



## Tax Alert

Aprobada la Ley que establece el Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para grandes grupos

10 de enero de 2025

El pasado 21 de diciembre de 2024 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 7/2024, de 20 de diciembre 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*” (en adelante, LIC)

La aprobación de esta norma supone la transposición en España de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, que tiene como objetivo garantizar un nivel mínimo global de imposición del 15 por ciento para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, el denominado Pilar 2 de la OCDE. Este nuevo impuesto tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024 (aunque se contemplan algunas reglas de aplicación diferida).

En la presente tax alert se recogen las principales características de este nuevo impuesto y otros aspectos relevantes a tener en cuenta derivados de su aplicación. Por su parte, el resto de las modificaciones introducidas por esta norma y que afectan a los demás impuestos han sido objeto de análisis en nuestra tax alert correspondiente: [Tax Alert: Ley 7/2024, de 20 de diciembre - Forvis Mazars - España](#)

El presente documento se ha realizado con efectos puramente informativos, sobre materias de interés general, sin que constituya asesoramiento profesional alguno. En su virtud, no deben realizarse actuaciones ni adoptarse decisiones en función del contenido del presente documento sin que estén respaldadas por el adecuado asesoramiento profesional. Forvis Mazars Tax & Legal, S.L.P. no presta garantía alguna respecto la integridad y la exactitud del contenido del presente documento, emitido con carácter informativo, ni contrae ninguna obligación de actualización de su contenido, por lo que no se asumirá ninguna responsabilidad o deber de diligencia por nuestra parte

## Naturaleza

Es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava las rentas de las entidades constitutivas (EC) de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo (15%).

## Ámbito de aplicación

Grupos multinacionales y nacionales de gran magnitud cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) del conjunto de entidades que formen parte del grupo (incluidas las entidades excluidas del artículo 7 de la LIC) sea igual o superior a **750 millones de euros**, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, en al menos dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al periodo impositivo examinado.

## Exclusiones

No obstante, la norma prevé diferentes supuestos de exclusión:

- **Exclusiones vinculadas a la actividad:** actividades vinculadas al interés general; exclusiones en el sector financiero; exclusión del sector del transporte marítimo internacional.
- **Exclusión de “mínimis”:** el grupo podrá optar por la no tributación en una jurisdicción y un periodo fiscal si la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción es inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, dé lugar a una pérdida o un beneficio interior a 1 millón de euros.

## Modalidades del Impuesto

La configuración del Impuesto Complementario (IC) se sustenta sobre tres modalidades: el IC nacional, el IC primario y el IC secundario, las cuales han de aplicarse en ese orden.

- **IC nacional**, por el cual, España se garantiza el gravamen mínimo del 15% del beneficio generado en territorio español.
- **IC primario**, que es el resultado de aplicar la **regla de inclusión de rentas (IIR)** respecto de las rentas obtenidas por aquellas EC de los grupos multinacionales que no radiquen en territorio español.

En virtud de esta regla, la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, calculará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario que corresponda a las rentas de aquellas ECs del grupo multinacional que no radiquen en territorio español, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo.

- **IC secundario**, consecuencia de aplicar la **regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR)**, permite garantizar la tributación mínima respecto de aquellas rentas obtenidas por el grupo multinacional que no hayan podido ser gravadas por aplicación de una regla IIR admisible.

En virtud del IC secundario, por aplicación de la regla UTPR, una EC de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará obligada a satisfacer el

importe del IC que corresponda respecto de las rentas obtenidas por las ECs del grupo multinacional que no radiquen en territorio español y que no estén sujetas a una regla de IIR, cuando dichas rentas hubieran sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo.

Esta regla de cierre supone la reasignación de cualquier importe residual del IC cuando la entidad matriz del grupo multinacional no pueda recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla IIR (**aplicable desde 2025**, aunque se introduce una norma transitoria de no exigibilidad temporal de esta regla durante el ejercicio iniciado en 2025 y finalizado en 2026 si la matriz última está sujeta a un impuesto de al menos el 20%).

### **Cálculo del Tipo Impositivo Efectivo (TIE) y del Impuesto complementario**

El grupo multinacional o nacional de gran magnitud deberá calcular el TIE para cada ejercicio fiscal y para cada jurisdicción, a efectos de determinar si en alguna jurisdicción este es **inferior al 15%**, en cuyo caso resultará exigible y se deberá de calcular el denominado **impuesto complementario (IC)**.

- **Cálculo del TIE**

El TIE será el resultante del siguiente coeficiente:

$$\text{T.I.E.} = \frac{\sum \text{Impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas en la jurisdicción}}{\sum \text{Ganancias netas admisibles de las entidades constitutivas en la jurisdicción}}$$

El TIE se calculará para cada jurisdicción, siempre que existan ganancias netas admisibles.

A los efectos del anterior cálculo,

a) **Las Ganancias o pérdidas admisibles** de una EC se obtienen practicando una serie de **ajustes sobre el resultado contable** de dicha entidad en cada periodo impositivo, antes de realizar las eliminaciones de consolidación, y determinadas de acuerdo con las normas de contabilidad utilizadas en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última (con posibilidad de utilizar una norma de contabilidad financiera “aceptable” o autorizada de la EC, en determinadas circunstancias).

Entre los ajustes que deberán tenerse en cuenta estarán el gasto por impuesto sobre sociedades, los denominados “dividendos excluidos” (procedentes de participaciones  $\geq 10\%$  o de una participación inferior a dicho porcentaje con un período de tenencia de al menos un año), rentas negativas o positivas derivadas de la transmisión de una participación en la que se posea un porcentaje  $\geq 10\%$ , los gastos por multas y penalizaciones con un importe igual o superior a 50.000 euros.

Asimismo, se establecen **reglas específicas** para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de carácter obligatorio (entre otras, los gastos de determinados acuerdos de financiación intragrupo o de transacciones afectadas por el principio de libre competencia) y otras de carácter opcional (entre otras, los gastos con pagos basados en instrumentos de patrimonio).

De la misma forma, bajo determinadas circunstancias, las **rentas derivadas del transporte marítimo internacional y las**

**rentas accesorias** de dicho transporte de una EC **quedarán excluidas** del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

**b) Los impuestos cubiertos**

**ajustados** de una EC se calculan ajustando **el gasto por impuesto corriente** registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias, en una serie de importes, entre los que destacan los siguientes:

- Incrementos en relación con los impuestos cubiertos que no estén registrados como gasto contable por impuesto corriente.
- Minoraciones por los importes de gasto por impuesto corriente correspondiente a las ganancias excluidas del cálculo de ganancias o pérdidas admisibles, o de gasto por impuesto corriente que no se espere que sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término del periodo impositivo, entre otras.
- Asimismo, deberá tenerse en cuenta el importe total del ajuste por impuesto diferido, regulado en el artículo 18 de la ley, partiendo del gasto o ingreso por impuesto diferido registrado en los estados financieros de una EC y practicando una serie de ajustes sobre el mismo.

Afectando tanto al cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles como al de los impuestos cubiertos ajustados, se introduce el concepto de créditos fiscales reembolsables, distinguiendo entre los admisibles y los no admisibles y atribuyendo a cada una de las categorías de créditos un tratamiento diferente.

• [Cálculo del IC](#)

En aquellos casos en los que el TIE resulte inferior al tipo mínimo global del 15%, se obtendrá el tipo impositivo complementario como la diferencia entre el 15% y el TIE.

El tipo impositivo complementario se aplicará sobre la **base imponible**, la cual será el importe positivo, resultante de **minorar** las ganancias admisibles netas de las ECs del país en el importe correspondiente a las denominadas “rentas vinculadas a la sustancia económica” (entendida ésta como los costes salariales de los trabajadores admisibles y activos materiales admisibles), de acuerdo con los coeficientes establecidos en el artículo 14 y la Disposición Transitoria segunda de la Ley.

**Posibilidad de aplicar sistema de puertos seguros transitorios para los periodos impositivos desde 2024 a 2026.**

La norma prevé durante este periodo la posibilidad aplicar un sistema de “puertos seguros” transitorios (lo que supondrá que el IC será cero), para aquellos contribuyentes que pertenezcan a un grupo multinacional que presente una información país por país admisible, en relación con aquellas jurisdicciones y períodos impositivos **respecto de los que se cumpla uno de los tres test siguientes:**

a) [Test de minimis:](#)

Se cumplirá cuando el importe de los ingresos brutos del grupo y el resultado antes del impuesto sea menor o igual a 10 millones de euros y a 1 millón de euros, respectivamente.

b) Test del tipo impositivo efectivo simplificado (“TIEs”):

Para cumplir este test, en cada periodo el TIEs ha de ser igual o superior al tipo transitorio establecido para dicho periodo (15% para 2024, 16% para 2025 y 17% para 2026).

El **TIEs** es el resultante de dividir el gasto por Impuesto sobre Sociedades registrado en los estados financieros de las entidades entre el resultado antes de impuestos que se desprende del Informe País por País cualificado.

c) Test de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica:

Para cumplir este test, los **resultados antes de impuestos de la jurisdicción han de ser menores o iguales al importe que corresponda a la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica**. A los efectos de calcular este importe, se deberá multiplicar los costes salariales y el valor de los activos materiales por los coeficientes que se establecen en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley para cada periodo.

Este test se entiende automáticamente cumplido cuando el resultado antes de impuestos sea nulo o negativo.

**Declaración informativa y sanciones**

Se impone la obligación de presentar una **declaración informativa** sobre el IC a cada EC radicada en España, si bien esta obligación podrá ser cumplida por la denominada “entidad local designada” en relación con el resto de las ECs situadas en la misma jurisdicción.

No obstante lo anterior, se dispensará a las ECs de dicha obligación cuando la declaración sea presentada por la entidad matriz última o la entidad declarante designada, en la medida que, en el país en el que estén localizadas y para el ejercicio fiscal en cuestión, esté en vigor un acuerdo admisible de la autoridad competente en con el Reino de España.

A modo de resumen, en dicha declaración informativa se incluirá la siguiente información:

- a) Identificación y localización de las ECs.
- b) Información sobre la estructura corporativa global del grupo multinacional.
- c) Información necesaria para calcular el T.I.E. de cada jurisdicción, la atribución del IC determinado de acuerdo con la IIR y UTPR y el IC de cada entidad constitutiva.
- d) Un registro de las opciones ejercitadas de conformidad con la ley del IC.

Dicha declaración informativa deberá presentarse con carácter general ante la Administración Tributaria española **hasta el último día del 15º mes posterior al último día del período impositivo**. No obstante, con carácter transitorio, esta declaración se deberá presentar hasta el último día del 18º mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que un grupo entra por primera vez en el ámbito de aplicación del IC.

A los efectos de la presentación de las declaraciones que procedan y el pago de deuda o deudas tributarias que se deriven de este impuesto, la norma establece una serie de reglas para la determinación del **sustituto del**

**contribuyente**, que será la EC que quedará obligada a dar cumplimiento de estas cuestiones.

Por último, la norma establece un régimen sancionador específico para los supuestos de falta de presentación o presentación incompleta o inexacta de las declaraciones relativas a este impuesto.

### Puntos clave a tener en cuenta

- Nos encontramos ante un nuevo impuesto de carácter muy técnico (que **no se debe confundir con el Impuesto sobre Sociedades**, aunque pueda compartir algunos elementos), y sobre el cual la transposición en España ha llegado de forma más tardía que en otros países de nuestro entorno y con una aplicación de carácter prácticamente inmediato (con las matizaciones pertinentes en cuanto a la entrada en vigor del mismo).
- Tratándose de un impuesto con una base eminentemente contable, y siendo el primer ejercicio afectado ya el propio ejercicio 2024, se hace necesario que los grupos afectados realicen una adecuada **valoración tanto en el impacto de este nuevo impuesto en su contabilidad, así como en sus sistemas internos de Reporting y Compliance**.
- Se hace necesario que cada grupo revise y clarifique su estructura y presencia en cada jurisdicción, a los efectos de **confirmar los posibles impactos que puedan existir en España de la aplicación de los impuestos complementarios primario** (en relación con filiales situadas en países que no hayan implementado las normas de Pilar 2)
- **y secundario** (en aquellos casos en los que las matrices del grupo no hayan implementado la IIR ni la UTPR).
- Resulta conveniente revisar el impacto tributario que pueda tener este impuesto para aquellos **grupos con entidades que estén localizadas en regímenes con especialidades forales, que apliquen la Zona Especial Canaria**, o en general, que apliquen incentivos fiscales importantes, en la medida en que el cálculo del TIE del grupo se podrá verse afectado por estas cuestiones.
- Por último, se debe indicar que el **desarrollo reglamentario de la Ley está actualmente en proceso** de preparación, y se espera asimismo la publicación por parte de la UE y de España de documentos de carácter interpretativo que aclaren algunas de las cuestiones más complejas o ayuden a los contribuyentes a su aplicación.

Forvis Mazars es la marca de la red Forvis Mazars Global (Forvis Mazars Global Limited), una red mundial de servicios profesionales. La red opera bajo una única marca en todo el mundo, con sólo dos miembros: Forvis Mazars, LLP en Estados Unidos y Forvis Mazars Group SC, una asociación internacional integrada que opera en más de 100 países y territorios.

Las entidades de la red Forvis Mazars en España (Forvis Mazars Auditores S.L.P; Forvis Mazars Tax & Legal S.L.P.; Forvis Mazars Servicios Profesionales, S.L.P; Forvis Mazars Financial Advisory, S.L) prestan servicios de auditoría & assurance, asesoramiento fiscal, legal, financiero, consultoría, outsourcing y sostenibilidad a través de 800 profesionales en 8 oficinas.

Visita [forvismazars.com/es](https://forvismazars.com/es) para conocer más.