

Enmiendas al Proyecto de Ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Septiembre 2024

INTRODUCCIÓN

Los Grupos de Expertos de Asesores Internos y del Impuesto sobre Sociedades, de la Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, han elaborado el presente documento de enmiendas al Proyecto de Ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, que, actualmente, se tramita en el Congreso de los Diputados¹.

En nuestro compromiso con la defensa de los derechos de los contribuyentes, este documento incluye una serie de propuestas de enmiendas al texto del actual Proyecto y su justificación, con el fin de enriquecer el debate parlamentario y contrarrestar los efectos más lesivos que incluye el texto propuesto.

AEDAF se pone a disposición de autoridades, grupos parlamentarios y principales asociaciones empresariales de nuestro país, para ofrecer cualquier explicación adicional a las propuestas contenidas en el presente documento, con el objetivo de que las mismas puedan ser consideradas en el texto final del Proyecto.

ANTECEDENTES

Este Proyecto de Ley instrumenta en nuestra normativa interna la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, que debía haber entrado en vigor el 31 de diciembre de 2023, para su aplicación a los ejercicios fiscales iniciados a partir de esa fecha -salvo lo preceptuado en alguno de sus artículos, cuya entrada en vigor se pospone a 31 de diciembre de 2024-.

Esta Directiva, a su vez, parte del apoyo a la reforma del nivel mínimo global de imposición iniciada por la OCDE, en la búsqueda de limitar la competencia fiscal internacional en relación con los tipos del impuesto sobre sociedades. A través de su documento “Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía-Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)”, la OCDE busca gravar los beneficios empresariales con un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros.

La Directiva europea tiene por objetivo garantizar que las rentas obtenidas por los grandes grupos empresariales situados en alguno de los Estados miembros de la UE, tributen a un tipo mínimo global efectivo del 15%. Pero, además, permite a los Estados miembros optar por aplicar un impuesto complementario nacional que grave a los grupos

¹ Número de referencia en el Congreso, 121/000023.

empresariales de gran magnitud situados en su territorio y que no alcancen dicha tributación mínima en éste. Nuestro país ha hecho uso de dicha facultad.

AEDAF realizó observaciones al Documento sometido a consulta pública previa sobre la transposición al derecho español de la Directiva mencionada, así como al Anteproyecto de Ley.

Para el presente trámite, AEDAF propone las siguientes enmiendas:

ENMIENDA N°1. Enmienda de modificación. Artículo 14.1.a) y b)

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. 1. A efectos del presente artículo, se entenderá por: a) Trabajadores admisibles: trabajadores a jornada completa o a jornada parcial de una entidad constitutiva y contratistas independientes que participen en las actividades ordinarias de funcionamiento del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud bajo la dirección y el control del grupo multinacional o grupo nacional; b) Costes salariales admisibles: los gastos de personal, incluyendo los sueldos y salarios y otros gastos que constituyan una contraprestación o utilidad y proporcionen un beneficio personal directo e individualizado al trabajador, como el seguro de enfermedad y las contribuciones y aportaciones satisfechas al régimen de pensiones, los impuestos sobre la nómina y el empleo, y las cotizaciones del empleador a la seguridad social. <i>(El resto, igual).</i>	Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. 1. A efectos del presente artículo, se entenderá por: a) Trabajadores admisibles: miembros de los órganos de administración y trabajadores a jornada completa o a jornada parcial de una entidad constitutiva y contratistas independientes que participen en las actividades ordinarias de funcionamiento del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud bajo la dirección y el control del grupo multinacional o grupo nacional; b) Costes salariales admisibles: los gastos de personal, incluyendo los sueldos y salarios y otros gastos que constituyan una contraprestación o utilidad y proporcionen un beneficio personal directo e individualizado al trabajador o al miembro de los órganos de administración, como el seguro de enfermedad y las contribuciones y aportaciones satisfechas al régimen de pensiones, los impuestos sobre la nómina y el empleo, y las cotizaciones del empleador a la seguridad social. <i>(El resto, igual).</i>

JUSTIFICACIÓN. La modificación tiene por objeto incluir como trabajadores admisibles a los miembros de los órganos de administración de las entidades constitutivas y, en consecuencia, sus retribuciones como parte de los costes salariales admisibles. Dado el carácter extensivo que el precepto pretende dar al concepto de trabajador a estos efectos (abarcando a las personas trabajadoras de entidades contratistas independientes), no parece estar justificada la exclusión de los consejeros y administradores de las propias entidades constitutivas.

ENMIENDA N°2. De modificación.

Artículo 14.1.c)

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. 1. A efectos del presente artículo, se entenderá por: (...) c) Activos materiales admisibles: (i) Los elementos del inmovilizado material situados en la jurisdicción; (ii) Los recursos naturales situados en la jurisdicción; (iii) El derecho del arrendatario a utilizar activos materiales situados en la jurisdicción; y (iv) La concesión, licencia o instrumento administrativo similar pare al uso de bienes inmuebles o la explotación de recursos naturales que implique una inversión significativa en activos materiales. <i>(El resto, igual).</i>	Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. 1. A efectos del presente artículo, se entenderá por: (...) c) Activos materiales admisibles: (i) Los elementos del inmovilizado material situados en la jurisdicción; (ii) Los recursos naturales situados en la jurisdicción; (iii) El derecho del arrendatario a utilizar activos materiales situados en la jurisdicción; y (iv) La concesión, licencia o instrumento administrativo similar pare al uso de bienes inmuebles o la explotación de recursos naturales que implique una inversión significativa en activos materiales. (v) Otros elementos del activo no corriente, cualquiera que sea su denominación o partida de registro contable, que implique una inversión significativa en activos materiales afectos a la actividad económica de manera semejante a la de los elementos del inmovilizado material. <i>(El resto, igual).</i>

JUSTIFICACIÓN. La modificación tiene por objeto incluir como activos materiales admisibles aquellos asimilables a los actualmente contemplados en la relación existente en el precepto del proyecto de ley, pero que, por las características de los contratos o la regulación aplicable a los mismos, deban registrarse en partidas contables diferentes del activo no corriente.

ENMIENDA N°3. Enmienda de modificación.

Artículo 14.5)

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. 5. A efectos del apartado 4 anterior, el valor contable de los activos materiales admisibles será la media entre el valor neto contable de los activos materiales admisibles al inicio y al final del período impositivo, utilizados a los efectos de la preparación de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, tomando en consideración el importe del deterioro y de la amortización acumulada, así como el importe de los gastos salariales capitalizados.	Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. 5. A efectos del apartado 4 anterior, el valor contable de los activos materiales admisibles será la media entre el valor neto contable de los activos materiales admisibles al inicio y al final del período impositivo, utilizados a los efectos de la preparación de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, tomando en consideración el importe del deterioro y de la amortización acumulada, así como el importe de los gastos salariales capitalizados y los ajustes contables al precio de compraventa.

JUSTIFICACIÓN. La modificación tiene por objeto incluir una mención expresa a los ajustes contables surgidos en la consolidación al precio de compraventa de los activos (purchase Price accounting adjustments, o PPAs, por sus siglas en inglés), pese a que la expresión ya empleada por el precepto “*utilizados a los efectos de la preparación de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última*” pudiera interpretarse como comprensiva de dichos ajustes.

ENMIENDA Nº4. Enmienda de modificación.

Artículo 16.1.a).

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 16. Impuestos cubiertos. 1. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, a los efectos de esta ley, incluirán: a) Los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta o los beneficios de dicha entidad correspondientes a la renta o beneficios de la referida entidad, o a rentas o beneficios obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad ostente sobre aquella. <i>(El resto igual)</i>	Artículo 16. Impuestos cubiertos. 1. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, a los efectos de esta ley, incluirán: a) Los impuestos y gravámenes temporales o permanentes de carácter tributario o no tributario consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta, o los beneficios o los ingresos de dicha entidad correspondientes a la renta, o beneficios o ingresos de la referida entidad, o a rentas, o beneficios o ingresos obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad ostente sobre aquella. <i>(El resto igual)</i>

JUSTIFICACIÓN. La modificación tiene por objeto incluir como impuestos cubiertos los gravámenes temporales o permanentes de carácter tributario o no tributario que graven los resultados o beneficios de las entidades constitutivas y, en concreto, tantos los regulados en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, como los que se puedan aprobar en el futuro en sustitución de ellos.

ENMIENDA N°5. De modificación. Artículo 16.1.

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 16. Impuestos cubiertos. 1. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, a los efectos de esta ley, incluirán: a) Los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta o los beneficios de dicha entidad correspondientes a la renta o beneficios de la referida entidad, o a rentas o beneficios obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad ostente sobre aquella. b) Los impuestos que graven los beneficios distribuidos, las distribuciones de beneficios presuntas y los gastos no empresariales sometidos a tributación en virtud de un régimen de distribución admisible. c) Los impuestos exigidos en sustitución de un impuesto que grave la renta o los beneficios empresariales de sociedades de aplicación general. d) Los impuestos que graven los beneficios no distribuidos o el capital social de la entidad constitutiva, incluyendo impuestos que graven múltiples componentes basados en las rentas y el capital.	Artículo 16. Impuestos cubiertos. 1. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, a los efectos de esta ley, incluirán: a) Los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta o los beneficios de dicha entidad correspondientes a la renta o beneficios de la referida entidad, o a rentas o beneficios obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad ostente sobre aquella. b) Los impuestos que graven los beneficios distribuidos, las distribuciones de beneficios presuntas y los gastos no empresariales sometidos a tributación en virtud de un régimen de distribución admisible. c) Los impuestos exigidos en sustitución de un impuesto que grave la renta o los beneficios empresariales de sociedades de aplicación general. d) Los impuestos que graven los beneficios no distribuidos o el capital social de la entidad constitutiva, incluyendo impuestos que graven múltiples componentes basados en las rentas y el capital. e) Cualquier contribución pública análoga a las anteriores que no tenga la calificación jurídica de impuesto.

JUSTIFICACIÓN. La modificación busca evitar que queden fuera de la consideración de impuestos cubiertos contribuciones públicas de carácter análogo (que graven directa o indirectamente la renta o los beneficios de las entidades constitutivas), tengan carácter tributario (pero otra calificación, como tasas o contribuciones especiales), o no tributario.

ENMIENDA Nº6. Enmienda de modificación.

Artículo 20.5).

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 20. Atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas. (...) 5. Los impuestos cubiertos sobre distribuciones realizadas por entidades constitutivas que se hayan incluido en los estados financieros de los titulares directos de las participaciones de la entidad constitutiva, se atribuirán a las entidades constitutivas que hayan realizado las distribuciones en el periodo impositivo.	Artículo 20. Atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas. 5. Los impuestos cubiertos sobre distribuciones realizadas por entidades constitutivas que se hayan incluido en los estados financieros de los titulares directos de las participaciones de la entidad constitutiva, se atribuirán a las entidades constitutivas que hayan realizado las distribuciones en el periodo impositivo. A estos efectos, no tendrán la consideración de impuestos cubiertos sobre distribuciones los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias que hayan sido satisfechos por los titulares directos de las participaciones por los gastos de gestión de la participación.

JUSTIFICACIÓN. El objeto de esta enmienda es aclarar que el gasto por Impuestos sobre Sociedades derivado de la no deducibilidad de los gastos de gestión de la participación tenga el carácter de impuesto cubierto en sede de la sociedad que percibe el dividendo. En España, esta tributación se produce en los casos en que es de aplicación la limitación de la exención de los dividendos al 95 por 100 de su importe.

ENMIENDA N°7. Enmienda de modificación.

Artículo 21.1).

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 21. Ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos. 1. Cuando una entidad constitutiva realice una corrección en sus estados financieros que implique un aumento de sus impuestos cubiertos correspondientes a un periodo impositivo anterior, se considerará como un ajuste en los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se realice la corrección. <i>(El resto igual)</i>	Artículo 21. Ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos. 1. Cuando una entidad constitutiva realice una corrección en sus estados financieros que implique un aumento de sus impuestos cubiertos correspondientes a un periodo impositivo anterior, se considerará como un ajuste en los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se realice la corrección. No obstante lo anterior, la entidad constitutiva podrá optar por proceder como se prevé en el párrafo siguiente. <i>(El resto igual)</i>

JUSTIFICACIÓN. El objeto de esta enmienda es dar la opción a las entidades constitutivas para que puedan proceder de igual manera que la prevista para el caso de que la corrección implique una disminución de los impuestos cubiertos.

ENMIENDA Nº8. De modificación.

Artículo 48.1

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
Artículo 48. Régimen sancionador. 1. Constituyen infracciones tributarias: a) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa a que se refiere el artículo 47 de esta ley. La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 40.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo. La sanción y el límite máximo previstos en el párrafo anterior se reducirán a la mitad cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere la letra b) de este apartado en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este párrafo respecto de lo declarado fuera de plazo.	Artículo 48. Régimen sancionador. 1. Constituyen infracciones tributarias: a) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa a que se refiere el artículo 47 de esta ley. La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por mil del beneficio después de impuestos del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo. La sanción y el límite máximo previstos en el párrafo anterior se reducirán a la mitad cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere la letra b) de este apartado en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este párrafo respecto de lo declarado fuera de plazo.

b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa a que se refiere el artículo 47 de esta ley. La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo. c) Las infracciones y sanciones reguladas en este apartado serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa a que se refiere el artículo 47 de esta ley. La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por mil del beneficio después de impuestos del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo. c) Las infracciones y sanciones reguladas en este apartado serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
--	--

JUSTIFICACIÓN. La modificación tiene por objeto moderar el régimen sancionador recogido en el proyecto de ley, que se considera excesivo y desproporcionado.

ENMIENDA N°9. Enmienda de adición.

Disposición transitoria séptima (nueva).

REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LEY	REDACCIÓN QUE SE PROPONE
	Disposición transitoria séptima. Régimen sancionador transitorio. Durante el período de transición definido en el apartado 1 de la disposición transitoria primera de la presente ley, no resultará de aplicación sanción alguna en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias dimanantes de la misma cuando la entidad constitutiva haya adoptado medidas razonables para lograr la correcta aplicación de los preceptos de esta ley. Se considerará que una entidad constitutiva ha adoptado medidas razonables a estos efectos cuando pueda demostrar que ha actuado de buena fe, implementando procesos y sistemas cabalmente suficientes para interpretar y cumplir los preceptos de la ley. Específicamente, se considerará que la entidad constituyente ha adoptado medidas razonables en los siguientes supuestos: - Cuando los errores o imprecisiones cometidos por una entidad constitutiva puedan atribuirse razonablemente a la falta de familiaridad con los conceptos o las reglas de implementación de las obligaciones dimanantes de la presente ley, o - Cuando las acciones u omisiones de la entidad constitutiva no resulten en una reducción del impuesto complementario a pagar en el ejercicio presente o en futuros.

	En ningún caso resultará de aplicación el régimen sancionador transitorio previsto en la presente disposición cuando, mediante el procedimiento tributario que corresponda, se ponga de manifiesto la intención de la entidad constituyente de cometer fraude o abuso o de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que para la misma surjan de la presente ley.
--	--

JUSTIFICACIÓN. La modificación tiene por objeto incorporar a la ley un régimen sancionador transitorio, razonable, justo y alineado con las recomendaciones contenidas en el apartado tercero del *OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosión Rules (Pilar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris*.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.