



**DOCUMENTO SOMETIDO A TRÁMITE DE INFORMACIÓN PÚBLICA  
20 DE DICIEMBRE DE 2023**

**MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO del Anteproyecto de Ley XX/2024, de XX de XX, 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.**

**RESUMEN EJECUTIVO**

**Ministerio / Órgano proponente:** MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA/ Dirección General de Tributos

**Fecha:** 20 de diciembre de 2023

**Título de la norma:** Anteproyecto de Ley XX/20x4, de XX de XX, 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.

**Tipo de Memoria:**  Normal  Abreviada

**OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA**

Tabla 1. Oportunidades de la propuesta

Indicador	Detalle
Situación que se regula	En el contexto actual de adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado, se aprobó 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



Indicador	Detalle
	<p>magnitud en la Unión (en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva).</p> <p>Se pretende dar el debido cumplimiento a la obligación de transposición de la citada Directiva.</p>
<b>Objetivos que se persiguen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Dar cumplimiento a la obligación de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523.</li><li>• Adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado.</li><li>• Alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.</li><li>• Poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja.</li><li>• Limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades.</li></ul>
<b>Principales alternativas consideradas</b>	<p>No se han considerado otras alternativas dado que mediante esta norma se procede a la creación de un impuesto.</p>

## CONTENIDO

### Estructura de la norma

El Anteproyecto se estructura en una parte expositiva y una parte dispositiva. Esta última consta de diecisiete títulos, con cincuenta y nueve artículos, una disposición transitoria única y seis disposiciones finales.



## **ANÁLISIS JURÍDICO**

**Tipo de norma:** Ley

## **ADECUACIÓN AL ORDEN DE COMPETENCIAS**

Este Anteproyecto se dicta al amparo del artículo 149.1.14<sup>a</sup>, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general y Deuda del Estado.

## **DESCRIPCION DE LA TRAMITACION**

### **Solicitud de informes**

De conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, con fecha 6 de marzo de 2023, se inició el trámite de consulta pública con carácter previo a la elaboración del Anteproyecto de Ley, trámite que concluyó el 24 de marzo de ese mismo año.

Con fecha 20 de diciembre de 2023 principió el trámite de información pública, durante veinte días hábiles, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Posteriormente, se solicitará el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio Hacienda y Función Pública, de conformidad con el artículo 26.5 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, así como el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa (del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática), regulado en el artículo 26.9 de la citada Ley 50/1997.

Más tarde, se recabará el dictamen preceptivo del Consejo de Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.



## ANÁLISIS DE IMPACTOS

### IMPACTO ECONÓMICO Y PRESUPUESTARIO

#### Impacto económico general:

Las medidas contenidas en el Anteproyecto afectarán a los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 750 millones de euros, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, en al menos dos de los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

Más específicamente, se verán afectadas las matrices y filiales españolas que pertenezcan a algunos de esos grupos, respecto de las rentas que obtengan en aquellas jurisdicciones en las que soporten una tributación efectiva inferior al tipo impositivo mínimo del 15 por ciento, en cuyo caso deberán soportar un impuesto complementario por la diferencia.

Cabe esperar que el impacto sobre el coste de implementación del Anteproyecto sea, para los contribuyentes, relativamente elevado en un primer momento, si bien existen medidas específicas para paliar este efecto, al menos al principio.

**En relación con la competencia:** la norma tiene efectos positivos sobre la competencia.

#### TEST PYME:

Desde el punto de vista de los presupuestos, la norma:

- Afecta a los presupuestos de la Administración del Estado.
- Afecta a los presupuestos de otras Administraciones Territoriales.

Desde el punto de vista de los presupuestos, la norma:

- Implica un gasto.                      Cuantificación estimada:



Implica un ingreso. Cuantificación estimada: No es posible realizar una estimación del ingreso que derivará del nuevo Impuesto Complementario en la medida en que su impacto recaudatorio se ve condicionado por la implementación, en su caso, de un impuesto complementario nacional en las distintas jurisdicciones en las que puedan estar presentes los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidado superior a 750 millones de euros.

### **CARGAS ADMINISTRATIVAS**

La aprobación del Anteproyecto supone un incremento de cargas administrativas.

### **IMPACTO DE GÉNERO**

La norma tiene un impacto de género:  Negativo  Nulo  Positivo

### **IMPACTO EN LA INFANCIA Y LA ADOLESCENCIA**

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.

### **IMPACTO EN LA FAMILIA**

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto carecen de impacto alguno sobre la familia.

### **OTROS IMPACTOS CONSIDERADOS**

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto carecen de impacto alguno sobre el cambio climático.

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Anteproyecto no conllevan otros impactos relevantes.



VICEPRESIDENCIA  
CUARTA DEL GOBIERNO  
MINISTERIO  
DE HACIENDA  
Y FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

## **EVALUACIÓN EX POST**

No se ha previsto que se efectúe una evaluación ex post respecto de este Anteproyecto de Ley.



Para la elaboración de la memoria se ha tenido en cuenta la estructura prevista en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, así como la Guía Metodológica para la Elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo a la que se refiere la disposición adicional primera del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

## I. OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA

### 1. Motivación.

En los últimos años, la Unión Europea ha adoptado medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior, entre las que se encuentran las directivas contra la elusión fiscal, Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En un esfuerzo continuado por poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja, la OCDE viene desarrollando desde hace años un conjunto de criterios fiscales internacionales y, posteriormente, en el ámbito de la Unión Europea, se iniciaron actuaciones en tal sentido que han culminado con la reciente aprobación 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 (en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva).



La citada Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las «Normas modelo de la OCDE», si bien, a efectos de garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto las relativas a su ámbito subjetivo, se han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

La Directiva (UE) 2022/2523 establece un impuesto complementario mediante dos reglas interconectadas, en virtud de las cuales se garantiza que las rentas obtenidas por los grupos nacionales de gran magnitud situados en Estados miembros de la Unión Europea o por los grupos multinacionales cuya matriz esté situada en un Estado miembro de la Unión Europea, en ese último caso tanto si las empresas del grupo están situadas en la Unión Europea como fuera de ella, tributen efectivamente a un tipo mínimo global del 15 por ciento. Estas reglas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, esta segunda sirve de apoyo a la primera.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Con el presente Anteproyecto de Ley se pretende dar debido cumplimiento a la referida obligación de transposición.

## **2. Objetivos.**

Los objetivos del presente Anteproyecto de ley, al margen del mandato imperativo de trasponer la Directiva (UE) 2022/2523 mencionada, se alinean con la evolución normativa que está siendo desarrollada en el contexto internacional de los últimos años tendente a adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado. En este sentido, las recomendaciones formuladas por la OCDE, a partir de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), dieron inicio a una senda que ha llevado a una evolución de las normas fiscales internas para alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.



Posteriormente, en el ámbito de la Unión Europea, entre las medidas adoptadas se encuentra la ya señalada Directiva 2022/2523.

Los objetivos fundamentales son poner coto a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales para evitar el traslado de beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición, o, estándolo, dicha imposición es baja o prácticamente nula, garantizar un nivel impositivo homogéneo, no solo en los países de la Unión Europea, sino en todos aquellos países que integran el Marco Inclusivo, y conseguir, en último término, una más justa distribución de la renta y la riqueza.

Con la finalidad de alcanzar estos objetivos se establece un límite a la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a los 750 millones de euros, en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios.

Con esta norma, se completa el marco jurídico que ya se había iniciado en los últimos años, reforzando la lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la OCDE en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y las mismas fueron incluidas en nuestro Derecho mediante la correspondiente modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

### **3. Alternativas.**

Al tratarse de la transposición de una Directiva comunitaria, que conlleva la creación de un tributo, aquella debe realizarse a través de una norma con rango de ley, sin que, por tanto, se hayan considerado otras alternativas



#### **4. Principios de buena regulación.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la elaboración de esta norma se ha efectuado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la aprobación de una Ley, dado que se establece un nuevo tributo en el ordenamiento jurídico español, correspondiendo la potestad para dicho establecimiento al Estado, mediante ley, de conformidad con el apartado 1 del artículo 133 de la Constitución Española.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos de la norma comunitaria, y que exigían sin duda alguna el establecimiento de las medidas recogidas en esta norma.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea. De hecho, una importante parte de aquel responde a la necesidad de trasposición de determinadas normas comunitarias al Derecho español.

El principio de transparencia se ha garantizado mediante la publicación, en el portal web del Ministerio de Hacienda y Función Pública, de un documento sometido a consulta pública previa, respecto del que se han podido realizar comentarios y observaciones por diferentes empresas, así como la publicación en dicho portal web, de la norma, y su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, a efectos de que pudiera ser conocido dicho texto en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, a pesar de que el nuevo tributo exigirá la modificación de sistemas de gestión interna para la adaptación de las grandes nacionales y multinacionales a los nuevos paradigmas de la tributación internacional, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para la ciudadanía, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los



contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar el control de su actividad por parte de la Administración Tributaria.

## 5. Inclusión en el Plan Anual Normativo.

Esta norma no figura incluida en el Plan Anual Normativo correspondiente a 2023.

## II. CONTENIDO

Este Anteproyecto de Ley consta de diecisiete títulos, con cincuenta y nueve artículos, una disposición transitoria única y seis disposiciones finales.

El Título Preliminar de la norma se refiere a la naturaleza y objeto del Impuesto Complementario, su ámbito de aplicación y las normas que deben ser tenidas en cuenta para su interpretación. El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que se aplica sobre todo el territorio español, estructurado a través de unas reglas interconectadas y de aplicación obligatoria, como son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. La configuración del Impuesto Complementario se sustenta sobre tres expresiones, las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario.

A continuación, el Título II recoge, en su artículo 5, las definiciones de los diferentes conceptos que se desarrollan e intervienen a lo largo de la norma.

El Título III regula el ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto Complementario. Se trata de un impuesto que solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo. Una vez definido lo anterior, la Ley define los contribuyentes del Impuesto Complementario en sus tres expresiones: impuesto



complementario nacional, impuesto complementario primario e impuesto complementario secundario.

A continuación, los Títulos IV, V y VI configuran la base imponible, los impuestos cubiertos ajustados y el tipo impositivo efectivo, respectivamente.

La base imponible del Impuesto Complementario, regulada en el Título IV de este Anteproyecto de Ley, parte del resultado contable de la entidad constitutiva determinado a partir de la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, antes de realizar eliminaciones intragrupo, el cual deberá ser ajustado con arreglo a lo dispuesto en este Anteproyecto de Ley, con el fin de determinar las llamadas “ganancias o pérdidas admisibles” de la entidad. Por tanto, las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se obtienen realizando una serie de ajustes sobre el resultado contable de dicha entidad, en el período impositivo, determinado de acuerdo con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

Sin perjuicio de lo anterior, dado que la norma ha optado por establecer un impuesto complementario nacional, en territorio español, la norma señala que la determinación del resultado contable de la entidad constitutiva podrá realizarse, bien partiendo de la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación, bien partiendo de las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva cuando no sea razonablemente posible determinar el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado anteriormente.

Asimismo, se establecen una serie de reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos.

A efectos de determinar la base imponible sometida al impuesto complementario en cada una de las jurisdicciones con un nivel impositivo bajo en las que esté presente el grupo multinacional o nacional de gran magnitud, las ganancias



admisibles netas, diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas de la jurisdicción, deberá minorarse en la denominada exclusión de rentas vinculada a la sustancia, es decir, en una cantidad determinada en función de los costes asociados a los trabajadores y del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción, con el fin de garantizar un resultado proporcionado en aquellas situaciones en las que los riesgos de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios son bajos.

El tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, de acuerdo con el artículo 22 de este Anteproyecto de Ley, es el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas radicadas en cada jurisdicción, determinados de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16, 17 y 18 del Anteproyecto de Ley, y las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción.

Una vez determinada las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas y los impuestos cubiertos ajustados, en una jurisdicción, el cálculo del tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud se determinará para cada jurisdicción en un período impositivo, con ciertas especialidades para las entidades sin residencia, las entidades de inversión, los negocios conjuntos o las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

El Título VII de la Ley, bajo la rúbrica “Deuda Tributaria”, regula, en sus Capítulos I y II, respectivamente, el tipo de gravamen y el cálculo de la cuota del Impuesto Complementario. Para ello, se determina el tipo de gravamen del impuesto complementario para una jurisdicción correspondiente a un período impositivo, como la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo del 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo calculado a nivel jurisdiccional.

Por tanto, cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un período impositivo sea inferior al tipo impositivo mínimo, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente a dicha jurisdicción, ya se trate del régimen del impuesto complementario nacional, del impuesto complementario primario o del impuesto complementario secundario.



Partiendo de lo anterior, la base imponible de la entidad constitutiva radicada en España se determinará multiplicando el impuesto complementario de la jurisdicción por la proporción que exista entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles agregadas de la jurisdicción.

El tipo de gravamen del impuesto complementario de cada entidad constitutiva, radicada en la jurisdicción, no puede sino coincidir con el tipo de gravamen calculado para dicha jurisdicción, calculado por diferencia entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción; tipo de gravamen que debe aplicarse sobre la base imponible del período de cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en la jurisdicción, calculada en los términos anteriormente expuestos, a efectos de determinar el la cuota del Impuesto Complementario de la entidad.

Con arreglo a lo dispuesto en el Capítulo II del Título VII del Anteproyecto de Ley, la cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva radicada en territorio español en el periodo impositivo será el resultado de adicionar, en su caso, al importe del Impuesto Complementario de dicha entidad constitutiva, en dicho período, calculado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24 de este Anteproyecto de Ley, atendiendo a las reglas previstas en los Capítulos III (impuesto complementario nacional) y IV (impuesto complementario primario), el importe del impuesto complementario secundario en los términos previstos en el Capítulo V del Título VII del Anteproyecto de Ley.

El Título VIII regula el periodo impositivo y el devengo del Impuesto Complementario.

En su Título IX, la Ley contiene igualmente una exclusión de minimis, con el fin de lograr un equilibrio entre los objetivos de la reforma del nivel mínimo global de imposición y la carga administrativa para las administraciones tributarias y los contribuyentes.

Así, cuando la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a un 1 millón de euros o representen una pérdida, la entidad constitutiva declarante podrá optar por que el Impuesto Complementario adeudado por las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción sea igual a cero.



En la misma línea, y con el fin de reducir los costes de cumplimiento y los costes administrativos, se prevé la aplicación de puertos seguros en el artículo 34 de la Ley.

Así, no se exigirá el impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6 de este Anteproyecto de Ley en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otro Estado miembro y en relación con un período impositivo, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que se haya determinado en el período impositivo correspondiente de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable de la entidad matriz última o con las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad], o en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otra jurisdicción cuando esta exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

El Título X de la Ley regula unos regímenes especiales aplicables a diferentes situaciones en las que se hacen necesarias normas específicas. Así, el Anteproyecto de Ley dedica el Capítulo I de su Título X a regular las operaciones de reestructuración y los negocios conjuntos, en tanto que los Capítulos II y III de dicho Título regulan, respectivamente, los regímenes de neutralidad y de distribución, así como las particularidades que resultan de aplicación respecto de las entidades de inversión. Finalmente, el Capítulo IV del Título X regula las particularidades de las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

En particular, el Capítulo I del Título X regula las reestructuraciones empresariales y los negocios conjuntos, y en él se establecen criterios, cuantitativos y temporales, especiales para determinar cuándo se alcanza el umbral de aplicación del presente Anteproyecto de Ley tras la realización de determinadas operaciones de reestructuración empresarial, o cual es el impacto sobre la configuración del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en supuestos de fusión, escisión, o de entrada o salida del grupo como consecuencia de la adquisición o transmisión de una participación directa o indirecta en una entidad o en supuestos en los que una entidad se convierte en



la entidad matriz de un nuevo grupo en el período impositivo en que se lleva a cabo la adquisición. Asimismo, se prevén normas especiales para la identificación de la entidad matriz última en supuestos de negocios conjuntos o de grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

Por su parte, el Capítulo II del Título X de este Anteproyecto de Ley regula los regímenes de neutralidad y de distribución de dividendos. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud es fiscalmente transparente, se requieren normas que modulen las ganancias y pérdidas admisibles en sede de las mismas, en la medida en que se garantice la tributación de sus ganancias en sede de sus socios, habiéndose imputado a éstos tales ganancias o pérdidas admisibles. En tales supuestos, los impuestos cubiertos de dichas entidades se reducirán proporcionalmente en el importe de las ganancias admisibles que hayan sido imputadas a sus socios.

En el caso de regímenes fiscales que apliquen un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de las participaciones de una entidad, deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los beneficios distribuidos a los titulares o eximiendo de impuestos a una entidad cooperativa, la norma prevé igualmente para las entidades matrices últimas sometidas a estos regímenes, la reducción de sus ganancias admisibles cuando las mismas tributen en sede de sus titulares, en busca del principio de neutralidad.

Igualmente, si la tributación no se produce en el momento de obtener los beneficios, sino en el momento de su distribución, como ocurre en algunos regímenes tributarios de distribución, se prevé la opción de computar el impuesto que debería haber gravado los beneficios en el período impositivo en que se obtuvieron, siempre que los mismos se repartan en los cuatro años siguientes.

Por último, y para las entidades de inversión que no sean entidades matrices últimas, se prevé un mecanismo de cálculo del tipo impositivo efectivo entidad por entidad, dada la baja tributación a la que se ven sometidas estas entidades en su jurisdicción, para evitar perjudicar el cómputo del tipo efectivo del resto del grupo en la jurisdicción en la que estén radicadas. Asimismo, y como alternativa, se permite que pueda optarse por considerar fiscalmente transparentes a estas entidades o por aplicar un régimen de distribución imponible.

Siguiendo lo dispuesto en los Títulos XI y XII de este Anteproyecto de Ley, la gestión del Impuesto Complementario descansa sobre dos grandes pilares. Por



un lado, el Título XI alude a las obligaciones formales y establece una obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa, si bien dichas entidades podrán identificar a una única entidad constitutiva como entidad designada para presentar, en su nombre y por su cuenta, la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Se exige una detallada información, incluyendo los datos identificativos de las entidades constitutivas, la estructura del grupo y todos los datos necesarios para el cálculo del tipo impositivo efectivo, del impuesto complementario y la atribución de este último a cada jurisdicción y a cada entidad, así como el detalle de las opciones ejercitadas por las entidades del grupo.

Por su parte, el Título XII, concerniente a la gestión del Impuesto Complementario, establece que su autoliquidación e ingreso recaiga, con carácter general, sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España, si bien en determinados supuestos, quienes deben asumir por Ley las obligaciones formales y materiales derivadas de la declaración y pago del impuesto son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

La autoliquidación del Impuesto Complementario y el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada deberá realizarse por el contribuyente o, en su caso, por la entidad designada por el legislador en calidad de sustituto del contribuyente en el lugar y forma que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

El Título XIII regula las facultades de la Administración para determinar la base imponible del Impuesto Complementario.

Por su parte, el Título XIV de la Ley regula las normas especiales de primera aplicación del Impuesto Complementario que tienen como finalidad permitir una aplicación atemperada del nuevo Impuesto durante un período de transición.

Así, no se exigirá el impuesto complementario nacional a la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español ni a la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español, cuando la matriz última sea una entidad excluida, dentro de los cinco primeros



años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o en los periodos impositivos que se inicien dentro de los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación del Presente Anteproyecto de Ley por primera vez.

Por su parte, el artículo 56 de este Anteproyecto de Ley contempla la no exigibilidad del Impuesto Complementario en los periodos impositivos iniciados entre 31 de diciembre de 2023 y 31 de diciembre de 2026, en los que se presente una información país por país admisible, por jurisdicción y período.

Finalmente, los Títulos XIV y XV regulan, respectivamente, las normas especiales de primera aplicación del impuesto, así como una posible evaluación de equivalencia del Derecho nacional aplicable en otras jurisdicciones.

El Anteproyecto de Ley se completa con una disposición transitoria única y seis disposiciones finales.

La disposición transitoria única establece que la regla de beneficios insuficientemente gravados arrojará un resultado nulo para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026 cuya entidad matriz última hubiese estado gravada por un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.

En cuanto a las disposiciones finales: la primera introduce una modificación en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades con el fin de determinar que los gastos o los ingresos derivados de la contabilización del Impuesto Complementario no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; la segunda recoge la habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar determinados aspectos del presente Anteproyecto de Ley; la tercera incorpora el título competencial en virtud del cual se dicta la norma; la cuarta determina 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; la quinta contiene la habilitación normativa para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en este Anteproyecto de Ley; y finalmente, la sexta establece su entrada en vigor para los periodos impositivos que se inicien a partir



de 31 de diciembre de 2023, excepto, en lo que se refiere a la regla de beneficios insuficientemente gravados, que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 31 de diciembre de 2024.

### III. ANÁLISIS JURÍDICO

#### 1. Fundamento y rango normativo.

Como se ha detallado, este texto legal tiene por objeto 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.

Dado que dicha transposición requiere la creación de un tributo, la norma ha de tener rango legal.

#### 2. Congruencia con el ordenamiento jurídico español y el ordenamiento jurídico europeo.

Las medidas adoptadas están relacionadas con el Derecho de la UE, pues, como se ha señalado reiteradamente, este Anteproyecto de Ley supone la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523.

#### 3. Entrada en vigor y vigencia.

La norma, de acuerdo con la disposición final quinta, entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023, excepto las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024.

No obstante, la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023, cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembro, con un número de entidades matrices últimas radicadas en su territorio



no superior a doce, y hubiere optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 50 de la Directiva del Consejo (UE) 2022/2523 de 15 de diciembre. En tal supuesto, las entidades constitutivas radicadas en España estarán sujetas al importe del impuesto complementario secundario, atribuido a territorio español, en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, en los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

#### **IV. ADECUACIÓN AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS**

Esta norma se ajusta al orden de distribución de competencias y se aprueba al amparo de lo dispuesto en el 149.1.14.<sup>a</sup>, de la Constitución Española, que atribuyen al Estado la competencia exclusiva sobre Hacienda general.

La norma no incide en la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

#### **V. DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN.**

El presente Anteproyecto de Ley fue sometido a consulta pública, con fecha 6 de marzo de 2023, de conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Una vez sustanciado el trámite de consulta pública, que concluyó el 24 de marzo de 2023, fueron analizadas y tomadas en consideración las observaciones formuladas por los sujetos y organizaciones potencialmente afectados por la futura norma.

Las principales observaciones recabadas, de carácter más genérico, fueron las siguientes:

- La utilización de términos o conceptos propios de la normativa fiscal y contable y la introducción de mecanismos que faciliten la aplicación de aquellas



disposiciones de la Directiva que no se aplican habitualmente en el ordenamiento español.

- La utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de la matriz última del grupo para evitar la doble imposición derivada de la utilización de estándares contables domésticos.
- La inclusión de mecanismos efectivos de resolución de conflictos y prevención (como acuerdos previos de valoración) o mecanismos similares pactados con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- La maximización de la utilización de los puertos seguros.
- La reducción al máximo de las obligaciones formales y costes de cumplimiento.
- La configuración de un Impuesto doméstico mínimo cualificado (QDMTT), de forma que se reduzcan los costes de cumplimiento y se adopten las opciones más ventajosas para las empresas.
- La inaplicación del impuesto doméstico mínimo previsto en el artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- La previsión en la norma de la utilización de fuentes de interpretación previstas en las normas modelo de la OCDE y agilizar al máximo la obtención de criterios administrativos sobre la aplicación de las normas.
- La limitación al máximo de la imposición de las sanciones y el establecimiento de un régimen transitorio.
- La simplificación al máximo de los modelos de declaración, y regular detalladamente los modelos de declaración informativa y declaración del pago del impuesto.
- El tratamiento de los regímenes especiales, concretamente referidos a SOCIMI, cooperativas y régimen de tonelaje.
- Posible solución para las especialidades derivadas de la insularidad canaria.

Asimismo, se formularon otras observaciones, que se referían a aspectos más concretos, entre los que destacan:



- La determinación de los pasivos por impuesto diferido “reflejados o consignados”, concretamente si son aquellos reflejados en las cuentas financieras de las entidades, tal y como exige el artículo 47.2 de la Directiva, o si se tomarán en consideración también los que figuren en la memoria porque no hayan superado el criterio de reconocimiento contable.
- La determinación de los efectos que podría tener una inspección en España que diera lugar a un ajuste fiscal en una entidad que tuviera que abonar, o no, un impuesto complementario.
- Aclaración de lo que se entiende en España por “crédito fiscal reembolsable admisible” y su tratamiento a efectos del Pilar 2, sobre todo en casos de sociedades en situación de pérdidas o con beneficio reducido.
- Aclaración de los supuestos en los que se aplicaría la norma que limita la deducibilidad de intereses prevista en el artículo 16.8.de la Directiva.
- Definición de todos los elementos que configuran la exclusión vinculada a la sustancia económica.
- Regulación exhaustiva de los ajustes por “dividendos excluidos” o las rentas positivas o negativas derivadas de la transmisión de las correspondientes participaciones.
- Aclaración del funcionamiento de la regla de los beneficios insuficientemente gravados, así como su impacto en el Impuesto sobre Sociedades.

Una vez conocido el Anteproyecto de Ley por el Consejo de Ministros, de conformidad con lo establecido en el artículo 26.4 de la mencionada Ley 50/1997, el texto se ha sometido al trámite de información y audiencia públicas, mediante la publicación de aquel y de esta Memoria en el portal web del Ministerio de Hacienda y Función Pública, **trámite iniciado con fecha XX de diciembre y que finalizó el XX.**

Posteriormente, se solicitará el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio Hacienda y Función Pública, de conformidad con el artículo 26.5 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, así como el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa (del Ministerio de la Presidencia, Relaciones



con las Cortes y Memoria Democrática), regulado en el artículo 26.9 de la citada Ley 50/1997.

Más tarde, se recabará el dictamen preceptivo del Consejo de Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.

## VI. ANÁLISIS DE IMPACTOS

### 1. Impacto económico.

Las medidas contenidas en el Anteproyecto afectarán a los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros, en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios.

Más específicamente, se verán afectadas las matrices y filiales españolas que pertenezcan a algunos de esos grupos, y hayan soportado en alguna jurisdicción una tributación efectiva inferior al tipo impositivo mínimo (15 por ciento), debiendo soportar un impuesto complementario por la diferencia. Sin embargo, del acuerdo alcanzado a nivel internacional (OCDE y Unión Europea) para garantizar una tributación mínima global cabe esperar que esos efectos sean compartidos con las demás jurisdicciones que adoptarán una normativa equivalente al presente Anteproyecto de Ley.

Al no tratarse de una medida sectorizada, no deberían existir consecuencias específicas sobre sector alguno en particular, no afectando tampoco a la unidad de mercado.

Desde el punto de vista de los contribuyentes, cabe esperar que el coste de implementación del Anteproyecto, dada la complejidad y la novedad de la regulación que aquel introduce, sea relativamente elevado en un primer momento, si bien se adoptan medidas específicas para paliar este efecto, al menos al principio.

Así, los primeros tres años, el Impuesto Complementario no se devenga si se cumplen ciertos umbrales con base en la información contenida en el informe



país por país, informe que ya presentan los grupos afectados por el Anteproyecto.

Tampoco se exigirá el impuesto complementario en los siguientes supuestos:

- En los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo de empresas multinacionales.
- En los cinco primeros años, a partir del primer día del ejercicio fiscal en el que el grupo nacional de gran magnitud entre en el ámbito de aplicación del presente Anteproyecto de Ley por primera vez.

De conformidad con las estimaciones por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Anteproyecto podría afectar a un total de 126 grupos con matriz española que declararon el modelo 231 en 2020, de los cuales el 90 por ciento (113) se vería afectado en algún grado por la aplicación de la tributación mínima. De estos, 41 serían por la tributación inferior a la mínima en la jurisdicción España (con un tipo medio efectivo de 6,21 por ciento), y 109 grupos españoles, que en gran parte incluyen a los anteriores, tendrían que liquidar, además, impuesto complementario en otras jurisdicciones, con un tipo medio efectivo del 5,14 por ciento.

Asimismo, en relación con los grupos nacionales de gran magnitud, es este un colectivo que, de acuerdo con las estimaciones realizadas, estaría compuesto por 30 grupos que concentran 385 filiales que consolidan fiscalmente en el modelo 220. Solo 10 de los 30 grupos de dicho colectivo estarían afectados por el presente Anteproyecto, con un tipo medio efectivo del 9,2 por ciento.

Por último, los grupos multinacionales con matriz extranjera y filiales en España se han estimado en un número total de 2.526 grupos, de los cuales 707 (el 28 por ciento) estarían afectados por este Anteproyecto en España con un tipo medio efectivo del 2,56 por ciento.

## **2. Impacto presupuestario y fiscal.**

No es posible realizar una estimación del ingreso que derivará del nuevo Impuesto Complementario en la medida en que su impacto recaudatorio se ve condicionado por la implementación, en su caso, de un impuesto



complementario nacional en las distintas jurisdicciones en las que puedan estar presentes los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidado superior a 750 millones de euros.

La gestión del nuevo Impuesto Complementario no supondrá la necesidad de mayores recursos públicos dado que se llevará a cabo con los recursos de que disponen los distintos centros directivos que se verán afectados por el presente Anteproyecto.

### **3. Cargas administrativas**

La aprobación del Anteproyecto supone un incremento de cargas administrativas.

Por un lado, deberá aprobarse un modelo específico para la declaración informativa prevista, que deberá ser especialmente exhaustivo dada la cantidad de información a transmitir por los obligados tributarios.

En segundo lugar, deberá aprobarse otro modelo, en su caso, para la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Opcionalmente, podrían tener que aprobarse varios modelos, uno para cada ámbito del impuesto complementario (primario secundario y nacional).

Asimismo, en sede de los contribuyentes del Impuesto Complementario, el coste de implementación será igualmente considerable, como se ha dicho anteriormente.

Por último, deberán intercambiarse muchos de los modelos recibidos con otros países, lo que implicará igualmente un coste de implementación y control del mecanismo de intercambio, que, si bien ya está desarrollado por la experiencia previa con la información país por país, ahora se verá netamente incrementado.

### **4. Impacto por razón de género**

Se analiza conforme a lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, y en el artículo 26.3.f) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, que dispone que esta Memoria “analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de



la aprobación de la norma desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto”.

De igual modo, el artículo 2.1.f) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, señala que esta Memoria contendrá un apartado sobre el impacto por razón de género, en el cual “analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de la aprobación del proyecto desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto recogidos en la Guía Metodológica”.

El impacto por razón de género de este Anteproyecto es nulo, por cuanto no existen desigualdades de partida en relación con la igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, y no se prevé modificación alguna de esta situación.

## **5. Impacto en la infancia y adolescencia**

Este impacto se analiza con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, de modificación parcial del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 26/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia, y el artículo 2.1.f) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre.

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.

## **6. Impacto en la familia**

Se evalúa en virtud de lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, y el artículo 2.1.f) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre.



Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto carecen de impacto alguno sobre la familia.

### **7. Impacto por razón de cambio climático**

Este impacto se analiza de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.3, letra h), de la reiterada Ley 50/1997, valorado en términos de mitigación y adaptación al mismo.

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto carecen de impacto alguno sobre el cambio climático.

### **8. Otros impactos**

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Anteproyecto no conllevan otros impactos relevantes.

## **VII. EVALUACIÓN EX POST.**

No se ha previsto realizar una evaluación ex post de este Anteproyecto de Ley.