

Pilar 2 en España: aprobado el Impuesto Complementario Mínimo Global para grandes grupos

Diciembre 2024

Repasamos sus principales características y recordamos los aspectos a los que se deberá prestar especial atención.

Con fecha 21 de diciembre de 2024, se ha publicado en el BOE la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#), por la que, entre otras, se traspone en España la [Directiva \(UE\) 2022/2523 del Consejo](#), cuyo objetivo es garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (Pilar 2). En concreto, la ley incorpora a nuestro ordenamiento un impuesto complementario (“IC”), aplicable a grandes grupos con una facturación superior a **750 millones de euros en cifras consolidadas** en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores al de referencia, a fin de que se alcance en todos los casos un **umbral mínimo de tributación del 15%**. Este IC se aplicará a grupos de gran magnitud **con presencia en España**.

Con carácter general, el nuevo impuesto tendrá **efectos** para los periodos impositivos iniciados **desde el 1 de enero de 2024**, si bien se prevén ciertas reglas de aplicación diferida que se resumirán más adelante.

Como anticipábamos en publicaciones anteriores ([post de 2 de julio de 2024 del Blog Tributario de Garrigues](#)), las principales características del IC son las siguientes:

1. Reglas de cálculo

El cálculo del IC se debe realizar jurisdicción por jurisdicción, considerando las cifras agregadas de las entidades constitutivas del grupo que radiquen en la jurisdicción objeto de análisis. Las magnitudes contables utilizadas serán las elaboradas de conformidad con la norma de contabilidad financiera empleada en la preparación de los estados financieros consolidadas de la matriz última.

Se contemplan dos métodos de cálculo:

a. Inicialmente, se prevé la posibilidad de aplicar el sistema de “puertos seguros” transitorios (Disposición Transitoria 4ª de la Ley):

El sistema simplificado de “puertos seguros” transitorios puede ser aplicado por los contribuyentes que pertenezcan a un grupo multinacional que elabore y presente Informe País por País. Este sistema estará vigente para **los periodos impositivos desde 2024 hasta 2026**. En concreto, durante este período **no se exigirá el pago del impuesto si se supera alguno de los tres test** siguientes:

- **Test de minimis:** se cumple si (i) el importe de los ingresos brutos del grupo en una jurisdicción es menor o igual a 10 millones de euros; y si (ii) el resultado antes de impuestos en dicha jurisdicción es menor o igual a 1 millón de euros. Ambas magnitudes se obtendrán del Informe país por País elaborado conforme a los estándares y directrices publicados por la OCDE (Informe País por País cualificado).
- **Test del tipo efectivo simplificado:** se cumple si el tipo impositivo efectivo simplificado en la jurisdicción es igual o superior a los tipos transitorios del 15% para 2024, 16% para 2025 y 17% para 2026. El tipo impositivo efectivo simplificado se obtiene dividiendo el gasto por

Impuesto sobre Sociedades registrado en los estados financieros de las entidades entre el resultado antes de impuestos obtenido del Informe País por País cualificado.

- **Test basado en la exclusión por sustancia:** se cumplirá si el resultado antes de impuestos en una jurisdicción es menor o igual al importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica. De forma simplificada, esta exclusión será el resultado de multiplicar los costes salariales y el valor de los activos materiales en una jurisdicción por los coeficientes previstos para cada uno de estos conceptos en los ejercicios 2024, 2025 y 2026 (conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria 2ª de la Ley).

Por aplicación de este test, cuando el grupo obtenga pérdidas netas en una jurisdicción, no tendrá que pagar el impuesto en dicha jurisdicción.

Si en algún periodo impositivo no se cumple ninguno de los test anteriores, en dicha jurisdicción no se podrá aplicar el sistema de “puertos seguros” en ningún ejercicio posterior y será necesario acudir a los cálculos que se exponen a continuación.

b. Para los ejercicios iniciados a partir de 2026 (o en aquellos casos en los que no se superen los “puertos seguros” transitorios entre 2024 y 2026):

El impuesto será exigible cuando el tipo impositivo efectivo (“TIE”) de las entidades constitutivas de un grupo en una jurisdicción sea inferior al tipo mínimo del 15%.

El TIE de una jurisdicción será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados entre las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción (en porcentaje y redondeado con 4 decimales):

$$\text{TIE} = \frac{\text{Impuestos cubiertos ajustados}}{\text{Ganancias admisibles netas}}$$

A efectos de determinar las **ganancias admisibles netas** se partirá del resultado contable de las entidades constitutivas, sobre el que se realizarán determinados ajustes por las siguientes partidas:

- Gasto tributario neto.
- Dividendos excluidos (por participaciones iguales o superiores al 10% o mantenidas durante más de un año).
- Ganancias o pérdidas de capital excluidas.
- Ganancias o pérdidas incluidas conforme al método de revalorización.
- Ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de determinados activos y pasivos excluidos (artículo 37 de la ley).
- Ganancias o pérdidas asimétricas en moneda extranjera.
- Gastos no admisibles por pagos ilegales, multas y sanciones.
- Errores y cambios de criterios contables.
- Gasto de pensiones devengado.

Para determinar los **impuestos cubiertos ajustados** se partirá del gasto por Impuesto sobre Sociedades (o el impuesto análogo) consignado en la cuenta de pérdidas y ganancias, sobre el que se deberán realizar algunas correcciones, entre las que destacan las siguientes:

- El recálculo de los ingresos y gastos por impuestos diferidos asociados a diferencias temporarias y bases imponibles negativas, cuya generación y aplicación se deben calcular al 15%.
- Los créditos fiscales reembolsables admisibles (i.e., determinadas deducciones susceptibles de cobro en efectivo) no se consideran disminución de los impuestos cubiertos, sino mayores ganancias admisibles netas.
- El gasto o ingreso diferido correspondiente a la generación y utilización de créditos fiscales no se computa en el cálculo, salvo que resulte de aplicación la Disposición Transitoria 1ª de la Ley para créditos fiscales generados en ejercicios anteriores a su entrada en vigor.

Realizado este cálculo, si el TIE es superior al tipo mínimo global del 15%, no se generará obligación de pago del impuesto. En cambio, si el TIE es inferior al tipo mínimo global, **se generará un tipo impositivo complementario** que ascenderá a la diferencia entre el 15% y el TIE.

Este tipo impositivo complementario se tendrá que aplicar sobre el importe de las ganancias y pérdidas admisibles ajustado por la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, conforme a los coeficientes aplicables a los costes salariales y el valor de los activos materiales para cada ejercicio (según lo dispuesto por el artículo 14 y la Disposición Transitoria 2ª de la Ley). De esta operación se obtendrá **el impuesto complementario** a pagar por cada jurisdicción.

2. Modalidades, declaración y pago del impuesto

La configuración del impuesto complementario se sustenta sobre tres modalidades, que siguen el siguiente orden:

- a. En primer lugar, el **impuesto complementario nacional**, que es el resultado de aplicar las reglas expuestas a todas las entidades constitutivas españolas de los grupos sujetos al Pilar 2.
- b. En segundo lugar, el **impuesto complementario primario**, que deriva de la aplicación de la denominada “regla de inclusión de rentas” (“IIR”). Esta modalidad se aplicará por las matrices últimas o matrices intermedias de grupos residentes en España respecto de las rentas obtenidas por las entidades constitutivas en las que participen, que estén radicadas en otra jurisdicción distinta a la española. El impuesto que, en su caso, se calcule por esta modalidad representará el porcentaje de participación de dichas matrices sobre las ganancias admisibles de las entidades constitutivas participadas.

Esta modalidad contempla reglas para la eliminación de la doble imposición cuando dichas entidades constitutivas participadas hayan estado sujetas a un impuesto complementario nacional.

- c. En tercer lugar, el **impuesto complementario secundario**, que deriva de aplicar la regla de beneficios infragravados (“UTPR”) por parte de las entidades constitutivas residentes en España que pertenezcan a un grupo multinacional cuyas rentas no estén gravadas por un impuesto complementario nacional o por un impuesto complementario primario en otra jurisdicción.

Esta regla de cierre, muy controvertida y difícil de controlar en la práctica, supone que entidades filiales radicadas en España de grupos multinacionales deban recaudar el impuesto complementario de sus matrices o de otras entidades constitutivas del grupo por rentas obtenidas fuera de España.

Esta problemática explica que el impuesto complementario secundario no entre en vigor en España hasta el 1 de enero de 2025, e incluso hasta el 1 de enero de 2026, cuando la matriz última en cuestión esté sujeta a un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo nominal de, al menos, un 20%.

La ley establece la obligación de presentar una **declaración informativa** para todas las entidades constitutivas radicadas en España que formen parte de un grupo sujeto al IC. Sin embargo, quedarán liberadas de esta obligación cuando la matriz última del grupo resida en España o cuando el grupo multinacional cumpla con la obligación de presentar la declaración informativa en otra jurisdicción que cuente con un acuerdo de intercambio de información admisible suscrito con España (en este caso, bastará con identificar a la entidad que haya cumplido con la información).

Sin perjuicio de su correspondiente desarrollo reglamentario (pendiente de aprobación), el contenido mínimo de la declaración informativa será el siguiente: (i) la identificación y la jurisdicción de las entidades constitutivas, (ii) la estructura del grupo, las entidades excluidas y cualquier cambio en la composición del grupo, (iii) el método de cálculo del TIE y, por último, (iv) las opciones ejercitadas por el grupo.

Se prevé un plazo de presentación diferente durante el período de transición (es decir, el período de primera aplicación del IC para el grupo) y los ejercicios posteriores:

- a. **Para el período de transición:** la declaración se deberá presentar antes del último día del 18º mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que sea aplicable el IC. Por lo tanto, para grandes grupos sujetos desde el inicio a este impuesto, cuyo período impositivo sea el año natural, el primer plazo de presentación vencerá el 30 de junio de 2026.
- b. **Para ejercicios posteriores:** la declaración se deberá presentar antes del último día del 15º mes posterior a la conclusión del período impositivo.

Una cuestión específica del impuesto en España es que solo habrá una entidad que actúe como sustituta del resto de entidades españolas del grupo y que deberá pagar toda la deuda tributaria del grupo en España, además de mantener la relación con la Administración. Esta entidad sustituta será la matriz última del grupo si esta reside en España o, en caso contrario, cualquier otra entidad constitutiva española que tenga el mayor valor neto de sus activos de entre todas las entidades españolas. El resto de las entidades constitutivas españolas responden solidariamente de la deuda tributaria.

Se prevé una **dispensa** del pago del impuesto complementario durante los primeros 5 periodos impositivos tanto para los **grupos domésticos** como para los **grupos que estén en la fase inicial de su actividad internacional** (i.e., aquellos cuyas entidades constitutivas no radiquen en más de seis jurisdicciones distintas y en los que la suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional ubicadas en jurisdicciones distintas de la jurisdicción más relevante no superen el importe 50 millones de euros).

3. Puntos de especial atención

El nuevo impuesto tendrá un impacto notable para todos los grupos afectados, por lo que es recomendable comenzar a valorar su impacto y preparar estimaciones a la mayor brevedad. Al margen de lo anterior, existen focos de interés a los que conviene prestar especial interés:

- a. Es conveniente **revisar los sistemas contables y de información** de los grupos para que puedan realizar los cálculos de forma eficiente y sin errores. Teniendo en cuenta que las declaraciones informativas contienen numerosos datos, merece especial atención el **severo régimen sancionador** que ha establecido el legislador.
- b. En el caso de las **filiales españolas** de grupos multinacionales **cuyas matrices residan en jurisdicciones que no hayan implementado las reglas del Pilar 2** (por ejemplo, Estados Unidos, China o México), habrá que monitorizar el avance de las negociaciones con dichos países y de sus procesos legislativos, con el fin de estar preparados ante la aplicación del impuesto complementario secundario en 2026.
- c. Los **matrices últimas o matrices intermedias españolas** deberán multiplicar sus esfuerzos para aplicar el impuesto complementario primario respecto a sus filiales situadas en jurisdicciones que no hayan implementado reglas de Pilar 2.
- d. Respecto a **los negocios conjuntos y entidades constitutivas con participaciones minoritarias**, la ley prevé ciertas reglas especiales que pueden tener impacto para los socios minoritarios. Será por tanto conveniente prestar atención a los contratos de compraventa de participaciones y de asociación suscritos a partir de la entrada en vigor de la Ley.
- e. La integración del Pilar 2 en nuestro ordenamiento jurídico tendrá un probable impacto tributario para **la Zona Especial Canaria, los regímenes forales y los créditos fiscales** (por ejemplo, deducciones por I+D+i o por producciones cinematográficas).
- f. En relación con los **fondos de inversión y las SOCIMI**, será necesario realizar una revisión de sus estructuras para determinar su eventual exclusión del IC o, en su caso, medidas alternativas.
- g. Finalmente, será recomendable analizar y anticipar los impactos del Pilar 2 en relación con los **deterioros de participaciones y las pérdidas fiscales por liquidación de filiales**.

4. Otras modificaciones

La ley incluye sendas modificaciones del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

En virtud de dichas modificaciones, se prevé una **excepción temporal obligatoria al reconocimiento e información en la memoria de los activos y pasivos por impuestos diferidos** derivados de la implementación del nuevo IC. Esta dispensa ya había sido reconocida por el ICAC en su resolución recogida en el BOICAC 136 de diciembre de 2023.

Por último, se introduce una modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria referida al **plazo de duración de las actuaciones inspectoras**. En concreto, se prevé que el plazo de las actuaciones inspectoras cuando el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del IC será, en todo caso, de 27 meses.

Más información:

[Tributario](#)

GARRIGUES

Hermosilla, 3

28001 Madrid

T +34 91 514 52 00

info@garrigues.com

Síguenos en:



© 2024 J&A Garrigues, S.L.P. | La información de esta página es de carácter general y no constituye opinión profesional ni servicio de asesoramiento legal o fiscal.

[**garrigues.com**](https://garrigues.com)