



**DOCUMENTO SOMETIDO A CONSULTA PÚBLICA PREVIA SOBRE EL  
PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO  
DE DESARROLLO DE LA LEY XX/XX, DE XXX DE XXX, 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.**

**(16/05/2024)**

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, con el objetivo de mejorar la participación de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de normas, prevé la realización de una consulta pública con carácter previo a la elaboración de una norma reglamentaria, a través del portal de la web del Ministerio competente, en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de:

- a) Los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa.
- b) La necesidad y oportunidad de su aprobación.
- c) Los objetivos de la norma.
- d) Las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias

En cumplimiento de lo anterior y de acuerdo con lo dispuesto en la Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la que se publica el Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales, los ciudadanos, organizaciones y asociaciones que así lo consideren, pueden hacer llegar sus comentarios hasta el 31 de mayo de 2024, a través del siguiente buzón de correo electrónico:

[observaciones.proyectos@tributos.hacienda.gob.es](mailto:observaciones.proyectos@tributos.hacienda.gob.es)

## **1. Antecedentes**

La Ley XX/XX, de xxx de xxx, 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 (en adelante, la Ley), actualmente en tramitación, es el resultado de la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de



diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva.

La citada Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las normas recogidas en el documento denominado “Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía — Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)” (en lo sucesivo, Normas modelo de la OCDE), aprobado el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS al que se adhirieron los Estados miembros de la Unión Europea. No obstante, a efectos de garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto, las relativas a su ámbito subjetivo, se diseñaron de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

Sentado lo anterior, la Directiva (UE) 2022/2523, en línea con las Normas modelo de la OCDE, establece un impuesto complementario mediante dos reglas interconectadas, en virtud de las cuales se garantiza que las rentas obtenidas por los grupos nacionales de gran magnitud situados en Estados miembros de la Unión Europea o por los grupos multinacionales, tanto si las empresas del grupo están situadas en la Unión Europea como fuera de ella, que cumplan determinados requisitos, tributen efectivamente a un tipo mínimo global del 15 por ciento. Estas reglas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, la segunda de las cuales sirve de apoyo a la primera.

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

Como resultado de la transposición de la ya citada Directiva (UE) 2022/2523 y siempre en línea de lo dispuesto en las Normas modelo de la OCDE, la Ley que será objeto de desarrollo regula un Impuesto Complementario con tres expresiones: el impuesto complementario primario, el impuesto complementario secundario y el impuesto complementario nacional, siendo las dos primeras el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, respectivamente. La tercera expresión responde a la habilitación contenida tanto en la Directiva (UE) 2022/25203 como en las Normas Modelo de la OCDE la cual tiene por objeto gravar a las entidades constitutivas radicadas en territorio español siempre y cuando la tributación efectiva del grupo, en dicho territorio, sea inferior al 15 por ciento.



Debe hacerse hincapié en este punto que si una jurisdicción con un nivel impositivo bajo no aplicase un impuesto complementario nacional admisible, el impuesto complementario generado por las entidades del grupo radicadas en dicha jurisdicción sería exigido por la o las jurisdicciones en las que radiquen sus socios (entidades matrices), siempre y cuando estas últimas hubieren incorporado en su respectiva legislación interna una regla de inclusión de rentas admisible o, en su defecto, sería exigido por aquellas otras jurisdicciones que hubiesen implementado una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en las que radiquen alguna o algunas entidades del grupo multinacional.

A la luz de todo lo anterior, dado que la correcta aplicación del Impuesto Complementario requiere analizar el tipo impositivo efectivo al que está sometido el grupo multinacional o nacional de gran magnitud en cada una de las jurisdicciones en las que está presente y ello implicar realizar los cálculos previstos en la Ley en todas aquellas jurisdicciones en las que dicho grupo opera, resulta esencial, en aras de una aplicación consistente y armonizada del nuevo impuesto, que la interpretación de los preceptos que regulan la nueva figura impositiva se realicen atendiendo fundamentalmente a la Directiva (UE) 2022/2523 y a las Normas modelo de la OCDE, así como a todos aquellos criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización internacional.

En efecto, los criterios y orientaciones emanados de la OCDE adquieren una relevancia esencial tanto en la interpretación como en la aplicación de la Ley, tal y como se desprende de los considerandos 6, 11, 22, 24 y 27 de la propia Directiva (UE) 2022/2523.

## **2. Problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa**

La transposición de la ya citada Directiva (UE) 2022/2523 determina la introducción, en nuestro ordenamiento interno, de una nueva figura impositiva cuya configuración resulta absolutamente novedosa, en todos sus elementos esenciales (contribuyente; hecho imponible; base imponible; tipo de gravamen), destacando su marcado carácter internacional.

A mayor abundamiento, la Ley acuña numerosos y nuevos conceptos, ajenos a nuestro ordenamiento jurídico interno, que tendrán fuerte impacto en múltiples jurisdicciones. A su vez, la Ley utiliza determinada terminología, similar a la empleada en la legislación tributaria española, si bien, en algunos casos, con un significado diferente.

Todo lo anterior requiere de un importante desarrollo reglamentario con el fin de velar por el cumplimiento del principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9 de la



Constitución española, y de lograr tanto una interpretación como una aplicación de la Ley armonizadas y consistentes con los estándares internacionales.

A tal fin, de acuerdo con la Ley, el Gobierno y la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias, cuentan con la preceptiva habilitación legal para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de la norma legal.

### **3. Necesidad y oportunidad de su aprobación**

El proyecto de reglamento que ahora se somete a consulta pública desarrolla todos esos aspectos que la Ley le confía y, al mismo tiempo, pretende ser el instrumento jurídico que despeje potenciales dudas interpretativas, el que permita una aplicación consistente y armonizada, a nivel internacional, del nuevo Impuesto Complementario y dote de seguridad jurídica a los grupos multinacionales o grupos nacionales de gran magnitud que vayan a ser contribuyentes del nuevo impuesto.

### **4. Objetivos de la norma**

La norma reglamentaria deberá desarrollar aquellos aspectos que pudieran considerarse más relevantes o de mayor complejidad, en lo que a la aplicación de la Ley se refiere, así como aquellos otros que el legislador remita a un desarrollo reglamentario posterior, teniendo en cuenta, en todo caso, de manera esencial todos los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios elaborados y públicamente acordados y divulgados por la OCDE.

Sin perjuicio de que, tras las observaciones formuladas en la presente fase de consulta pública, puedan surgir nuevas cuestiones que resulten esenciales, cabría destacar como bloques relevantes que requieren de un mayor desarrollo los siguientes:

#### **4.1. Ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto Complementario.**

En primer lugar, cabría concretar la fórmula de cálculo del importe neto de la cifra de negocios que se toma como umbral para la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto.

Asimismo, resultaría adecuado establecer criterios que permitieran interpretar de forma más clara el alcance de la exclusión prevista en el artículo 7.1.b) ii) de la Ley, a efectos de determinar si una entidad participada en al menos un 95 por ciento por una o varias entidades sin ánimo de lucro desarrollan o no exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por sus socios.



#### **4.2. Determinación de la base imponible y de los impuestos cubiertos ajustados.**

Resulta imprescindible que la norma reglamentaria prevea qué criterios deben emplearse en la cuantificación de la base imponible del período cuando existan, en el grupo multinacional o en el nacional de gran magnitud, desajustes en los ejercicios económicos o fiscales de la entidad matriz última y de alguna o algunas de las entidades constitutivas del grupo, tomando en consideración que, con carácter general, la base imponible del período se determina partiendo de los resultados contables del período de las entidades constitutivas que integran el grupo, antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

A su vez, dado que la cuantificación de la base imponible exige la realización de una serie de ajustes, previstos fundamentalmente en el artículo 10 de la Ley, y dado que la práctica de dichos ajustes debe realizarse de forma armonizada siguiendo los criterios acordados en el seno de la OCDE, resulta necesario que el reglamento incorpore aquellos aspectos que se consideren más relevantes, teniendo en cuenta que se trata de ajustes que requieren de unos cálculos complejos. Este sería el caso, entre otros, de los ajustes por dividendos o ganancias de capital, por variaciones de coberturas en moneda extranjera o de los ingresos derivados de quitas.

Otro de los elementos esenciales en la determinación de la base imponible lo constituye el concepto de exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, el cual debe ser desarrollado en aras de la seguridad jurídica.

Al margen de lo anterior, dado que la carga impositiva surge en una jurisdicción cuando el tipo impositivo de la referida jurisdicción es inferior al tipo mínimo del 15 por ciento y que el tipo impositivo efectivo se determina partiendo de dos magnitudes – la base imponible y los impuestos cubiertos ajustados- resulta esencial clarificar el concepto de “impuestos cubiertos ajustados” del período, tomando en consideración los impuestos corrientes y los diferidos, así como la tipología de créditos fiscales y el distinto tratamiento que la Ley les otorga, y todo ello tanto a nivel jurisdiccional como a nivel individual por entidad constitutiva.

#### **4.3. Entidades aseguradoras.**

En línea con las Normas Modelo y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios elaborados y públicamente acordados y divulgados por la OCDE, tomando en consideración las particularidades de ciertos sectores o actividades reguladas en la Ley, la norma reglamentaria debería desarrollar las



especificidades que pudieran resultar de aplicación respecto de determinadas entidades, tales como las entidades aseguradoras.

#### **4.4. Declaración informativa.**

La declaración informativa del Impuesto Complementario se erige como uno de los instrumentos esenciales para la aplicación y gestión del nuevo impuesto. En virtud de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley, la norma reglamentaria debe detallar, de manera profusa, sus principales aspectos: forma y plazo de presentación; identificación de la entidad declarante; información relativa al grupo y a su estructura, y ello con el correspondiente desglose a nivel individual y jurisdiccional; información relativa a los puertos seguros o a las exclusiones aplicables; información necesaria para realizar los cálculos del Impuesto Complementario, en sus distintas expresiones, tanto a nivel individual como jurisdiccional, e información relativa al ejercicio de las opciones previstas en la Ley.

Asimismo, en línea con los criterios acordados a nivel internacional, en el caso de grupos multinacionales, deberá determinarse el modo en que la información del grupo deba ser intercambiada, bien de forma general bien con carácter selectivo, atendiendo a si la jurisdicción destinataria de la información ha adoptado o no en su legislación interna las reglas interconectadas (inclusión de rentas y/o beneficios insuficientemente gravados) de forma consistente con las previstas en las Normas Modelo de la OCDE, con arreglo a los estándares internacionales acordados, o atendiendo al nivel de información que suministre la entidad declarante de cada una de las jurisdicciones en las que tenga presencia el grupo multinacional.

Por último, la norma reglamentaria debería recoger la posibilidad de que los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud pudieran optar por presentar una declaración informativa simplificada en relación con aquellas jurisdicciones cuyo tipo impositivo efectivo no fuera inferior al 15 por ciento o en relación con aquellas jurisdicciones respecto de las cuales bastara con realizar cálculos a nivel jurisdiccional.

#### **4.5. Gestión del Impuesto Complementario.**

La cuantificación de la carga tributaria que resulte finalmente exigible en España estará condicionada por la posible aplicación, en el resto de jurisdicciones en las que esté presente el grupo multinacional, de una regla de inclusión de rentas o de una regla de beneficios insuficientemente gravados, ambas calificadas como “admisibles”, o estará igualmente condicionada por la aplicación, en otras jurisdicciones, de un impuesto complementario nacional admisible que haya recibido la calificación de puerto seguro, y todo ello atendiendo a los criterios emanados de la OCDE. Resulta, por tanto, esencial



que el proyecto de reglamento desarrolle quién debe adoptar tales calificaciones y cómo deben publicitarse dada su incidencia directa en la cuantificación del impuesto a pagar.

Por último, en desarrollo de lo dispuesto en los artículos 49 y 57 de la Ley, el proyecto de reglamento debería desarrollar la forma y plazo de cumplimentación de la obligación de presentación de la declaración tributaria, así como regular la posible presentación, en su caso, de autoliquidaciones rectificativas.

#### **5. Posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias.**

La Ley remite, en una de sus disposiciones finales, a su desarrollo reglamentario posterior, por lo que esta vía regulatoria se constituye en la más apropiada, en forma y fondo, a fin de resolver los fines que con la misma se pretenden.