Pilar 2: Se publica en España el Reglamento del Impuesto Complementario Mínimo Global para grandes grupos

Abril de 2025

La norma se ocupa fundamentalmente de establecer las reglas para la declaración informativa, de regular el tratamiento de los créditos fiscales y de desarrollar el régimen sancionador.

El 2 de abril de 2025 se ha publicado en el BOE el Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, 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, que desarrolla el contenido de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre (analizada en nuestra publicación de 21 de diciembre de 2024) y cuyo contenido principal se resume a continuación.

Desarrollo de la declaración informativa

El reglamento desarrolla el contenido de la declaración informativa del Impuesto Mínimo Complementario. En concreto, se regulan los siguientes aspectos:

1. Comunicación de la entidad declarante. Cuando las entidades constitutivas radicadas en España estén eximidas de presentar la declaración informativa (por cumplir con esta obligación la matriz última del grupo o una entidad designada por aquella) deberán informar de la identificación de dicha matriz última o entidad designada y (i) de las fechas de inicio y fin del periodo impositivo de dicha entidad, (ii) del país o territorio en el que radique, (iii) de la jurisdicción de presentación de la declaración y (iv) de la identificación del sustituto del contribuyente.

   La comunicación se deberá realizar antes de los tres meses previos a la conclusión del plazo de presentación de la declaración informativa. No obstante, la comunicación relativa al periodo impositivo de transición se deberá presentar dentro de los dos meses previos al vencimiento de la fecha de presentación de la declaración informativa del período de transición (último día del decimoctavo mes posterior a la conclusión del período impositivo).

   Se entenderá cumplida la obligación mediante la presentación de una única comunicación que incluya la información relativa a todas las entidades constitutivas del grupo radicadas en territorio español. La comunicación se efectuará por vía electrónica mediante el modelo de comunicación que apruebe el Ministerio de Hacienda.

2. Contenido de la declaración. El contenido de la declaración informativa se basa en el de la "*GloBE Information Return (Pilar Two)*" – *GIR* – diseñada por la OCDE. La información se agrupa en los siguientes tres apartados:

   a. Información del grupo:

      - Identificación de la entidad declarante, jurisdicción de residencia y categorización.
      - Información general del grupo y periodo impositivo.

- Información contable, especificando el tipo de estados financieros consolidados y la moneda funcional.

- Estructura del grupo: se deben identificar la matriz última del grupo, las entidades constitutivas, los negocios conjuntos y sus filiales, las matrices intermedias y las parcialmente participadas, las entidades excluidas y los cambios habidos durante el periodo impositivo. Además, se deberá informar sobre la aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

- Información resumida de cada jurisdicción: en estos campos se indicarán las jurisdicciones en las que el grupo tiene presencia (especificando si son de nivel impositivo bajo), la aplicación de puertos seguros, la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia y el rango en el que se encuentre el tipo efectivo, así como el Impuesto Complementario exigible en dichas jurisdicciones.

b. Puertos seguros y otros supuestos de no exigibilidad: en este apartado se indicarán, por jurisdicción (i) los puertos seguros transitorios y permanentes por los que se haya optado, (ii) la opción por la aplicación de la exclusión *de minimis* del artículo 33 de la ley, en su caso; y (iii) la no exigibilidad transitoria del impuesto para grupos nacionales y grupos en la fase inicial de su actividad internacional (Disposición Transitoria 3ª de la ley).

c. Cálculo del Impuesto Complementario:

   En este apartado se indicará, por jurisdicción, (i) el cálculo detallado del tipo efectivo y (ii) el desglose de las opciones ejercitadas y/o revocadas.

   Además, se informará, por cada entidad constitutiva, de (i) el resultado contable y los ajustes extracontables a practicar, (ii) el reparto y la atribución de las ganancias o pérdidas admisibles, (iii) el desglose de los ajustes respecto de los impuestos cubiertos, (iv) las reducciones por aplicación de los regímenes de neutralidad y (v) los impuestos cubiertos atribuidos a otras entidades constitutivas; además de (vi) información relativa al cálculo del Impuesto Complementario por cada jurisdicción y por cada entidad constitutiva del grupo.

3. Modalidad simplificada. Para los períodos iniciados antes del 31 de diciembre de 2028 (o después y que finalicen antes de 1 de julio de 2030), se prevé la opción de presentar una declaración informativa simplificada, que permitirá no aportar la información del cálculo del Impuesto Complementario para cada entidad constitutiva, sino solo a nivel jurisdiccional, en el caso de (i) jurisdicciones que no generan Impuesto Complementario y (ii) jurisdicciones que, aunque generen Impuesto Complementario, no requieren un cálculo individualizado por entidad constitutiva (es suficiente informar del cálculo realizado a nivel jurisdiccional). La opción se ejercitará por la entidad declarante en la propia declaración informativa, siempre y cuando se cumplan diversos requisitos (disponer de un sistema contable preciso y fiable para los cálculos y ajustes y mantener a disposición de la Administración la documentación soporte del cálculo Impuesto Complementario).

4. Plazo de presentación. La declaración se deberá presentar, como máximo, el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo. No obstante, la declaración relativa al periodo impositivo de transición se deberá presentar dentro de los dos meses previos al último día del decimoctavo mes posterior a la conclusión del período impositivo.

Tratamiento de los créditos fiscales

Una de las cuestiones más importantes que aborda el reglamento es la definición y tratamiento de los **créditos fiscales transferibles en el mercado**. Se entenderán como tales aquellos créditos fiscales que puedan ser utilizados por su titular para reducir sus impuestos cubiertos, siempre y cuando concurran los siguientes requisitos:

a. Estándar de transferibilidad legal: se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad que ha generado el crédito fiscal pueda transferirlo a una entidad no vinculada en el período impositivo en que se genere el crédito o, en su caso, dentro de los quince meses siguientes al término de dicho período. Si el adquirente del crédito lo vuelve a transmitir, este estándar se entenderá cumplido cuando la transmisión se pueda realizar en condiciones similares a las de la entidad que lo generó, en el mismo período impositivo en que adquirió el crédito.

b. Estándar de mercado: se entenderá cumplido este criterio cuando la entidad que ha generado el crédito fiscal lo transfiera a una entidad no vinculada dentro de los quince meses siguientes al término del período impositivo en que se originó, a un precio igual o superior al mínimo de mercado. Este estándar se entenderá cumplido también para el adquirente del crédito si este fue adquirido a una entidad no vinculada, a un precio igual o superior al mínimo de mercado. Se entenderá por precio mínimo de mercado de un crédito fiscal el 80% de su valor actual neto (dicho valor se determina atendiendo al rendimiento al vencimiento de un instrumento de deuda, emitido por el gobierno de la jurisdicción que concede el crédito fiscal, con idéntico o similar vencimiento, en ningún caso superior a cinco años, en el periodo en que el crédito se transfiera y, si no se transfiere, en el periodo en el que el crédito se generó).

El crédito fiscal transferible en el mercado tendrá la consideración de crédito fiscal reembolsable admisible. Tanto los créditos fiscales reembolsables admisibles como los créditos fiscales transferibles en el mercado **computarán como ingresos a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles** de una entidad constitutiva. De manera paralela, **los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva se incrementarán** en la parte del crédito fiscal reembolsable admisible o del crédito fiscal transferible en el mercado que haya reducido el gasto por impuesto corriente del período.

Es decir, a efectos de Pilar 2, estos créditos fiscales no reducen los impuestos cubiertos (numerador de la fracción para el cálculo del tipo efectivo), sino que incrementan las ganancias o pérdidas admisibles (denominador de la fracción), lo que conduce a que penalicen menos el tipo efectivo que los créditos fiscales ordinarios (que sí reducen los impuestos cubiertos).

Infracciones y sanciones

La ley prevé un régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones de declaración, consistentes en multas pecuniarias fijas de 10.000 euros por dato o conjunto de datos, en caso de que la declaración no se presente o se presente fuera de plazo, de forma incompleta o con datos falsos. El reglamento delimita qué se entiende por datos o conjunto de datos a los efectos de cuantificar las sanciones indicadas.

Otras cuestiones

Además de todo lo expuesto, en el reglamento se regulan, entre otras, las siguientes cuestiones:

a. Con respecto al ámbito subjetivo, se hace referencia a las actividades auxiliares realizadas por organizaciones sin ánimo de lucro y a las mutuas de seguros reguladas.

b. Se tratan los desajustes en los ejercicios económicos o fiscales de la entidad matriz última y de las entidades constitutivas del grupo.

c. En cuanto a los ajustes por cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero, se permite optar, durante un plazo de 5 años, por considerar como ganancias o pérdidas de capital excluidas a las ganancias o pérdidas en moneda extranjera reflejadas en el resultado contable.

d. En el caso de ingresos por quitas, se permite que (siempre que se cumplan determinados requisitos) la entidad declarante no las compute en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles.

e. A efectos del cálculo de la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, se establecen las reglas aplicables en relación con los trabajadores y los activos materiales situados en diversas jurisdicciones.

f. En relación con el importe total del ajuste por impuestos diferidos, se aclara que se entenderá por activo por impuesto diferido derivado de una pérdida el que se corresponda con una diferencia temporaria deducible.

g. Se establece que el importe de los impuestos cubiertos ajustados negativos no se tendrá en cuenta en el cálculo del tipo impositivo efectivo de la jurisdicción del periodo impositivo, sino que se trasladará a periodos impositivos posteriores y reducirá los impuestos cubiertos ajustados de esos períodos posteriores hasta anularlos.

h. Se regula la opción por la inclusión de ganancias o pérdidas de capital y tratamiento de las participaciones cualificadas en entidades transparentes.

i. Respecto de los instrumentos financieros compuestos, se establece que solo tendrá la consideración de dividendo excluido el importe que se corresponda con el componente de patrimonio.

j. Se establecen determinados ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades aseguradoras.

k. A efectos de la exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional, se entenderá por negocio conjunto la explotación conjunta del transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional.

l. Se establecen determinadas reglas relativas a los sistemas tributarios de distribución admisibles.

m. Finalmente, se aclara que la regla de inclusión de rentas en el caso de entidades constitutivas que se incluyen y excluyen de un grupo se aplicará igualmente a entidades matrices distintas de la entidad matriz última.

Más información:

Tributario

GARRIGUES

Hermosilla, 3
28001 Madrid
T +34 91 514 52 00
info@garrigues.com

Síguenos en:

© 2025 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.