicciones que tengan un Resultado Antes de Impuestos Neto POSITIVO”.

El hecho de tomar únicamente las cifras positivas de beneficio desvirtúa la realidad de la empresa al no tenerse debidamente en cuenta las unidades que presentan pérdidas, aumentando así de forma artificial la cifra de beneficios. De hecho, la definición realizada contrasta con los valores obtenidos del resultado contable consolidado en el que se tiene en cuenta tanto los beneficios como las pérdidas.

2. **La definición incompleta de beneficio condiciona de forma decisiva las variables de contribución tributaria que resultan claves en esta operación estadística.** Esto se debe a que el tipo efectivo positivo pagado se define como “el cociente entre el IS pagado positivo y el beneficio medido en porcentaje”, al tiempo que el tipo efectivo positivo devengado “es el cociente entre el IS devengado positivo y el beneficio medido en porcentaje”.
3. Como continuación del punto 2, **el tipo efectivo positivo pagado y el tipo efectivo positivo devengado son utilizadas como variables de clasificación que se ven condicionadas por la utilización de un “beneficio” que resulta incompleto.** En concreto, para estimar el tramo de tipo efectivo pagado del grupo se “calcula el tipo efectivo pagado del grupo con importes positivos, calculándose, en primer lugar, las variables generadas IS pagado positivo y Beneficio, a partir de la información del modelo cogiendo únicamente los importes positivos, posteriormente se acumulan por cada matriz española y se calcula el tipo en porcentaje dividiendo ambas variables”.

Del mismo modo, el tramo de tipo efectivo devengado del grupo “se define igual que la anterior, pero con la información del impuesto sobre sociedades devengado positivo que proporciona la declaración. Es decir, se calculan en primer lugar el IS devengado positivo y beneficio y posteriormente se acumula por matriz y se calcula el tipo efectivo”.

4. **Estamos ante una estadística que no resulta comparable a escala internacional, aspecto que resulta de especial relevancia.** De hecho, se puede estimar que no existe ninguna estadística que dé una información similar, cuando el objetivo último debe ser la consecución de datos homogéneos e

intercambiables con el fin de contar con información comparable que permita detectar supuestos de deslocalización de beneficios o erosión de bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades.

5. **A pesar de que el objetivo de la operación estadística no debe ser la medida de la tributación efectiva de los grupos empresariales multinacionales, cabe resaltar que minusvalora dicha tributación** al partir de un beneficio artificial que arroja una imposición directa por el impuesto sobre sociedades que no resulta real. De hecho, se da lugar a una serie de datos que pueden jugar a favor de análisis inadecuados, sustentados en definiciones tendentes a acrecentar el beneficio y no en la base imponible del impuesto que resulta el aspecto verdaderamente relevante.