



## DOCUMENTO SOMETIDO A TRÁMITE DE INFORMACIÓN PÚBLICA

4 DE DICIEMBRE DE 2024

**BORRADOR DE MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO DEL PROYECTO DE REAL DECRETO, DE XXX DE XXXX, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD Y SE MODIFICAN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 439/2007, DE 30 DE MARZO, EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, EL REGLAMENTO QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS QUE DEBEN ADOPTAR LOS SISTEMAS Y PROGRAMAS INFORMÁTICOS O ELECTRÓNICOS QUE SOPORTEN LOS PROCESOS DE FACTURACIÓN DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES, Y LA ESTANDARIZACIÓN DE FORMATOS DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN, APROBADO POR REAL DECRETO 1007/2023, DE 5 DE DICIEMBRE, ASÍ COMO ESTE ÚLTIMO.**

### RESUMEN EJECUTIVO

**Ministerio / Órgano proponente:** MINISTERIO DE HACIENDA/DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

**Fecha:** 4 de diciembre de 2024.

**Título DE LA NORMA:**



**PROYECTO DE REAL DECRETO, DE XXX DE XXXX, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD Y SE MODIFICAN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 439/2007, DE 30 DE MARZO, EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, EL REGLAMENTO QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS QUE DEBEN ADOPTAR LOS SISTEMAS Y PROGRAMAS INFORMÁTICOS O ELECTRÓNICOS QUE SOPORTEN LOS PROCESOS DE FACTURACIÓN DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES, Y LA ESTANDARIZACIÓN DE FORMATOS DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN, APROBADO POR REAL DECRETO 1007/2023, DE 5 DE DICIEMBRE, ASÍ COMO ESTE ÚLTIMO.**

**Tipo de Memoria:** Normal    Abreviada

## **OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA**

Tabla 1. Oportunidades de la propuesta

<b>Indicador</b>	<b>Detalle</b>
<b>Situación que se regula</b>	<p>Desarrollo de la Ley XXX/XXX, 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,</p> <p>El 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</p>



Indicador	Detalle
	<p>nacionales de gran magnitud ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 14 de junio de 2024.</p> <p>Conforme a los artículos 148 y 93 del Reglamento del Congreso de los Diputados, se ha encomendado su aprobación, con competencia legislativa plena y por el procedimiento de urgencia, a la Comisión de Hacienda y Función Pública.</p> <p>En sesión celebrada el día 21 de noviembre de 2024, el Pleno del Congreso de los diputados ha aprobado el Proyecto de ley por la que se establecen un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (antes denominado 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) (núm. Expte. 121/23).</p> <p>Por otra parte, el presente Real Decreto introduce modificaciones en en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en relación con la declaración informativa que deben suministrar los centros de educación infantil y guarderías en relación con la deducción por maternidad, en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección</p>



Indicador	Detalle
	<p>tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RGAT), en relación con determinadas obligaciones de suministro de información de entidades financieras, así como en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, y en el propio Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.,.</p>
<b>Objetivos que se persiguen</b>	<p>1. En el ámbito del nuevo Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, se persigue i) completar el régimen jurídico, mediante el desarrollo de la norma legal que lo ha creado, e incorporar determinados criterios interpretativos derivados de los Comentarios o Guías Administrativas de la OCDE y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea; ii) incrementar la seguridad jurídica en la aplicación del nuevo Impuesto Complementario y contribuir a evitar que se produzca el traslado de beneficios hacia jurisdicciones con un nivel impositivo bajo en el seno de los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud .</p>



Indicador	Detalle
	<p>2. En relación con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas actualizar el contenido de la declaración informativa que deben suministrar los centros de educación infantil y guarderías en relación con la deducción por maternidad tras la Sentencia del Tribunal Supremo 8/2024, de 8 de enero, de manera que se facilite el posterior cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias en esta materia.</p> <p>3. En relación con las modificaciones efectuadas en el RGAT, se persigue:</p> <p>Modificar las obligaciones de suministro de información de los artículos 37, 38 y 38 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), con el objetivo, por una parte, de que la Administración tributaria disponga de información en un período temporal más cercano a la realización de las operaciones a declarar, a los efectos de mejorar las actuaciones recaudatorias, la lucha contra el fraude y los servicios de asistencia a los contribuyentes y, por otra, obtener información procedente de los nuevos sujetos que operan en el mercado financiero, como las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico, en relación con las cuentas que gestionan dichas entidades, como las cuentas de pago, así como de los sistemas de cobros por profesionales y empresarios mediante la utilización de otros tipos de tarjetas, además de las débito o crédito, o mediante procedimientos de pago asociados a un número de teléfono</p>



Indicador	Detalle
	<p>móvil. De igual forma, extender las citadas obligaciones informativas a las entidades extranjeras que realicen las actividades a que se refieren los citados artículos en España con o sin establecimiento en territorio español.</p> <p>- Añadir un nuevo artículo 38 ter en el RGAT estableciendo una nueva obligación informativa de carácter anual, con el objetivo de obtener información relativa a la utilización de todo tipo de tarjetas por sus usuarios, ya estén o no asociadas a cuentas bancarias.</p> <p>4. Las modificaciones en el ámbito de Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, y en el propio Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, tienen por objeto, respectivamente, la dilación de la entrada en vigor su contenido debido al retraso en la propia aprobación del propio reglamento como consecuencia de la dilación en su tramitación, así como que la publicación de la orden ministerial que desarrolla las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido necesarias para cumplir con las obligaciones del Reglamento se ha publicado el pasado 28 de octubre. Por otra parte, se modifica el propio Reglamento para reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos ya eximidos de las obligaciones contenidas en el mismo por estar acogidos al suministro inmediato de información, o SII, en relación con las facturas que expidan materialmente en</p>



Indicador	Detalle
	nombre de sus proveedores o de terceros en determinados supuestos.
<b>Principales alternativas consideradas</b>	<p>El desarrollo que pretende llevarse a cabo en virtud del Proyecto de Real Decreto que nos ocupa no cabe realizarlo a partir de otros vehículos normativos alternativos, por lo que no se han considerado otras alternativas.</p> <p>En particular, el desarrollo de primer nivel de la Ley xx/xxxx, 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, requiere de una norma de rango reglamentario. Adicionalmente, la propia norma legal se refiere en determinados apartados a un desarrollo reglamentario posterior.</p>

## CONTENIDO

### Estructura de la norma

El Real Decreto consta de una parte expositiva y una parte dispositiva. Esta última consta de un artículo único y seis disposiciones finales.

El Reglamento que se aprueba por el artículo único contiene treinta y dos artículos, agrupados en seis títulos, así como tres disposiciones transitorias y una disposición final única.



## ANÁLISIS JURÍDICO

**Tipo de norma:** Real Decreto

## ADECUACIÓN AL ORDEN DE COMPETENCIAS

Este Proyecto de Real Decreto se dicta al amparo del artículo 149.1.14<sup>a</sup> CE, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre Hacienda general y Deuda del Estado.

## DESCRIPCION DE LA TRAMITACION

### Solicitud de informes

El contenido del presente proyecto de Real Decreto, por lo que se refiere al desarrollo del Anteproyecto de Ley xx/xxx 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, fue sometido a consulta pública, con fecha 17 de mayo de 2024, 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.

El trámite de consulta pública concluyó el 31 de mayo de 2024.

Asimismo, el 13 de noviembre de 2024 fue sometida a consulta pública previa la parte de este Real Decreto referida a las modificaciones introducidas en el RGAT en relación con las obligaciones de información de entidades financieras, así como en relación con las modificaciones introducidas en relación con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La consulta finalizó el 28 de noviembre de 2024.

Por su parte, el 4 de noviembre de 2024 fue sometida a consulta pública el contenido de este Real Decreto relativo a las modificaciones referidas en las disposiciones finales tercera y cuarta de este.



El trámite de consulta pública concluyó el 19 de noviembre de 2024.

Con fecha 3 de diciembre de 2024, al objeto de dar cumplimiento al trámite de audiencia e información pública al que se refiere el apartado 6 del aludido artículo 26, se ha publicado en el portal web del Ministerio de Hacienda el texto de este proyecto de Real Decreto, para que, en el plazo de 15 días hábiles, se formulen las pertinentes observaciones, plazo que finalizará el 26 de diciembre de 2024.

Posteriormente, en la primera quincena de enero de 2025 se procederá a recabar el preceptivo informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, de conformidad con el artículo 26.5 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre.

Asimismo, en la primera quincena de enero de 2025 se procederá a recabar el preceptivo informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes, regulado en el artículo 26.9 de la citada Ley 50/1997.

Una vez recibido el informe emitido por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, se remitirá el texto del proyecto de Real Decreto al Consejo de Estado para que emita su preceptivo dictamen.

## ANÁLISIS DE IMPACTOS

### IMPACTO ECONÓMICO Y PRESUPUESTARIO

**Impacto económico general:** Inexistente, ya que es un Reglamento de desarrollo, sin perjuicio de que las modificaciones que se realizan en el RGAT benefician la competitividad, al situarse en un mismo plano de igualdad, en el ámbito de obligaciones de información tributaria, a las entidades residentes en España y todas las entidades no residentes que prestan servicios en territorio español, con o sin establecimiento en España

**En relación con la competencia:** Nulo, sin perjuicio de que las modificaciones que se realizan en el RGAT tienen 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.

Al tratarse de un reglamento de desarrollo, la norma no tendrá impacto presupuestario directo.

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

- Implica un gasto.            Cuantificación estimada:

Al tratarse de un reglamento de desarrollo, la norma no tendrá impacto presupuestario directo.

- Implica un ingreso.            Cuantificación estimada:

Al tratarse de un reglamento de desarrollo, la norma no tendrá impacto presupuestario directo.

### CARGAS ADMINISTRATIVAS

Positivo: Se trata de una norma de desarrollo de una norma fiscal por la que se crea un nuevo impuesto (el Impuesto Complementario) por lo que contribuye a la seguridad jurídica de los contribuyentes, si bien, conllevará las cargas administrativas propias de declaración y control del nuevo impuesto.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el nuevo modelo de declaración informativa incorpora el campo necesario para comunicar la autorización con la que han de contar las guarderías, por lo que si bien en una primera aproximación podría entenderse que produce un pequeño incremento de cargas administrativas para estas últimas, la incorporación de ese dato permite que la AEAT a prestar el adecuado servicio de asistencia al contribuyente, de manera que ya no tenga que incorporar el mismo cada uno de



los contribuyentes en su respectiva declaración anual, minimizando las actuaciones de control a posteriori para verificar la realidad de lo consignado en dicha declaración y evitando demorar las devoluciones, por lo que puede deducirse que, en conjunto, se reducirían las cargas administrativas.

Respecto a las modificaciones que se realizan en el RGAT, estas incorporan nuevas cargas administrativas. La valoración económica de las mismas resulta difícil de cuantificar ya que incorpora a nuevas entidades que hasta ahora no estaban obligadas a suministrar información a la Administración tributaria, así como nuevos medios de pago sobre los que hasta el momento no se obtiene información tributaria.

Finalmente, la ampliación de los supuestos que determinan la exclusión de la obligación de aplicación del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, determinará una reducción de las cargas administrativas para determinados sujetos pasivos.

## **IMPACTO DE GÉNERO**

La norma tiene un impacto de género:

Nulo

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

Nulo.

## **IMPACTO EN LA FAMILIA**

Nulo.

## **OTROS IMPACTOS CONSIDERADOS**

Impacto medio ambiente, impacto fiscal (lucha contra el fraude).



Se trata de una norma reglamentaria que tiene por objeto completar el régimen jurídico del nuevo Impuesto Complementario por lo que permitirá incrementar la seguridad jurídica y contribuir a evitar que se produzca el traslado de beneficios hacia jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, en el seno de los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el nuevo modelo de declaración informativa permitirá poder ofrecer los servicios de asistencia adecuados para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que lleven a los hijos a las guarderías.

Por último, en cuanto a las modificaciones efectuadas en el RGAT previsiblemente tendrán un impacto positivo sobre la lucha contra el fraude fiscal, al dotar a la Administración tributaria de información más completa.

## EVALUACIÓN EX POST

No se prevé.

### I. OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA

#### – Motivación.

1. La Ley xx/xxxx, de xx de xxxx, 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, incorpora a nuestro ordenamiento jurídico una nueva figura impositiva, el Impuesto Complementario, dando cumplimiento a la obligación de 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 aprobación de esa nueva Ley requiere de una norma reglamentaria para desarrollar determinados aspectos previstos en ella, además de facilitar la interpretación de sus normas, máxime por el carácter eminentemente internacional del nuevo Impuesto Complementario, cuya interpretación y



aplicación deben realizarse, tal y como señala la Exposición de Motivos de la ley del impuesto, atendiendo a las Normas modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea.

Así, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, el presente proyecto de Reglamento pretende facilitar la aplicación del Impuesto Complementario recogiendo en su texto aquellas disposiciones aplicativas o interpretativas de la Ley que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo, tomando en consideración que su aplicación debe ser consistente y coherente en las distintas jurisdicciones que pueden verse afectadas.

Por tanto, completar el régimen jurídico del nuevo impuesto se considera imprescindible que la Ley del Impuesto Complementario vaya acompañada de un reglamento que recoja aquellos criterios interpretativos derivados de los Comentarios, las Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea que permitan lograr una correcta aplicación de la norma principal. Por tanto, el Reglamento que se aprueba a través de este proyecto de Real Decreto cumple la doble función de desarrollo de los parámetros establecidos por la Ley del Impuesto, y de aclaración e interpretación de las reglas contenidas en la misma.

2. En cuanto a la modificación introducida en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la misma trae causa de la Sentencia del Tribunal Supremo 8/2024, de 8 de enero, ha modificado el criterio hasta ahora aplicable en relación a la expresión "guarderías o centro de educación infantil autorizados", que recoge el artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante Ley del IRPF).



La doctrina jurisprudencial que fija el Tribunal Supremo en el fundamento séptimo de dicha sentencia considera, por el contrario, que "la expresión «guarderías o centros de educación infantil autorizados» contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que tan solo será exigible a los centros de educación infantil, sino la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros."

El artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante Reglamento del IRPF) que desarrolla las obligaciones formales de información que deben cumplir las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere el artículo 81.2 de la Ley del IRPF, se ve afectado por este nuevo criterio interpretativo.

Ahora bien, la redacción actual de dicho precepto limita el contenido de la obligación de información a comunicar datos sobre autorización del centro expedida por la administración educativa competente, pero no menciona la necesidad de comunicar datos sobre la autorización con la que han de contar las guarderías de acuerdo con la sentencia anteriormente transcrita.

Al respecto, conviene recordar que sin declaración informativa se reduce de manera significativa la actuación de asistencia por parte de la Administración tributaria, de manera que deberá el propio contribuyente cuyo hijo asista a una guardería el que introduzca manualmente el incremento de la deducción en su declaración anual, lo que a su vez puede generar actuaciones de control a posteriori para verificar la realidad de lo consignado en dicha declaración, demorando las devoluciones.



En consecuencia, por razones de neutralidad entre centros de educación infantil y guarderías, y con la finalidad de poder ofrecer los servicios de asistencia adecuados a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, resulta imprescindible actualizar dicho precepto e incorporar en la declaración informativa citada la información relativa a la autorización de la guardería expedida por la administración competente.

3. Por lo que respecta a las modificaciones introducidas en el RGAT, debe señalarse que la progresiva globalización de la economía en general, favorecida por los continuos avances tecnológicos, unida a la labor normativa armonizadora llevada a cabo por la Unión Europea en relación con la prestación de servicios financieros ha determinado la incorporación al sistema financiero de nuevos servicios de pago y de nuevos agentes que, con apoyo en los sistemas digitales y tecnologías de la comunicación, ofrecen la prestación de estos nuevos servicios en el territorio nacional, incluso directamente desde el exterior, a través de portales o páginas web de Internet, en condiciones de competencia con los agentes autorizados o establecidos en España.

Estos nuevos servicios de pago se han mostrado especialmente eficaces a la hora de incrementar la agilidad y la rapidez de los movimientos financieros. Por una parte, porque la incorporación de nuevos clientes se suele realizar a través de un simple proceso en línea que permite operar al usuario. Y, por otra parte, porque en la mayoría de estos nuevos servicios, los fondos se ponen a disposición de los destinatarios de forma instantánea y sin límite de importe, o les permiten hacer frente a gastos en todo tipo de establecimientos sin asociar los instrumentos de pago a cuentas bancarias tradicionales.

Para adaptarse a esta nueva realidad, el artículo 2.1.h) de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, incluyó en su ámbito subjetivo de aplicación a las entidades de dinero electrónico, las entidades de pago y a las personas físicas y jurídicas a que se refieren los artículos 14 y 15 del Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera, debiendo



observar, por tanto, todas ellas, las medidas de diligencia debida y cumplir con las obligaciones de información establecidas en dicha ley y en su normativa de desarrollo. Dicho artículo 2.1, en su último párrafo, también incluye en el ámbito de aplicación de la Ley 10/2010, como sujetos obligados, a las personas o entidades no residentes que, a través de sucursales, o mediante prestación de servicios sin establecimiento permanente, desarrollen en España actividades de igual naturaleza a las de las personas o entidades relacionadas en el citado precepto.

Adicionalmente, el artículo 3.18 del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, en transposición de la llamada Quinta Directiva sobre blanqueo de capitales (Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE), modificó el artículo 43 de la Ley 10/2010, incorporando al Fichero de Titularidades Financieras, entre otros, todos los tipos de cuentas de pago, debiendo las mismas ser declaradas por las entidades de crédito, las entidades de dinero electrónico y las entidades de pago. Junto a la obligación de suministrar los datos identificativos de los titulares de las cuentas corrientes, cuentas de ahorro, depósitos y de cualquier otro tipo de cuentas de pago, se añadió también la obligación de proporcionar los datos identificativos de los titulares reales de las mismas. Asimismo, es de destacar que la obligación de suministro de esta información tiene carácter mensual, tal y como establece el artículo 51.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley 10/2010, aprobado por Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, de forma que se informen mensualmente las aperturas, cancelaciones y modificaciones de cuentas y depósitos y las variaciones en los datos de los intervinientes.

Considerando lo anterior, con el objeto de alinear la normativa tributaria con la normativa de prevención del blanqueo de capitales, así como de evitar que la creciente prestación de servicios y medios de pago en España, tanto por entidades españolas como por entidades radicadas en otros países, sin necesidad, conforme a la normativa aplicable, de tener presencia física en territorio español, quede al margen de las obligaciones de suministro de



información a la Administración tributaria, se hace necesario revisar el actual ámbito subjetivo, objetivo y procedimental de las obligaciones informativas reguladas en los artículos 37, 38 y 38 bis del RGAT.

Mediante la revisión de dichos preceptos se trata, por una parte, de añadir a los obligados a suministrar información de forma periódica, a las entidades de dinero electrónico y a las entidades de pago, así como a las sucursales en España de entidades extranjeras, así como a dichas entidades cuando operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en este último caso, respecto de los titulares o usuarios de las cuentas que sean personas o entidades residentes o establecidas en España o cuando los servicios objeto de suministro informativo en virtud de los mencionados preceptos se presten a destinatarios radicados en España.

Con estas modificaciones se pretende también alinear la normativa fiscal con el régimen de autorización única o pasaporte comunitario, por el que una entidad financiera, de crédito, de pago o de dinero electrónico, autorizada en un Estado miembro de la Unión Europea, puede prestar servicios y realizar sus actividades en otros Estados miembros sin necesidad de autorización adicional bajo un marco regulatorio armonizado, ya sea mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. La falta de información sobre las operaciones realizadas por residentes en territorio español con entidades extranjeras que operan bajo este régimen supone un importante riesgo fiscal tanto desde la perspectiva de la planificación como en la comprobación de los obligados tributarios que operan con dichas entidades, además de una diferencia de trato con las entidades financieras del mismo tipo residentes en España, las cuales, o bien ya están obligadas en virtud de la normativa actual a suministrar información a la Administración tributaria, como sucede con las entidades de crédito, o quedarán incluidas como nuevos obligados, como sucederá con las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

En relación con la inclusión en las obligaciones informativas a las entidades extranjeras, conviene señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha consagrado la plena compatibilidad con el artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, relativo a la libre prestación de servicios



dentro de la Unión, de las obligaciones de información impuestas en el ámbito tributario a entidades que operan en libre prestación de servicios, en sus sentencias de 27 de abril de 2022 “Sentencia Airbnb Ireland” asunto C-674/20, y de 22 de diciembre de 2022 “Sentencia Airbnb Ireland y Airbnb Payments UK”, asunto C-83/21.

Por otra parte, la revisión de los citados preceptos del RGAT tiene también una motivación de carácter objetivo, que viene determinada por los nuevos medios de pago que han surgido en los últimos años, como son las cuentas no bancarias, o cuentas de pago, la adhesión de empresarios o profesionales a sistemas de gestión de cobros mediante otros tipos de tarjetas distintas de las tradicionales de débito o crédito, como son las tarjetas prepago, las tarjetas de pago virtuales o para compras en línea, o la admisión de pagos mediante transferencias instantáneas soportadas bajo el esquema “SEPA Instant Credit Transfer” asociadas a un número de teléfono móvil.

También, en el ámbito objetivo, resulta fundamental incluir en la información a suministrar sobre cuentas la identificación del titular real, en los términos en los que lo define el artículo 4 de la ya citada Ley 10/2010, ya que constituye una información relevante para la investigación del fraude fiscal.

Finalmente, resulta preciso modificar la periodicidad de suministro de la información proporcionada en virtud de los artículos 37 y 38 bis del RGAT, dada la importancia y utilidad que supone el poseer dicha información en un corto período temporal para las actuaciones recaudatorias, especialmente en fase ejecutiva, la lucha contra el fraude fiscal y también para la prestación de servicios de asistencia a los contribuyentes, así como para la agilización de determinadas devoluciones y otros pagos cuya gestión está encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Respecto a la lucha contra el fraude, la obtención de información mensual de titularidades financieras facilitará la detección temprana de posibles estrategias fraudulentas. Por otro lado, la obtención de información con carácter mensual de los cobros con tarjeta permitirá mejorar el control de las posibles ocultaciones de actividades empresariales o profesionales, toda vez que se conocerán los flujos



financieros generados con estos cobros de forma mucho más acorde con los plazos de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, la obtención de información relativa a cobros mensuales y la obtención de información mensual de todo tipo de cuentas, potenciará, en el ámbito de las actuaciones de recaudación, la evaluación del riesgo recaudatorio y la investigación de flujos financieros, así como la adopción eficaz de medidas para la recaudación tributaria.

Por último, desde el punto de vista de la asistencia, disponer de información actualizada de cuentas permitirá facilitar al contribuyente la tramitación de sus obligaciones tributarias, y evitar la realización de pagos y devoluciones por parte de la Administración tributaria a cuentas que hayan sido canceladas o cuyos intervinientes hayan cambiado.

Por otra parte, la creación de distintos tipos de tarjetas, junto a las tradicionales de crédito y débito, como son las tarjetas prepago o monedero, tarjetas de pago virtuales o para compras en internet, en muchas ocasiones, sin cuenta bancaria asociada, que posibilitan tanto el pago en comercios como retiradas de efectivo, ha tenido un importante incremento, generalizándose su utilización cada vez en mayor medida, llegando a ofrecer prestaciones similares a las proporcionadas por una cuenta bancaria.

La importancia que están cobrando los sistemas de pago y de disposición de fondos mediante tarjetas no puede ser desconocida en el ámbito tributario, ya que la obtención de información sobre la utilización de estos sistemas o medios de pago resulta importante para la investigación del fraude fiscal y para garantizar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales.

Así, mediante la adición de un nuevo artículo 38 ter al RGAT se establece una obligación de suministro informativo de carácter anual para los emisores de todo tipo de tarjetas, incluidas entidades extranjeras que emitan tarjetas a personas o entidades residentes o establecimientos en España de no residentes, que comprende la identificación de la tarjeta y de su contratante y titular y el número y volumen de los distintos tipos de operaciones realizadas con las mismas,



excluyendo las tarjetas cuyos cargos y abonos no superen un umbral de 25.000 euros anuales.

4. Por otra parte, el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, establecía unos plazos de entrada en aplicación del Reglamento que deben ser ampliados como consecuencia de la duración inusual del plazo para su tramitación y aprobación, así como la publicación de la orden que desarrolla las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido necesarias para cumplir con las obligaciones establecidas en el referido Reglamento.

– **Objetivos.**

1. El presente Reglamento tiene como objetivo completar el régimen jurídico del nuevo Impuesto Complementario, mediante el desarrollo de la norma legal que lo ha creado, así como incorporar determinados criterios interpretativos derivados de los Comentarios o Guías Administrativas de la OCDE y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea.

Asimismo, el Proyecto de real decreto que nos ocupa permitirá incrementar la seguridad jurídica en la aplicación del nuevo Impuesto Complementario y contribuirá a evitar que se produzca el traslado de beneficios hacia jurisdicciones con un nivel impositivo bajo en el seno de los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud.

Por lo tanto, el proyecto de Real Decreto objeto de información pública desarrolla todos los aspectos que la Ley le confía y, al mismo tiempo, pretende ser el instrumento jurídico que despeje potenciales dudas interpretativas, que permita una aplicación lo más eficaz y sencilla posible, dote de seguridad jurídica a los operadores jurídicos, y concrete algunos conceptos jurídicos.



2. Asimismo, mediante la modificación del artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se persigue actualizar el contenido de la declaración informativa que deben suministrar los centros de educación infantil y guarderías en relación con la deducción por maternidad tras la Sentencia del Tribunal Supremo 8/2024, de 8 de enero, de manera que se facilite la asistencia tributaria y el posterior cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias en esta materia, evitando que los contribuyentes tengan que introducir manualmente el incremento de la deducción en su declaración anual, lo que a su vez puede generar actuaciones de control a posteriori para verificar la realidad de lo consignado en dicha declaración, demorando las devoluciones.

3. Por su parte, mediante las modificaciones que se realizan en el RGAT se persiguen los siguientes objetivos:

1º. Con la modificación del artículo 37, relativo la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras, incluir entre los obligados a suministrar información con carácter periódico a la Administración tributaria a las entidades de pago y a las entidades de dinero electrónico, así como a las entidades de crédito, demás entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, entidades de pago y entidades de dinero electrónico, extranjeras que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. Asimismo, incluir en el suministro informativo todo tipo de cuentas, bancarias y no bancarias, comprendiendo las cuentas de pago. Establecer la periodicidad del suministro de la información con carácter mensual, salvo en relación con los datos económicos de la cuenta que se suministrará en la declaración correspondiente al último período mensual de cada año. Identificar al titular real de la cuenta, tal como se define en el artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales de la financiación del terrorismo.

2º. Mediante la modificación del artículo 38, relativo a la obligación de informar acerca de préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo, incluir entre los sujetos obligados a las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio de otros países que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre



prestación de servicios. Incluir entre los obligados a suministrar información anual relativa a imposiciones, disposiciones de fondos y cobros de cualquier documento, que se realicen en moneda metálica o billetes de banco por importe superior a 3.000 euros, a las entidades de dinero electrónico y a las entidades de pago en relación con las cuentas de pago que gestionen, así como a estas mismas entidades extranjeras que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios respecto de operaciones realizadas por personas o entidades residentes en España o por establecimientos en España de no residentes.

3º. Mediante la modificación del artículo 38 bis, relativo a la obligación de informar acerca de cobros efectuados mediante tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil, incluir entre los obligados a suministrar información a la Administración tributaria sobre operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en España adheridos a los mencionados sistemas de cobros, a las entidades emisoras de tarjetas prepago, tarjetas de pago virtuales o para compras en línea o de cualquier otra denominación, así como a sistemas de pago asociados a un número de teléfono móvil, a las entidades de dinero electrónico, entidades de pago y demás entidades que faciliten instalación de terminales de venta y ejecución de operaciones de cobro, así como a las mismas entidades anteriores de otros países que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. Añadir determinada información adicional a suministrar y modificar la frecuencia de presentación de las declaraciones informativas que pasa a tener carácter mensual, desapareciendo el umbral anual neto de 3.000 euros en relación con dichos cobros.

4º. Mediante la adición de un nuevo artículo 38 ter, establecer una obligación informativa de carácter anual relativa a operaciones realizadas con todo tipo de tarjetas, a cargo de las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, entidades de pago, entidades de dinero electrónico, establecimientos financieros de crédito que realicen las actividades propias de estas dos últimas entidades, y de cualquier otra entidad emisora de tarjetas, incluyendo a las entidades extranjeras con sucursal en España, así como a las que emitan tarjetas en régimen de libre



prestación de servicios a personas o entidades residentes o establecidas en territorio español. Dicha obligación informativa se refiere al total anual de los abonos, cargos, recargas y retiradas en efectivo, y operaciones de gasto en establecimientos, quedando excluidas aquellas tarjetas cuyos importes de cargos y abonos no hayan excedido de 25.000 euros anuales.

4. Finalmente, el presente Proyecto retrasa la entrada en aplicación del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, para facilitar la adaptación de los sistemas y el cumplimiento de las nuevas obligaciones.

En este sentido, para facilitar su aplicación se considera adecuado fijar diferentes plazos de entrada en vigor atendiendo a la naturaleza de los sujetos pasivos obligados, así como la ampliación de los supuestos que determinan la exclusión de la obligación de la aplicación del Reglamento. También se modifica el contenido del propio Reglamento para mantener la exclusión de la obligación de su cumplimiento a los sujetos pasivos acogidos al suministro inmediato de información, o SII, en relación con las facturas que expidan materialmente en nombre de sus proveedores o de terceros en determinados supuestos cuando estos últimos no estén acogidos al SII, para no incrementar innecesariamente sus cargas administrativas.

– **Alternativas.**

La propia norma legal prevé un desarrollo reglamentario de la Ley X/XXXX, de XX de XXXX, 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. Asimismo, el desarrollo de primer nivel de la referida Ley requiere de una norma de rango reglamentario.

El presente Proyecto se dicta en virtud de las habilitaciones contenidas tanto en el propio articulado de la Ley del Impuesto, como en la disposición final quinta de dicha Ley.



En cuanto a la disposición final primera que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se dicta en virtud de la habilitación contenida en el apartado 5 del artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Las modificaciones que se realizan mediante la disposición final segunda del presente proyecto de Real Decreto, en el RGAT, se refieren en su totalidad a obligaciones tributarias formales. Al tratarse de modificaciones efectuadas en una norma de carácter reglamentario se precisa una norma de igual rango, como es el presente real decreto. Su habilitación legal se encuentra en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Finalmente, las modificaciones realizadas a través de las disposiciones finales tercera y cuarta del presente proyecto de Real Decreto se dictan en virtud de la habilitación legal contenida en la disposición final novena de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por tanto, no se han considerado otros vehículos alternativos.

– **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 necesario culminar el desarrollo de la Ley que da respuesta a la obligación de transposición plena 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, teniendo en cuenta asimismo la necesidad de incorporar determinados criterios o principios emanados de la OCDE o la UE.



Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados.

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.

El principio de transparencia se garantiza mediante el cumplimiento del trámite de consulta pública. Asimismo, mediante la publicación del presente proyecto, así como de su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, en el portal web del Ministerio de Hacienda, a efectos de que pudieran ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos.

– **Inclusión en el Plan Anual Normativo.**

El presente Proyecto de Real Decreto no consta incluido en el Plan Anual Normativo de la Administración General del Estado para 2024, pero sí lo está la Ley que desarrolla, en los siguientes términos:

Ministerio: HACIENDA

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

Objetivo: Se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.



Con esta ley se cumple el mandato imperativo de trasponer la Directiva (UE) 2022/2523, 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.

Los objetivos fundamentales son evitar prácticas fiscales de las empresas multinacionales para evitar el traslado de beneficios a países o territorios en los que no estén 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.

## 1. CONTENIDO

1. El artículo único contiene el desarrollo reglamentario del Impuesto Complementario consta de 32 artículos estructurados en seis títulos, tres disposiciones transitorias y una disposición final única.

El título I dedicado al ámbito subjetivo, clarifica, a efectos de la consideración de entidad excluida, cuándo una entidad que desarrolla actividades auxiliares a las realizadas por una organización sin ánimo de lucro puede tener, a su vez, la consideración de entidad excluida. Por otro lado, dicho título aclara el supuesto en el que una mutua de seguros regulada puede optar por considerar a una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros como fiscalmente transparente, en los términos previstos en el artículo 44 de la Ley del Impuesto.

El título II desarrolla las reglas para la determinación de la base imponible y de los impuestos cubiertos ajustados del Impuesto Complementario.



En primer lugar, se establecen las reglas a aplicar en aquellos supuestos en los que los ejercicios económicos o fiscales de la entidad matriz última no coinciden con los de las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

A continuación, el referido título II regula determinados ajustes que podrán practicarse a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles del período, ya se trate de ajustes por cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero o por ingresos derivados de quitas en virtud de los cuales la entidad declarante podrá optar por considerar como ganancia o pérdida de capital excluida aquella ganancia o pérdida en moneda extranjera reflejada en el resultado contable de una entidad constitutiva en el periodo impositivo, durante un plazo de cinco años siempre y cuando concurren determinadas circunstancias o aquellos ingresos correspondientes al registro contable de una quita.

En relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, el título II desarrolla determinadas reglas para computar los activos materiales admisibles y los trabajadores admisibles, en particular, se determina cómo deben computarse tales activos o trabajadores cuando se utilicen o empleen en más de una jurisdicción o en más de un grupo.

A su vez, el reglamento, en su título II, incide en el tratamiento de los créditos fiscales, al resultar indispensable dado su impacto en el cálculo del tipo impositivo efectivo por jurisdicción, clarificando el tratamiento de aquellos créditos fiscales que son calificados como créditos fiscales transferibles en el mercado y que, dada su configuración y sus características específicas, deben ser equiparados a los créditos fiscales reembolsables admisibles.

Respecto del importe total del ajuste por impuesto diferido, se precisa que el punto de partida para determinar el gasto o ingreso por impuesto diferido de una entidad constitutiva debe ser el resultado contable de la entidad constitutiva en el periodo impositivo, antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad financiera que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto. A su vez, este real decreto aclara qué se



entiende por activo por impuesto diferido que se corresponda con una pérdida y los efectos en la determinación del importe total del ajuste por impuesto diferido en el supuesto de que se revoque la elección de pérdidas admisibles.

Asimismo, el reglamento puntualiza el tratamiento que debe otorgarse a los impuestos cubiertos ajustados negativos del período impositivo en una jurisdicción con ganancias admisibles netas, en relación con lo dispuesto en el artículo 6.3 de la ley del Impuesto.

En relación con las ganancias o pérdidas de capital excluidas, resulta necesario precisar la aplicación de dicha exclusión, debido a que tales ganancias o pérdidas pueden no resultar excluidas a la hora de determinar las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva, cuando concurran determinadas circunstancias.

Respecto de los dividendos excluidos, se especifica cómo opera esta exclusión tratándose de determinados instrumentos financieros compuestos. Asimismo, resulta necesario desarrollar determinadas especialidades aplicables a las entidades aseguradoras respecto de los ajustes a realizar para determinar las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades.

Por su parte, el título II matiza dos cuestiones relevantes, necesarias para la correcta aplicación de los artículos 40 y 42 de la Ley del Impuesto.

Finalmente, el título III clarifica lo dispuesto en el artículo 29.4 de la ley del Impuesto y establece que, a efectos del cálculo del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo, deberá tomarse en consideración la parte atribuible a la entidad matriz última y a cualquier otra entidad matriz, del impuesto complementario de dicha entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo que se grave con arreglo a una regla de inclusión de rentas admisible. Asimismo, en dicho título III, se determina cómo debe aplicarse la regla de inclusión de rentas en aquellos supuestos en que una entidad constitutiva pueda ser incluida y excluida de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud en un mismo período impositivo.



El título IV dedicado a la declaración informativa del Impuesto Complementario pone de manifiesto la relevancia de dicha declaración, en términos de gestión tributaria, en aras de garantizar no sólo una correcta aplicación y liquidación del referido Impuesto, sino también de culminar con éxito cualquier intercambio de información que deba ser realizado por la Administración tributaria española con el resto de jurisdicciones que puedan verse implicadas.

Dentro del título IV, el capítulo I regula las disposiciones generales de la declaración informativa, tales como su contenido, el plazo de su presentación, así como la comunicación de la entidad declarante a la Administración Tributaria. Por último, el capítulo I prevé que, en caso de grupos multinacionales, el intercambio de información se llevará a cabo en virtud del Convenio Multilateral o de los respectivos convenios bilaterales o acuerdo multilaterales que el Reino de España suscriba con otros Estados o jurisdicciones.

El capítulo II regula la información a incorporar en la declaración informativa relativa a la identificación de la entidad declarante e información general del grupo; la estructura del grupo e identificación de las entidades constitutivas del grupo; y, por último, la información resumida de la o las jurisdicciones en las que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud tenga presencia.

El capítulo III regula la información a incorporar en la declaración informativa a nivel jurisdiccional, especificando, en su caso, la aplicación de puertos seguros o exclusiones, así como la información referida a la no exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud cuando concurren determinadas circunstancias.

Por su parte, el capítulo IV regula la información a incorporar en la declaración informativa necesaria para el cálculo del Impuesto Complementario, y comprende la información jurisdiccional; la información necesaria para el cálculo del tipo impositivo efectivo de cada jurisdicción, el desglose de las opciones ejercitadas y/o revocadas por jurisdicción o por entidad constitutiva, según corresponda, así como la información que debe suministrarse no sólo a nivel jurisdiccional sino también por cada entidad constitutiva. Finalmente, el capítulo IV contiene aquella información necesaria para el cálculo del impuesto



complementario generado en jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, expresado tanto a nivel jurisdiccional como a nivel de las distintas entidades constitutivas del grupo en virtud de la regla de inclusión de rentas o de la regla de beneficios insuficientemente gravados, así como el desglose del cálculo del impuesto complementario nacional a nivel de cada entidad constitutiva, que tenga la consideración de contribuyente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6.2 de la ley del Impuesto.

Asimismo, el título V desarrolla el régimen sancionador regulado en el artículo 48 de la Ley del Impuesto, definiendo qué se entiende por conjunto de datos a efectos de aplicar dicho régimen.

Finalmente, el título VI regula la autoliquidación tributaria, en particular, la forma y plazo de su presentación.

Todo lo anterior se completa con tres disposiciones transitorias y una disposición final única y se incorpora, asimismo, un índice de contenido para facilitar la aplicación de la norma.

La disposición transitoria primera aclara el dies a quo desde el que debe computarse el periodo de cinco años a que se refiere la disposición transitoria tercera de la ley del Impuesto para aquellos grupos multinacionales que se encuentren en el ámbito de aplicación de la ley del Impuesto en el momento en que se produzca la entrada en vigor de la ley.

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley del Impuesto, la disposición transitoria segunda permite, para periodos impositivos que finalicen antes de 1 de julio de 2030, que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud pueda optar por presentar la declaración informativa de forma simplificada en aquellas jurisdicciones que cumplan determinados requisitos.

Por su parte, la disposición transitoria tercera regula los plazos de presentación de la primera declaración informativa y primera autoliquidación del Impuesto correspondientes al periodo impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de



rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

Por último, la disposición final única habilita a la persona titular del Ministerio de Hacienda a aprobar los modelos de declaración informativa y autoliquidación del Impuesto Complementario y determinar los lugares y forma de presentación de los mismos, así como a establecer los documentos o justificantes que deban acompañar a los anteriores.

2. La disposición final primera del proyecto de Real Decreto modifica el artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante Reglamento del IRPF) que desarrolla las obligaciones formales de información que deben cumplir las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere el artículo 81.2 de la Ley del IRPF como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo 8/2024, de 8 de enero.

La doctrina jurisprudencial que fija el Tribunal Supremo en el fundamento séptimo de dicha sentencia considera, por el contrario, que "la expresión «guarderías o centros de educación infantil autorizados» contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que tan solo será exigible a los centros de educación infantil, sino la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros."

Por tanto, a través de dicha disposición final se da nueva redacción al apartado 9 del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la finalidad de que las guarderías comuniquen la autorización con la



cuentan para el desarrollo de su actividad, de forma análoga a lo que se solicita a los centros de educación infantil.

3. La disposición final segunda del proyecto de Real Decreto tiene por objeto modificar los artículos 37, 38 y 38 bis del RGAT, así como añadir un nuevo artículo 38 ter al mismo.

El **apartado uno** modifica el artículo 37, relativo la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras, en el que se incluyen entre los obligados a suministrar información a la Administración tributaria a las entidades de pago y a las entidades de dinero electrónico, así como a las entidades de crédito, demás entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, entidades de pago y entidades de dinero electrónico, extranjeras que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. Se incluye en el suministro informativo todo tipo de cuentas, bancarias y no bancarias, comprendiendo las cuentas de pago. Se establece la periodicidad del suministro de la información con carácter mensual, salvo en relación con los datos económicos de la cuenta que se suministrará en la declaración correspondiente al último período mensual de cada año. Se obliga a identificar al titular real de la cuenta y se precisan los datos identificativos de los intervinientes. Se concreta que el modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

El **apartado dos** modifica el artículo 38, sobre obligaciones de informar acerca de préstamos y de créditos, y de movimientos en efectivo, en el que se incluyen entre los sujetos obligados a las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio de otros países que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. Se incluyen también entre los obligados a suministrar información anual relativa a imposiciones, disposiciones de fondos y cobros de cualquier documento, que se realicen en moneda metálica o billetes de banco por importe superior a 3.000 euros, a las entidades de dinero electrónico y a las entidades de pago en relación con las cuentas de pago que gestionen, así como a estas mismas entidades extranjeras que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios respecto de operaciones realizadas por personas o entidades residentes en España o por establecimientos en



España de no residentes. Se concreta que el modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

El **apartado tres** modifica el artículo 38 bis, relativo a la obligación de informar acerca de cobros efectuados mediante tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil. En él se incluyen entre los obligados a suministrar información a la Administración tributaria sobre operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en España adheridos a los mencionados sistemas de cobros, a las entidades emisoras de tarjetas prepago, tarjetas de pago virtuales o para compras en línea o de cualquier otra denominación, así como a sistemas de pago asociados a un número de teléfono móvil, a las entidades de dinero electrónico, entidades de pago y demás entidades que faciliten instalación de terminales de venta y ejecución de operaciones de cobro, así como a las mismas entidades anteriores de otros países que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. Se añade información adicional a suministrar como son los terminales de venta, la identificación de las cuentas bancarias o de pago a través de las que se efectúen los cobros, y la distinción entre los importes de cobros efectuados mediante tarjetas y procedentes de pagos asociados a un número de teléfono móvil. Se modifica la frecuencia de presentación de las declaraciones informativas que pasa a tener carácter mensual, desapareciendo el umbral anual neto de 3.000 euros en relación con dichos cobros. Se concreta que el modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

El **apartado cuatro** añade un nuevo artículo 38 ter para establecer una nueva obligación informativa de carácter anual relativa a operaciones realizadas con todo tipo de tarjetas, a cargo de las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, entidades de pago, entidades de dinero electrónico, establecimientos financieros de crédito que realicen las actividades propias de estas dos últimas entidades, y de cualquier otra entidad emisora de tarjetas, incluyendo a las entidades extranjeras con sucursal en España, así como a las que emitan tarjetas en régimen de libre prestación de servicios a personas o entidades residentes o establecidas en territorio español. Dicha obligación informativa se refiere al total anual de distintas operaciones, quedando excluidas aquellas tarjetas cuyos



importes de cargos y abonos no hayan excedido de 25.000 euros anuales. Se concreta que el modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

3. La disposición final tercera modifica los artículos 4 y 6 del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el objetivo de la introducción de los artículos 29.2.j) y 201 bis en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo desarrollo reglamentario se efectúa en el referido Reglamento es impedir de forma extensiva y general la producción, comercialización, uso o simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión.

La redacción actual del Reglamento no contiene una regulación específica de las consecuencias para los obligados tributarios que lleven los libros registros en los términos establecidos en el apartado 6 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (mediante el suministro inmediato de información, o SII) que no quedan obligados a cumplir con el contenido del Reglamento, cuando expiden materialmente las facturas de otros obligados tributarios no acogidos al SII de las que sean destinatarios como consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas de obligado cumplimiento, a las que se refiere el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Cuando el referido destinatario o tercero que expide materialmente la factura es un sujeto pasivo acogido al SII parece razonable eximir a estas sujetos pasivos también en relación con estas operaciones el cumplimiento de las obligaciones contenidas en el Reglamento, por lo que se modifica su artículo 4, dado que no se aprecian los elementos de riesgo que son los que la norma pretende evitar, dado que la información de la operación comercial realizada queda registrada en los libros registro de IVA depositados en sede electrónica por parte del sujeto



pasivo destinatario de la factura que, además, la expide materialmente con autorización del obligado a expedirla.

La modificación del artículo 4 del Reglamento va a evitar alterar el normal desarrollo de esta modalidad de facturación por delegación del proveedor es una práctica con una implantación muy extendida y que produce notables efectos de simplificación administrativa y ahorro de costes en las dos empresas que intervienen en la operación comercial y se reducen las cargas administrativas derivadas de la necesidad de que el destinatarios o tercero acogido al SII quedase obligado por el Reglamento cuando expide materialmente la factura de sujetos pasivos no acogidos en las condiciones señaladas.

Por otra parte, se eliminan los anteriores apartados 1 y 2 del artículo 4 del Reglamento por innecesarios dado que, en cuanto se refieren a operaciones cuya documentación no se realiza mediante la expedición de factura, no es de aplicación el citado Reglamento, ya que no se refieren propiamente a sistemas informáticos de facturación.

Por último, se modifica la redacción del artículo 6 para aclarar que la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones contenidas en el Reglamento y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación del sujeto pasivo que realice las operaciones documentadas en la factura no se verá limitada por el hecho que la factura sea materialmente expedida por su destinatario o por un tercero.

4. La disposición final cuarta del proyecto de Real Decreto modifica, a su vez, la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, para ampliar el plazo exigido a los obligados tributarios para cumplir con las obligaciones previstas en el referido Reglamento.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la redacción original del precepto establecía la fecha límite del 1 de julio de 2025 para que los obligados tributarios



deban tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos establecidos en el reglamento que se aprueba en dicho real decreto y en su normativa de desarrollo.

La misma disposición fijaba, para los obligados tributarios en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, un plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera del citado real decreto para ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento. Además, en relación con sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberían estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad al 1 de julio de 2025.

Dado que el proceso de tramitación y aprobación del Real Decreto 1007/2023 ha sido más dilatado del inicialmente previsto así como la tardía publicación de la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el pasado 28 de octubre de 2024, se hace necesario ampliar el plazo exigido para su aplicación.

De esta forma, se amplía hasta el 1 de enero de 2026, respecto de la fecha inicialmente prevista de 1 julio de 2025, el plazo para cumplir con las obligaciones previstas en el Reglamento y en su normativa de desarrollo, para los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1.a) del mismo (contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades). Por su parte, para garantizar la adaptación al cumplimiento de las obligaciones del Reglamento a los sistemas informáticos operativos de todos los sujetos pasivos, cuando se trate del resto de los obligados tributarios el plazo límite para su aplicación se establece en el 1 de julio de 2026 para facilitar su adaptación en la medida que no están sometidos a las mismas obligaciones que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades,



lo que podría determinar que en estos momentos no utilizan habitualmente sistemas informáticos para la documentación de sus operaciones.

Por otra parte, también se establece que los productores y comercializadores de los sistemas informáticos deberán ofrecer sus productos adaptados al Reglamento en el plazo de nueve meses siguientes a la entrada en vigor de la referida orden ministerial. Este mismo plazo será también de aplicación en relación con los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados con anterioridad, en lugar de la inicialmente prevista de 1 de julio de 2025.

## 2. ANÁLISIS JURÍDICO

### 1. Fundamento y rango normativo.

Como se ha detallado, el desarrollo del Proyecto de Ley xxx/xxxx, de xx de xx, por la que se establece el Impuesto Complementario exige rango reglamentario.

En relación con las modificaciones efectuadas en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la disposición final primera relativa al contenido de la declaración informativa, al regularse este último mediante una norma reglamentaria, la modificación de la misma debe llevarse a cabo por una norma de igual rango normativo, como es el presente Real Decreto.

Por último, en cuanto a las modificaciones que se realizan mediante las restantes disposiciones finales del presente proyecto de Real Decreto, al tratarse de modificaciones efectuadas en una norma de carácter reglamentario se precisa una norma de igual rango, como es el presente real decreto. Su habilitación legal se encuentra en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- **Congruencia con el ordenamiento jurídico español y el ordenamiento jurídico europeo.**

Las medidas adoptadas están relacionadas con el Derecho de la UE, pues el presente proyecto de Reglamento desarrolla la Ley xx/xxxx, de xx de xxxx, 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, la cual no es sino el vehículo de 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.

Recuérdese en este punto que el artículo 56 de la referida Directiva señala:

*“Los Estados miembros pondrán en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.*

*Aplicarán dichas disposiciones con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023.*

*No obstante, con la excepción del acuerdo contemplado en el artículo 50, apartado 2, aplicarán las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 12, 13 y 14 con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2024. (...).”*

Por lo anterior, el proyecto normativo que nos ocupa es necesario para culminar el desarrollo de determinados aspectos concretos, no esenciales, regulados en la Ley que constituye vehículo de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, siendo plenamente congruente con los ordenamientos jurídicos español y comunitario.

– **Derogación de normas.**

No se prevé la derogación de ninguna norma.

– **Entrada en vigor y vigencia.**



De acuerdo con lo dispuesto en la disposición final sexta, primer párrafo, el proyecto de Real Decreto entrará en vigor el día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante lo anterior, en coherencia con la Directiva (UE) 2022/2523 y la Ley xx/xxxx, de xx de xxxx, objeto de desarrollo, con arreglo a lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero de la disposición final sexta del presente proyecto de Real Decreto, el Reglamento del nuevo Impuesto Complementario resultará de aplicación respecto de los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023. Sin embargo, tratándose de las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados, estas tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto para el supuesto regulado en el apartado 3 del artículo 28 de la Ley del Impuesto que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

Dado que nos encontramos ante una modificación que tendrá carácter retroactivo, cuyos efectos comenzarán a producirse, con carácter general, desde el 31 de diciembre de 2023, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 56 de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, no resultará de aplicación la regla general de entrada en vigor de las normas, prevista en el artículo 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, por lo que la modificación normativa que nos ocupa no deberá posponer su entrada en vigor al 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación.

Las modificaciones que se efectúan mediante la disposición final segunda de este Real Decreto en el RGAT entrarán en vigor, tal como se señala en la disposición final sexta de este Real Decreto, el día 1 de enero de 2026, siendo de aplicación en relación con las declaraciones informativas que deban presentarse a partir de dicha fecha de conformidad con lo que se establezca en la orden ministerial por la que se aprueben los correspondientes modelos.

### **3. 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.

Se trata de un impuesto que no ha sido cedido a las Comunidades Autónomas.

#### **4. DESCRIPCION DE LA TRAMITACION.**

1. El presente proyecto en relación con el reglamento de desarrollo de la 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 fue sometido a consulta pública, con fecha 17 de mayo de 2024, 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 31 de mayo de 2024, fueron analizadas y tomadas en consideración, en su caso, las dos observaciones formuladas por AEDAF y la Cámara de Comercio de los EEUU.

La primera se remitía a las observaciones ya formuladas respecto del Anteproyecto de Ley que finalmente ha dado lugar 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, hoy pendiente de aprobación en sede parlamentaria, en tanto que la segunda observación señalaba que el proyecto de Reglamento que nos ocupa debe incorporar todas las orientaciones administrativas recientemente emitidas por la OCDE, sin desviaciones.

2. El 13 de noviembre de 2024 fue sometida a consulta pública previa la parte de este Real Decreto referida a las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con declaración informativa a realizar por las guarderías anteriormente analizada.



La consulta finalizó el 28 de noviembre de 2024, habiéndose recibido 1 observación que se limita a avalar la medida contenida en el proyecto.

3. El 13 de noviembre de 2024 fue sometida a consulta pública previa la parte de este Real Decreto referida a las modificaciones introducidas en el RGAT en relación con las obligaciones de información de entidades financieras.

La consulta finalizó el 28 de noviembre de 2024, habiéndose recibido 3 observaciones. Una de ellas avalando el proyecto y otras dos, presentadas por dos particulares, advirtiendo de que la obligación informativa relativa a las operaciones con tarjetas podría conculcar el derecho a la intimidad de los contribuyentes si supone que la Administración tributaria pudiera conocer a través de esta obligación cada uno de los pagos que se efectúan. A este respecto, cabe indicar que, dado que la obligación que se prevé en el artículo 38 ter del RGAT afecta a importes totales, no se produce la conculcación de la que se advierte.

4. Por su parte, el 4 de noviembre de 2024 fue sometida a consulta pública la parte del contenido de este Real Decreto que modifica el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, así como los plazos su entrada en aplicación contenidos en las disposiciones finales tercera y cuarta de este Real Decreto.

El trámite de consulta pública concluyó el 19 de noviembre de 2024 habiéndose recibido 19 observaciones formuladas directamente por obligados tributarios o por asociaciones empresariales y de gestores administrativos y tributarios. A estos efectos, se han analizado las observaciones recibidas, atendándose cuando se ha considerado oportuno, aquellas que guardan relación con las cuestiones que fueron objeto de consulta pública.

Con fecha 3 de diciembre de 2024, al objeto de dar cumplimiento al trámite de audiencia e información pública al que se refiere el apartado 6 del aludido artículo



26, se ha publicado en el portal web del Ministerio de Hacienda el texto de este proyecto de Real Decreto, para que, en el plazo de 15 días hábiles, se formulen las pertinentes observaciones, plazo que finalizará el 26 de diciembre de 2024.

Posteriormente, en la primera quincena de enero de 2025 se procederá a recabar el preceptivo informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, de conformidad con el artículo 26.5 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre.

Asimismo, en la primera quincena de enero de 2025 se procederá a recabar el preceptivo informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes, regulado en el artículo 26.9 de la citada Ley 50/1997.

Una vez recibido el informe emitido por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, se remitirá el texto del proyecto de Real Decreto al Consejo de Estado para que emita su preceptivo dictamen.

## **5. ANÁLISIS DE IMPACTOS**

### **1. Impacto económico.**

Dado que la norma que nos ocupa es el desarrollo reglamentario de una Ley, los efectos económicos de aquella pueden ser considerados los mismos que los de la citada Ley.

#### **– Impacto presupuestario y fiscal.**

Al tratarse de un reglamento de desarrollo, la norma no tendrá impacto presupuestario directo, sin perjuicio del impacto derivado de la propia norma desarrollada. Sí debe tenerse en cuenta el impacto indirecto por la puesta en marcha de los sistemas de declaración y control propios de cualquier figura fiscal que se apruebe.



Por otra parte, tampoco se deriva un impacto presupuestario directo de la modificación llevada a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto al impacto presupuestario de las modificaciones que se realizan en el RGAT, debe señalarse que en la medida en que dichas modificaciones tienen como finalidad la obtención de una información más completa por la Administración tributaria de la utilización de todo tipo de cuentas en entidades financieras, no sólo en entidades de crédito, así como la ampliación de la información sobre concesión de créditos y préstamos y de movimientos de efectivo a través de la inclusión de nuevas entidades obligadas a proporcionarla, y de los cobros que realicen los profesionales y empresarios a través de otros tipos de tarjetas, además de las habituales de débito o crédito, y mediante sistemas de pago asociados a un número de teléfono móvil, incluyendo a nuevos obligados a proporcionar dicha información, unida a la aportación de dicha información con una periodicidad mayor, permitirá una mejora en los procedimientos de recaudación, sobre todo en fase ejecutiva, y en particular en la eficacia de las actuaciones recaudatorias.

De igual forma, el aumento de información facilitará las actuaciones de comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y de lucha contra el fraude fiscal, posibilitando, entre otros aspectos, la detección de estrategias fraudulentas, lo que previsiblemente redunde en una mejora de los ingresos públicos.

Por tanto, cabe esperar que, en general, las modificaciones introducidas en el RGAT tengan un efecto positivo sobre los ingresos del erario público, si bien resultan difíciles de cuantificar.

Finalmente, tampoco se deriva un impacto presupuestario directo derivado de las modificaciones del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales.

#### – Cargas administrativas



La aprobación del presente Reglamento supondrá, en desarrollo de la norma con rango de ley que constituye el vehículo de transposición de la Directiva UE 2022/2523, la aprobación de un modelo específico de declaración informativa, especialmente exhaustivo, dada la cantidad de información a suministrar por los obligados tributarios o, en su caso, por la entidad designada por el grupo multinacional o nacional de gran magnitud para presentar la correspondiente declaración informativa del grupo en el período impositivo.

Asimismo, la aprobación de esta norma reglamentaria supondrá la aprobación del modelo de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.

En sede de los contribuyentes, el nuevo Impuesto Complementario producirá un aumento de los costes de implementación, si bien se van a adoptar medidas específicas para paliar este efecto, al menos inicialmente.

Tal y como se señalaba supra, las cargas administrativas adicionales que deberán soportar los contribuyentes del nuevo impuesto consistirán, fundamentalmente, en la cumplimentación de una nueva declaración informativa muy detallada, exigida tanto por la Directiva (UE) 2022/2523 como por las propias Normas Modelo del Segundo Pilar de la OCDE, cuya presentación podrá realizarse por una única entidad del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, liberando así de la obligación de presentación de la referida declaración a las restantes entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud. En todo caso, las cargas administrativas se verán igualmente atemperadas durante los primeros años de aplicación del nuevo impuesto bien por la posibilidad de presentar una declaración informativa simplificada, cuando se cumplan determinados requisitos, en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 31 de diciembre de 2028, o con posterioridad a dicha fecha, siempre y cuando finalicen antes de 1 de julio de 2030, bien por la posibilidad de aplicar determinados puertos seguros (tal como la aplicación de un Informe país por país admisible) .

Por último, debe tenerse en cuenta que la Administración Tributaria deberá adaptar los mecanismos de intercambio de información internacional, puesto que muchas de las declaraciones informativas recibidas en España deberán ser



objeto de intercambio automático con otras jurisdicciones, lo que implicará necesariamente un incremento del coste de puesta en marcha y control del mecanismo de intercambio de información, si bien ya existe una experiencia previa con el Informe país por país.

Asimismo, no puede obviarse el hecho cierto de que muchos contribuyentes que entren en el ámbito de aplicación del Impuesto Complementario deberán poner en marcha sistemas internos de información y gestión para cumplir las obligaciones impuestas tanto por la Ley del Impuesto como por el Reglamento de desarrollo de la misma.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el nuevo modelo de declaración informativa incorpora el campo necesario para comunicar la autorización con la que han de contar las guarderías, por lo que si bien en una primera aproximación podría entenderse que produce un pequeño incremento de cargas administrativas para estas últimas, la incorporación de ese dato permite que la AEAT a prestar el adecuado servicio de asistencia al contribuyente, de manera que ya no tenga que incorporar el mismo cada uno de los contribuyentes en su respectiva declaración anual, minimizando las actuaciones de control a posteriori para verificar la realidad de lo consignado en dicha declaración y evitando demorar las devoluciones, por lo que puede deducirse que, en conjunto, se reducirían las cargas administrativas.

Respecto de las modificaciones que se realizan en el RGAT, en relación con las obligaciones de información sobre cuentas en entidades financieras (artículo 37), sobre préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo (artículo 38), sobre cobros efectuados mediante cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil (artículo 38 bis), así como el establecimiento de una nueva obligación de información acerca de las operaciones realizadas con todo tipo de tarjetas (nuevo artículo 38 ter), generan cargas administrativas para las nuevas entidades obligadas a presentar las declaraciones informativas establecidas en dichos artículos, si bien se considera que el incremento de dichas cargas para las entidades de crédito residentes o establecidas en España, en la medida en que ya presentan las mencionadas declaraciones, salvo en lo relativo a la información sobre operaciones con



tarjetas que constituye novedad, no debería considerarse demasiado significativo, por cuanto los registros de las cuentas, operaciones y uso de tarjetas emitidas por dichas entidades de crédito, se mantienen generalmente mediante sistemas informáticos.

Por otra parte, dada la utilización habitual de sistemas electrónicos en la operativa con tarjetas, y de tecnologías de la comunicación, mediante portales o páginas web de internet, en la apertura y gestión de cuentas, que permiten el almacenamiento digital de la información, se considera que los costes económicos de cumplimiento no serán demasiado relevantes para las nuevas entidades obligadas a suministrar información.

Habida cuenta de que no se conoce con certeza el número de nuevas entidades que quedarán obligadas a proporcionar información a la Administración tributaria en virtud de dichas modificaciones, ni tampoco la cantidad de cuentas de pago, de nuevos medios de pago (tarjetas) ni del volumen de recursos que gestionan, no es posible hacer una cuantificación, ni siquiera estimativa, de las cargas administrativas que supondrá el cumplimiento de las referidas obligaciones informativas.

Con independencia de lo anterior, la ampliación de los supuestos que determinan la exclusión de la obligación de aplicación del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, en los supuestos de expedición material de la factura en virtud de un acuerdo de facturación con su proveedor o por un tercero por sujetos pasivos acogidos al SII determinará una reducción de las cargas administrativas para estos obligados tributarios.

– **Impacto por razón de género**

La aprobación del Reglamento no tiene impacto alguno por razón de género.

– **Impacto en la infancia y adolescencia**



La aprobación del Reglamento no tiene impacto alguno en la infancia y la adolescencia.

– **Impacto en la familia**

La aprobación del Reglamento no tiene impacto en la familia.

– **Otros impactos**

Tampoco se estima que esta norma conlleve impacto alguno en el ámbito de la competencia, de la discapacidad o por razón del cambio climático.

**6. EVALUACIÓN EX POST.**

No se ha previsto realizar una evaluación ex post de este Reglamento en la medida en que no está prevista en la Directiva (UE) 2022/2523, siendo este un acto normativo de obligado cumplimiento y ello sin olvidar que la introducción del nuevo Impuesto Complementario en nuestro ordenamiento no es sino el resultado de la transposición de la referida Directiva.