



IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IM-
POSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES

Y

LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD

I. PRELIMINARES

- 1º La Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022, en su artículo 56 («Trasposición») dispone:

«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.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia

- 2º El Boletín General de las Cortes Generales [Congreso de los Diputados] del día 14 de junio de 2024 daba a conocer el *Proyecto de Ley por el 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 los sucesivos, el PROYECTO)

El PROYECTO había sido presentado [por el Gobierno] en el Congreso de los Diputados el día 6 de junio de 2024; El PROYECTO fue calificado por la Mesa del Congreso de los Diputados el día 11 de junio de 2024.

- 3º En el **Informe de la Ponencia** se mantuvo el título que al PROYECTO había dado el Gobierno:



«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»

En el Dictamen de la Comisión el PROYECTO recibe ya un nuevo título:

«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**». (Dictamen publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales [Congreso de los Diputados] del día 25 de noviembre 2024)

EL Boletín Oficial del Estado (día 21 de diciembre de 2024) publicaba 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 lo sucesivo «imposición mínima»)

- 4º El cambio en la titulación del PROYECTO refleja lo que sucedió en la tramitación parlamentaria del mismo en el curso de la cual ciertos Grupos Parlamentarios propusieron la adopción de diversas medidas tributarias **consistentes en la incorporación de nuevos tributos al ordenamiento jurídico tributario vigente** en un ambiente enrarecido por posiciones e intercambio de cesiones en ocasiones «espurias».

«En este contexto general presenta el Gobierno este proyecto de ley del impuesto complementario, que es una figura no controvertida; de hecho, ningún grupo presentó ninguna enmienda de devolución. Curiosamente, **comienzan prórrogas por parte de la Mesa, sin aparente justificación, hasta el día 30 de octubre**. Y con el cierre del plazo de enmiendas aparece la sorpresa de las **enmiendas intrusas**. El Partido Socialista incluye, sobre un impuesto en que estamos todos de acuerdo que debe incluirse en el ordenamiento jurídico español, reformas del impuesto



sobre el diésel, sobre el ahorro, sobre el IVA de los arrendamientos, sobre la banca, sobre las sociedades.» [...]

«Por lo tanto, debatimos enmiendas que son intrusas, que no tienen ningún informe, ni siquiera el del letrado, porque la Mesa votó que el letrado no hiciera informe sobre las enmiendas presentadas» [Sr. Puy Fraga. Grupo Parlamentario Popular. Congreso de los Diputados. Sesión Plenaria celebrada el 21 de noviembre 2024]

El paradigma [merecedor de mención separada] de lo que se acaba de comentar/exponer lo constituyó el debate surgido en torno al conocido como «gravamen energético» pues tras un duro [ideológico y estéril] forcejeó se llegó al pacto de que la Ley en que se convirtiera el PROYECTO (Ley 7/2024) derogaría el artículo 1 «Gravamen temporal energético» de la Ley 38/1992 (disposición final cuarta de la Ley 7/2024) y que un Real Decreto-ley establecería un «gravamen energético temporal» (para 2025). Y así fue, apenas se publicó la Ley 7/2024 se dictó el Real Decreto-ley 10/2024 que finalmente no fue convalidado por el Congreso de los Diputados.

«Nosotros hemos alcanzado un acuerdo con el Gobierno para que el impuesto a las energéticas siga vigente al menos un año y lo haga a través de un real decreto» [Sr. Matute García de Jalón. Grupo Parlamentario Euskal Herria Bildu. Congreso de los Diputados. Sesión Plenaria celebrada el 21 de noviembre de 2024]

La «trapacería» parlamentaria más arriba comentada, adquiere mayor relevancia si se tiene presente que la documentación, que acompañaba al PROYECTO en su entrada en el Congreso de los Diputados, exclusivamente se refería al «*Proyecto de Ley por el 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*». Concretamente, la dicha documentación estaba integrada por la Memoria del análisis del impacto normativo, los Informes de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa y de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, así como del preceptivo dictamen del Consejo de Estado.

Dos breves apuntes en relación con la documentación mencionada en el párrafo anterior:

1º En la MEMORIA DEL ANÁLISIS DEL IMPACTO NORMATIVO del PROYECTO (Resumen ejecutivo) se explicita en su apartado VII [EVALUACIÓN EX POST] *que no se ha previsto realizar una evaluación ex post de esta Ley en la medida en que no está prevista en la Directiva (UE) 2022/2523, siendo este un acto legislativo 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.**



2º Por lo que hace al DICTAMEN DEL CONSEJO DE ESTADO hay que destacar que el mismo, tras su examen y realización de algunas observaciones respecto del Anteproyecto de Ley, dio su visto bueno para que ese Anteproyecto se sometiera al Consejo de Ministros para su aprobación, como proyecto de ley y su posterior remisión a las Cortes Generales. De los impuestos creados por la Ley 7/2024 parece que no se solicitó la emisión de Dictamen alguno por cuanto que una vez iniciado el proceso parlamentario en la actualidad se viene entendiendo que lo que prima es la voluntad de la representación popular a la que nada se puede oponer.

El tiempo transcurrido desde que el PROYECTO se presentara en el Congreso de los Diputados y la publicación de la Ley 7/2024 en el Boletín Oficial del Estado, pone de manifiesto el riesgo innecesario (sanciones de la UE) que se corrió al tratar (y conseguir) que la tramitación de la trasposición de la Directiva (UE) 2022/2523 [acto legislativo de obligado cumplimiento] «arropase o sirviera a modo de cortina de humo» a la introducción de nuevos tributos o dejar sin efecto pronunciamientos del Tribunal Supremo (Real Decreto-ley 3/2016).

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Desde hace años se vienen comentando las iniciativas de los países integrantes de la OCDE [con niveles económicos muy desiguales] prestos gran parte de ellos a recabar para sí los ingresos y beneficios generados en sus respectivos territorios por las actividades de las empresas domiciliadas en los propios o terceros territorios. Al hilo de esas iniciativas, la Unión Europea comenzó la tarea de poner coto a las planificaciones fiscales agresivas, a la «imposición mínima» para los Grupos multinacionales o Grupos Nacionales de gran magnitud.

En el preámbulo de la Ley 7/2024 se traen a colación antecedentes que, en su literalidad y a modo de recordatorio de las líneas básicas que la mueven, brevemente se resumen a continuación.

- La evolución normativa en el contexto internacional de los últimos años tiende a reflejarse en la adopción de medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado.

En esta materia, las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), a partir de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), **iniciaron una senda que ha llevado a una evolución de las normas fiscales internas para alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.**

- En los últimos años, la Unión Europea ha adoptado medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior entre las que se encuentran las directivas contra la elusión fiscal, Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que



inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. **Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la OCDE en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.**

▪ En un esfuerzo continuado por poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja, **la OCDE** ha seguido desarrollando un conjunto de medidas fiscales internacionales entre las que figuran aquellas que **persiguen limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del impuesto que grave los beneficios empresariales 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 750 millones de euros.** Dicho objetivo de política legislativa se tradujo 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.

En el ámbito de la Unión Europea, en el informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, aprobado por el Consejo el 7 de diciembre de 2021, el Consejo **reiteró su firme apoyo a la reforma del nivel mínimo global de imposición** y se comprometió a aplicarla por medio del Derecho de la Unión puesto que, en economías estrechamente integradas, es fundamental que la aplicación del nivel mínimo global de imposición sea coherente y coordinada. Así, se concluyó que, teniendo en cuenta la escala, el detalle y los aspectos técnicos de estas nuevas medidas fiscales internacionales, **solo un marco común de la Unión evitará la fragmentación del mercado interior en su aplicación.**

De conformidad con lo anterior, se aprobó 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. **Esta Directiva comunitaria debe ser transpuesta por todos los Estados miembros, en los términos previstos en su artículo 56.** La citada Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las «Normas modelo de la OCDE», **si bien, 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 han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.**



▪ La Directiva (UE) 2022/2523 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 cuya matriz esté situada en un Estado miembro de la Unión Europea**, en ese último caso tanto si las empresas del grupo están situadas en la Unión Europea como fuera de ella, **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, esta segunda 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 permita 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.**

No obstante, la Directiva (UE) 2022/2523 determina en su artículo 11 que **los Estados miembros podrán optar por aplicar un impuesto complementario nacional** admisible que grave a las entidades constitutivas que radiquen en su territorio y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en la jurisdicción de dicho Estado miembro. En defecto del impuesto complementario nacional admisible, el **impuesto complementario correspondiente a dichas entidades sería atribuido a aquella jurisdicción en la que radique la entidad que ostente la titularidad de las participaciones** en las entidades radicadas en la jurisdicción que no hubiera optado por implementar el impuesto complementario nacional admisible, mediante la aplicación de la regla de inclusión de rentas, siempre y cuando dicha jurisdicción la hubiera incluido en su ordenamiento interno o, en su defecto, a aquellas jurisdicciones que hubiesen implementado en su legislación interna la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Con la presente ley se pretende dar debido cumplimiento a la referida obligación de transposición.

A partir de lo anterior, **la presente ley establece normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud** (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único, que sean **coherentes con el Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo en 2021**, y sigan de cerca las Reglas modelo de la OCDE acordadas por dicho Marco Inclusivo.

Dicho Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo establece un tipo de tributación mínima del 15 por ciento, a nivel jurisdiccional. **La norma de tributación**



complementaria que da lugar a un impuesto complementario parte de calcular un tipo impositivo diferencial, el tipo de gravamen del impuesto complementario, por diferencia entre el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción y el 15 por ciento. Una vez calculado el tipo de gravamen de la jurisdicción, el mismo debe aplicarse sobre las ganancias netas admisibles en cada jurisdicción, minoradas en un importe calculado en función de la sustancia del grupo en la jurisdicción, a efectos de determinar el importe del impuesto complementario generado a nivel jurisdiccional. Con el fin de atribuir el importe del impuesto complementario que le corresponde a cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, el referido impuesto complementario jurisdiccional debe atribuirse a cada entidad constitutiva del grupo, en dicha jurisdicción, en la proporción existente entre las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva y las ganancias admisibles de la jurisdicción.

Debe hacerse hincapié, de nuevo, en que la extensión de la tributación mínima a los grupos nacionales tiene como finalidad evitar cualquier riesgo de discriminación en un Estado miembro entre una entidad que pertenezca a un grupo con presencia internacional y un grupo de presencia exclusivamente nacional.

III. EL FUTURO DE LA «IMPOSICIÓN MINIMA» TRAS SU INICIADA APLICACIÓN

Tras el continuado esfuerzo realizado por 138 países, en el marco de la OCDE, en torno al desarrollo del emblemático PILAR 2 se ha alzado el obstáculo de un solo país (EE. UU) con poderosas compañías que despliegan su actividad en todo el mundo. En concreto, los 27 países integrantes de la UE se enfrentan al dilema que ofrece la realidad política presente (año 2025), unido a las primeras observaciones que se vienen realizando al respecto de la normativa reguladora de la «imposición mínima» que son consideradas de gran complejidad y que no producirán importantes resultados recaudatorios, sin que falte quienes entienden que la UE se ha dado un «tiro en el pie» conclusión que parece confirmar el posicionamiento USA. ¿acabará la UE dejando en el letargo la «imposición mínima»?

El tiempo dirá y nos confirmará o no las previsiones recaudatorias. En todo caso ya no ha faltado quien para el caso de una recaudación «pírrica» acuda al argumento del efecto disuasorio.

*«Si bien nuestro país ha ido por delante y nuestro sistema ya en el 2022 estableció una tributación mínima, ahora toca dar un paso más bloqueando así cualquier resquicio para limitar la evasión fiscal **no solo con un objetivo recaudatorio, que también, sino disuasorio**. Esto supone evitar que España pierda la recaudación que debiera realizarse en nuestro país, señorías, y supondrá un aporte importante a las arcas públicas españolas. **Se estima que España ha dejado de recaudar 4300 millones de euros por la elusión fiscal de las multinacionales**». [Sra. Álvarez González. Grupo Parlamentario Socialista. Congreso de los Diputados, Sesión celebrada el 21 de noviembre de 2024]*



No parece fácil contrarrestar la decisiones adoptadas por la Presidencia (2025) de USA consistentes, de un lado en comunicar a la OCDE (Global Tax Deal) que cualquier compromiso de la Administración Biden sobre el acuerdo fiscal global no tiene fuerza ni efecto en los Estados Unidos (sin perjuicio de lo que pueda decidir el Congreso), en definitiva el apartamiento del proyecto del PILAR 2; por otra parte, el 21 de febrero de 2025, el presidente Donald Trump emitió una Orden Ejecutiva titulada "**Defendiendo a las empresas e innovadores estadounidenses contra la extorsión y las sanciones injustas en el extranjero**" que persigue la protección de las empresas estadounidenses, especialmente en el sector tecnológico, ante lo que se consideran prácticas impositivas y regulatorias discriminatorias y extorsivas impuestas por gobiernos extranjeros.

Dado que la segunda problemática que se le va a plantear a la UE es la de su estrategia respecto de las empresas tecnológicas USA que han sido objeto de importantes sanciones y control de operatividad, nos permitimos avanzar en análisis prospectivo de lo que el futuro puede brindar, reproduciendo en su literalidad el contenido de Orden ejecutiva mencionada anteriormente.

ACCIONES PRESIDENCIALES

DEFENDIENDO A LAS EMPRESAS E INNOVADORES ESTADOUNIDENSES DE LA EXTORSIÓN EN EL EXTRANJERO Y DE LAS MULTAS Y SANCIONES INJUSTAS

21 de febrero de 2025

MEMORÁNDUM PARA EL SECRETARIO DE HACIENDA

EL SECRETARIO DE COMERCIO
EL REPRESENTANTE COMERCIAL DE LOS ESTADOS UNIDOS
EL CONSEJERO PRINCIPAL DEL PRESIDENTE PARA EL COMERCIO
Y MANUFACTURA

ASUNTO: Defensa de las empresas e innovadores estadounidenses contra la extorsión en el extranjero y las multas y sanciones injustas

Sección 1. Finalidad. En los últimos años, el producto interno bruto de la economía digital de los Estados Unidos por sí solo, impulsado por las empresas tecnológicas estadounidenses de vanguardia, ha sido mayor que toda la economía de Australia, Canadá o la mayoría de los miembros de la Unión Europea. En lugar de empoderar a sus propios trabajadores y economías, los gobiernos extranjeros han ejercido cada vez más autoridad extraterritorial sobre las empresas estadounidenses, particularmente en el sector tecnológico, obstaculizando el éxito de estas empresas y apropiándose de ingresos que deberían contribuir al bienestar de nuestra nación, no a los suyos.

A partir de 2019, varios socios comerciales promulgaron impuestos a los servicios digitales (DST) que podrían costar a las empresas estadounidenses miles de millones de dólares y que los funcionarios de gobiernos extranjeros admiten



abiertamente que están diseñados para saquear a las empresas estadounidenses. Además, los países extranjeros han adoptado regulaciones que rigen los servicios digitales que son más onerosas y restrictivas para las empresas estadounidenses que para sus propias empresas nacionales. Otros regímenes legales extranjeros limitan los flujos de datos transfronterizos, exigen que los servicios de streaming estadounidenses financien las producciones locales y cobran tarifas por el uso de la red y la terminación de Internet. Todas estas medidas violan la soberanía estadounidense y los empleos estadounidenses en el extranjero, limitan la competitividad global de las empresas estadounidenses y aumentan los costos operativos estadounidenses, al tiempo que exponen nuestra información confidencial a reguladores extranjeros potencialmente hostiles.

Mi Administración no permitirá que las empresas y los trabajadores estadounidenses y los intereses económicos y de seguridad nacional de los Estados Unidos se vean comprometidos por políticas y prácticas unilaterales y anticompetitivas de gobiernos extranjeros. Las empresas estadounidenses ya no apuntalarán las economías extranjeras fallidas a través de multas e impuestos extorsivos.

Es política de mi Administración que cuando un gobierno extranjero, a través de su estructura tributaria o regulatoria, impone una multa, sanción, impuesto u otra carga que sea discriminatoria, desproporcionada o diseñada para transferir fondos significativos o propiedad intelectual de empresas estadounidenses al gobierno extranjero o a las entidades nacionales favorecidas del gobierno extranjero, mi Administración actuará, la imposición de aranceles y la adopción de otras medidas de respuesta necesarias para mitigar el daño a los Estados Unidos y reparar cualquier desequilibrio resultante.

Al adoptar esas medidas de respuesta, mi Administración tendrá en cuenta:

- a) los impuestos a las empresas de los Estados Unidos por gobiernos extranjeros, incluidos los que puedan discriminar a las empresas de los Estados Unidos;
- b) las reglamentaciones impuestas a las empresas de los Estados Unidos por gobiernos extranjeros que pudieran inhibir el crecimiento o las operaciones previstas de las empresas de los Estados Unidos;
- (c) cualquier acto, política o práctica de un gobierno extranjero que pueda requerir que una empresa de los Estados Unidos ponga en peligro su propiedad intelectual; y
- (d) Cualquier otro acto, política o práctica de un gobierno extranjero que sirva para socavar la competitividad global de las empresas de los Estados Unidos.

El art. 3. Responsabilidades de la agencia. (a) El Representante Comercial de los Estados Unidos determinará, de conformidad con la ley aplicable, si se renuevan



las investigaciones bajo la sección 301 de la Ley de Comercio de 1974 (19 U.S.C. 2411) de los DST de Francia, Austria, Italia, España, Turquía y el Reino Unido, que se iniciaron bajo mi Administración el 16 de julio de 2019 y el 5 de junio de 2020. Si el Representante de Comercio de los Estados Unidos decide reanudar dichas investigaciones, tomará todas las medidas apropiadas y factibles en respuesta a dichos DST.

(b) El Representante de Comercio de los Estados Unidos determinará, desconformidad con la sección 302(b) de la Ley de Comercio de 1974 (19 U.S.C. 2412(b)) (sección 302(b)), si investiga el DST de cualquier otro país que pueda discriminar contra las empresas de los Estados Unidos o gravar o restringir el comercio de los Estados Unidos. Determinará además si se presenta la presentación de un grupo especial de conformidad con el Acuerdo entre los Estados Unidos, México y el Canadá sobre el impuesto sobre el destino impuesto por el Canadá y si se investiga el impuesto sobre el comercio de Canadá de conformidad con la sección 302(b). Al tomar estas determinaciones, el Representante Comercial de los Estados Unidos consultará con el Secretario del Tesoro, según corresponda.

(c) El Secretario del Tesoro, el Secretario de Comercio y el Representante Comercial de los Estados Unidos identificarán conjuntamente las prácticas comerciales y otras prácticas regulatorias de otros países, incluidas, entre otras, las descritas en la sección 2 de este memorándum, que discriminen, afecten desproporcionadamente o socaven de otro modo la competitividad global o la operación prevista de las empresas de los Estados Unidos. en la economía digital y, en general, y me recomendarán medidas adecuadas para contrarrestar tales prácticas en virtud de las autoridades aplicables. El Representante Comercial de los Estados Unidos incluirá los resultados de esta revisión como parte del informe requerido en la sección 5(c) del Memorándum Presidencial del 20 de enero de 2025 (Política Comercial de América Primero) (Memorándum de Política Comercial de América Primero).

(d) El Secretario del Tesoro, el Secretario de Comercio y el Representante Comercial de los Estados Unidos investigarán si algún acto, política o práctica de cualquier país de la Unión Europea o del Reino Unido tiene el efecto de exigir o incentivar el uso o desarrollo de los productos o servicios de las empresas de los Estados Unidos de manera que socave la libertad de expresión y el compromiso político o modere el contenido. y recomendar medidas apropiadas para contrarrestar tales prácticas en virtud de las autoridades aplicables. El Representante Comercial de los Estados Unidos incluirá los resultados de esta revisión como parte del informe requerido en la sección 5(c) del Memorándum de Política Comercial America First.

(e) El Secretario del Tesoro, en consulta con el Secretario de Comercio y el Representante Comercial de los Estados Unidos, determinará si algún país extranjero somete a ciudadanos o empresas de los Estados Unidos, incluidos, entre otros, los de la economía digital, a impuestos discriminatorios o extraterritoriales, o si tiene alguna medida fiscal que socave la competitividad global de las empresas de los



Estados Unidos. es inconsistente con cualquier tratado fiscal de los Estados Unidos, o es procesable de otra manera bajo la sección 891 del título 26 del Código de los Estados Unidos, u otra autoridad legal relacionada con los impuestos. El Secretario del Tesoro incluirá los resultados de esta determinación como parte de la informe requerido en la sección 2 del Memorándum Presidencial del 20 de enero de 2025 (Acuerdo Fiscal Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)).

(f) El Representante Comercial de los Estados Unidos identificará las herramientas que los Estados Unidos pueden utilizar para asegurar entre los socios comerciales una moratoria permanente sobre los derechos de aduana sobre las transmisiones electrónicas. El Representante Comercial de los Estados Unidos incluirá los resultados de esta revisión como parte del informe requerido en la sección 5(c) del Memorándum de Política Comercial America First.

(g) El Representante Comercial de los Estados Unidos, en consulta con el

Secretario de Comercio y el Asesor Principal del Presidente para Comercio y Manufactura, establecerá un proceso que permita a las empresas estadounidenses informar al Representante Comercial de los Estados Unidos sobre las prácticas fiscales o regulatorias extranjeras que perjudiquen desproporcionadamente a las empresas estadounidenses.

El art. 4. Disposiciones generales. (a) Nada de lo dispuesto en este memorándum se interpretará en el sentido de menoscabar o afectar de otro modo:

(i) la autoridad otorgada por ley a un departamento o agencia ejecutiva, o al jefe de los mismos; o

(ii) las funciones del Director de la Oficina de Administración y Presupuesto relacionadas con propuestas presupuestarias, administrativas o legislativas.

(b) Este memorándum se implementará de conformidad con la ley aplicable y sujeto a la disponibilidad de créditos.

(c) Este memorándum no tiene la intención de, y no crea, ningún derecho o beneficio, sustantivo o procesal, exigible por ley o en equidad por ninguna parte contra los Estados Unidos, sus departamentos, agencias o entidades, sus funcionarios, empleados o agentes, o cualquier otra persona.

(d) Se autoriza y ordena al Representante Comercial de los Estados Unidos que publique este memorándum en el Registro Federal.

La cuestión no será fácil de resolver por la UE pues es sumamente compleja y necesitada de acuerdos unánimes; hoy por hoy, parece impensable que la UE abandone el Pilar 2, su entusiasmo por la «Regla de Pagos Infragravados». Desde luego que no



faltarán posicionamientos en favor de medidas que inhiban los efectos de la «imposición mínima» apoyados en argumentos como los ya mencionados [complejidad de la normativa reguladora de la «imposición mínima» y previsiones recaudatorias] y a la vista de las radicales medidas «respuesta» que en estos tiempos pueda adoptar la Presidencia USA.

Se diga lo que se diga, se piense lo que se quiera pensar, USA es una poderosa máquina económico-financiera poblada de grandes empresas, con una industria importante que previsiblemente irá a más, con niveles tecnológicos que la UE es incapaz de alcanzar.

IV. PRESENTACIÓN INTRODUCTORIA DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY 7/2024 EN MATERIA DE «IMPOSICIÓN MÍNIMA»

LEY 7/2024, de 20 de diciembre. Establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 26694 del BOE núm. 307 de 2024](#)

La LEY 7/2024 entró en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023. No obstante, las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados 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 esta ley que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

👉 La LEY dispone:

- Normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único, que sean coherentes con el Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo en 2021, y sigan de cerca las Reglas modelo de la OCDE acordadas por dicho Marco Inclusivo.
- Un tipo de tributación mínima del 15 por ciento, a nivel jurisdiccional. La norma de tributación complementaria que da lugar a un impuesto complementario parte de calcular un tipo impositivo diferencial, el tipo de gravamen del impuesto complementario, por diferencia entre el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción y el 15 por ciento. Una vez calculado el tipo de gravamen de la jurisdicción, el mismo debe aplicarse sobre las ganancias netas admisibles en cada jurisdicción, minoradas en un importe calculado en función de la sustancia del grupo en la



jurisdicción, a efectos de determinar el importe del **impuesto complementario generado a nivel jurisdiccional**.

- 👉 La LEY atribuye el impuesto complementario jurisdiccional:
 - a cada entidad constitutiva del grupo, en dicha jurisdicción, en la proporción existente entre las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva y las ganancias admisibles de la jurisdicción.
- 👉 La LEY se adopta:
 - en un contexto internacional determinado por las iniciativas adoptadas en el marco de la OCDE, donde destacan las denominadas Normas modelo, y en la Unión Europea, la Directiva (UE) 2022/2523 de la cual esta ley es transposición. Conforme con dicho contexto, deben tenerse en cuenta, en particular, como criterios interpretativos, en el marco del artículo 3.1 del Código Civil, las Normas modelo de la 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.

A su vez, al margen de lo anterior, se recoge expresamente a estos efectos que, en su caso, dichos criterios puedan reconocerse expresamente y publicitarse como tales a través de las resoluciones de la persona titular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda a las que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

V. DESARROLLO ANALÍTICO DEL TEXTO LEGAL RELATIVO A LA «IMPOSICIÓN MÍNIMA»

1. Articulado de la LEY

- TÍTULO PRELIMINAR (Hecho imponible)

El Impuesto Complementario se define como un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que se aplica sobre todo el territorio español y cuya configuración se **sustenta sobre tres modalidades**, las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario.

✓ El impuesto complementario nacional es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud que radiquen en territorio español. Dicho impuesto que se calcula y abona en territorio español:



- Tendrá la consideración de «impuesto nacional admisible» en la medida en que proporcione, al menos, un resultado coincidente con el resultante de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas en territorio español por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siempre que dicho grupo esté sometido, en España, a un tipo de tributación efectivo inferior al tipo de tributación mínimo, el 15 por ciento.

Al respecto, se añade en el Preámbulo, es preciso señalar que el impuesto complementario nacional previsto en la LEY se ha configurado de forma que arroje un resultado equivalente, sin perjuicio de sus particularidades. En este sentido, se recalca el hecho de que, al existir identidad entre el contribuyente y las rentas que son objeto de gravamen, no resulta necesario regular reglas de prioridad equivalentes a las previstas en la aplicación del Impuesto Complementario primario o las normas de compensación previstas en el artículo 27 de la LEY.

Artículo 27 Normas de compensación

Cuando una entidad matriz, contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 6 de esta ley, ostente una participación indirecta en una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo, a través de una entidad matriz intermedia o de una entidad matriz parcialmente participada que esté sujeta a una regla de inclusión de rentas admisible, en el período impositivo, el impuesto complementario primario adeudado por dicho contribuyente se reducirá en un importe igual a la parte del impuesto complementario adeudado por la entidad matriz intermedia o la entidad matriz parcialmente participada que deba serle atribuida con arreglo al apartado 2 del artículo 26 de esta ley.

Así, en la medida que, al contrario que en el impuesto complementario primario, por la propia configuración de esta modalidad, a efectos de calcular el importe del impuesto complementario nacional de estas entidades, resulta indiferente el porcentaje de participación que se ostente sobre las mismas sin necesidad de atender a dicho porcentaje de participación para determinar su impuesto complementario nacional. Asimismo, a efectos del impuesto complementario nacional, el apartado 3 del artículo 25 regula determinados supuestos en los que no resultarán de aplicación algunas de las reglas de atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas previstas en el artículo 20 de esta ley.

- En virtud del impuesto complementario nacional, cada entidad constitutiva de un grupo nacional o multinacional, radicada en España, estará sujeta al impuesto complementario por las rentas obtenidas por dicha entidad, cuando hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo.



- ✓ El impuesto complementario primario es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales que no radiquen en territorio español.
- ✓ El impuesto complementario secundario, consecuencia de aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados, 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 de inclusión de rentas admisible.

▪ TÍTULO II (Definiciones)

En general, este [Título II] en su también artículo único, incluye las definiciones de los diferentes conceptos que se desarrollan a largo de la norma. En particular, a lo largo de sus disposiciones la LEY incluye las definiciones de figuras diversas que responden a situaciones específicas. Las definiciones [44] que se hace referencia en el inciso primero [en general] son las siguientes:

1) «crédito fiscal reembolsable admisible»	2) «crédito fiscal reembolsable no admisible»	3) «distorsión significativa de la competencia»
4) «entidad»	5) «entidad constitutiva»	6) «entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo»
7) «entidad constitutiva declarante»	8) «entidad de inversión»:	9) «entidad de servicios de pensiones»
10.«entidad declarante designada»	11) «entidad matriz»	12) «entidad matriz intermedia»
13. «entidad matriz parcialmente participada»	14) «entidad matriz última»	15) «entidad principal»
16) «entidad pública»	17) «entidad titular de una entidad constitutiva»	18) «entidad transparente»
19) «establecimiento permanente»:	20) «estados financieros consolidados»	21) «fondo de inversión»
22) «fondo de pensiones»	23) «ganancias o pérdidas admisibles»	24) «grupo»:
25) «grupo multinacional»:	26) «grupo nacional de gran magnitud»	27) «Impuesto Complementario»
28) «Impuesto complementario nacional admisible»	29) «impuesto imputado reembolsable no admisible»	30) «instrumento de inversión inmobiliaria»
31) «jurisdicción con un nivel impositivo bajo»	32) «norma de contabilidad financiera aceptable»	33) «norma de contabilidad financiera autorizada»:
34) «organización internacional»	35) «organización sin ánimo de lucro»	36) «participación de control»
37) «participación en una entidad»	38) «período impositivo»	39) «régimen fiscal de las sociedades extranjeras controladas»



40) «régimen tributario de distribución admisible»	41) «regla de beneficios insuficientemente gravados admisible»	42) «regla de inclusión de rentas admisible»
43) «tipo impositivo mínimo»: 15 por ciento»	44) «valor neto contable de los activos materiales»:	

▪ TÍTULO III (Ámbito subjetivo y reglas de sujeción)

- El Impuesto solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo.

- Se especifican y definen los contribuyentes en cada una de las modalidades de Impuesto complementario.

- Se denominan «entidades constitutivas» a todas las entidades miembros que forman parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud. La regla de localización de tales entidades de incluye el artículo 8 (Localización de las entidades constitutivas). A los efectos de la LEY:

1. Una entidad, distinta de una entidad transparente, radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales atendiendo a su sede de dirección, su lugar de creación o a un criterio análogo.

«Cuando no pueda determinarse la jurisdicción en la que radica una entidad constitutiva, distinta de una entidad transparente, con arreglo al párrafo anterior, se considerará que radica en la jurisdicción en la que se ha creado»

2. Una entidad transparente se considerará sin residencia, a menos que sea la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud o esté obligada a aplicar una regla de inclusión de rentas de conformidad con la LEY en cuyo caso la entidad transparente se considerará que radica en la jurisdicción en la que se ha creado.

3. El establecimiento permanente a que se refiere el artículo 5, punto 19, **letra a)**, de la LEY, se considerará radicado en la jurisdicción en la que sea tratado como establecimiento permanente y esté sujeto a tributación por la renta en virtud del convenio fiscal aplicable.

a) Un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en una jurisdicción en la que se trate como establecimiento permanente de conformidad con un convenio fiscal aplicable, siempre que dicha jurisdicción grave la renta que se le atribuya con



arreglo a una disposición similar al artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su última versión revisada;

El establecimiento permanente a que se refiere:

- el artículo 5, punto 19 (Establecimiento permanente), letra b), de la LEY, se considerará radicado en la jurisdicción en la que esté sometido a tributación en los términos dispuestos en dicha letra.

b) Si no existe convenio tributario alguno aplicable, un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en una jurisdicción que grave la renta atribuible a dicho establecimiento en términos netos de forma similar a la que grava a sus propios residentes fiscales;

- el artículo 5, punto 19, letra c), de la LEY, se considerará radicado en la jurisdicción en la que esté situado a que se refiere dicha letra.

c) Si una jurisdicción no tiene un régimen del impuesto que grave los beneficios empresariales, un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en dicha jurisdicción que se trataría como establecimiento permanente según el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su versión revisada, siempre que dicha jurisdicción hubiera tenido derecho a gravar las rentas que habrían sido atribuibles al establecimiento de conformidad con el artículo 7 de dicho Convenio;

- El artículo 5, punto 19, letra d), de la LEY se considerará sin residencia.

d) Un lugar de negocios o un lugar considerado como tal no descrito en las letras a) a c) anteriores a través del cual se lleven a cabo operaciones fuera de la jurisdicción en la que radique la entidad, siempre que dicha jurisdicción conceda una exención a las rentas atribuibles a dichas operaciones;

4. Cuando una entidad constitutiva esté radicada en dos jurisdicciones que hayan suscrito un convenio fiscal aplicable que esté en vigor, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales en virtud de dicho convenio fiscal.

Se aplicará lo dispuesto en el apartado 5 siguiente si el mencionado convenio fiscal exige que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo mutuo sobre la residencia considerada a efectos fiscales de la entidad constitutiva, y este acuerdo no se alcanza.



En caso de no eliminación de la doble imposición en virtud del convenio fiscal aplicable, debido al hecho de que una entidad constitutiva sea residente a efectos fiscales en ambas partes contratantes, se aplicará lo dispuesto en el apartado 5 siguiente.

5. Cuando se considere que una entidad constitutiva radique en dos jurisdicciones y estas no tengan un convenio fiscal aplicable, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que se haya pagado el importe más elevado de los impuestos cubiertos correspondientes al periodo impositivo, sin tomar en consideración, a estos efectos, el importe derivado de la aplicación del régimen especial de sociedades extranjeras controladas. Si el importe de los citados impuestos cubiertos en ambas jurisdicciones es el mismo o nulo, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, correspondiente al periodo impositivo, calculado por la entidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley, sea mayor.

Si el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica en ambas jurisdicciones es el mismo o nulo, la entidad constitutiva se considerará sin residencia, a menos que sea una entidad matriz última, en cuyo caso se considerará que radica en la jurisdicción en la que fue creada.

6. Cuando, como resultado de la aplicación de los apartados 4 y 5 anteriores, una entidad matriz radique en una tercera jurisdicción en la que no esté sujeta a una regla de inclusión de rentas admisible, la otra jurisdicción que disponga de una regla de inclusión de rentas admisible podrá exigir que dicha entidad matriz aplique tal regla, salvo que un convenio fiscal aplicable prohíba la aplicación de dicha regla.

Si, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, la regla de inclusión de rentas admisible se refiere a la regla aplicable por un Estado miembro, la entidad matriz aplicará la mencionada regla, salvo que un convenio fiscal aplicable prohíba su aplicación.

7. Cuando una entidad constitutiva cambie de localización en el transcurso de un periodo impositivo, se considerará que radica en la jurisdicción en la que, con arreglo al presente artículo, lo estaba al comienzo de dicho periodo impositivo.

ATENCIÓN

Se excluyen de la aplicación de la LEY las entidades públicas, las organizaciones internacionales, los fondos de pensiones y las organizaciones sin ánimo de lucro. Del mismo modo, tienen la consideración de entidades excluidas los fondos de inversión y los instrumentos de inversión inmobiliaria cuando tengan la consideración de entidad matriz última del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siendo esta última una exclusión técnica, en la medida en que las rentas obtenidas por dichas entidades se gravan en sede de sus titulares.



▪ TÍTULOS IV (Base imponible del Impuesto complementario), V (Determinación de los impuestos cubiertos ajustados) y VI (Tipo impositivo efectivo)

- Base imponible del impuesto complementario [Determinación de los impuestos cubiertos ajustados]

i) Parte del resultado contable de la entidad constitutiva, el cual deberá ser ajustado con arreglo a lo previsto en la LEY, con el fin de determinar las denominadas «ganancias o pérdidas admisibles».

ii) En caso de que no fuera posible determinar el resultado contable de una entidad constitutiva, de acuerdo con lo expuesto en i), el resultado contable de la entidad constitutiva correspondiente al periodo impositivo podrá determinarse utilizando otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada, en los términos definidos en el artículo 5, punto 32 de la LEY.

32) «norma de contabilidad financiera aceptable»: las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad] y los principios contables generalmente aceptados de Australia, Brasil, Canadá, los Estados miembros de la Unión Europea, los Estados miembros del Espacio Económico Europeo, Hong Kong (China), Japón, México, Nueva Zelanda, la República Popular China, la República de la India, la República de Corea, Rusia, Singapur, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos de América;

iii) Tratándose del **impuesto complementario nacional**, la norma señala que la determinación del resultado contable de la entidad constitutiva podrá realizarse, bien partiendo de la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación, bien partiendo de las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva.

iv) Los ajustes que deberán practicarse para determinar las ganancias o pérdidas admisibles son, entre otros, el gasto contable del impuesto que grave los beneficios empresariales; los denominados dividendos excluidos, que son aquellos que proceden de una participación igual o superior al 10 por ciento o de una participación inferior a dicho porcentaje con un período de tenencia de al menos un año; las rentas negativas o positivas derivadas de la transmisión de una participación en la que se posea un porcentaje igual o superior.



v) Se establecen reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos.

vi) Se regulan las especialidades para el reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre la entidad principal y un establecimiento permanente, siempre que dichas entidades tengan la consideración de entidades constitutivas con arreglo a la LEY, así como las reglas especiales para la imputación de las ganancias o pérdidas admisibles obtenidas por las entidades transparentes a sus socios.

vii) A efectos de determinar la base imponible del impuesto complementario en cada una de las jurisdicciones con un nivel impositivo bajo en las que esté presente el grupo multinacional o nacional de gran magnitud, las ganancias admisibles netas [diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas de la jurisdicción] deberán minorarse en la denominada exclusión de rentas vinculada a la sustancia [es decir, en una cantidad determinada en función de los costes asociados a los trabajadores y del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción] con el fin de garantizar un resultado proporcionado en aquellas situaciones en las que los riesgos de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios son bajos.

viii) La base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LEY, en una jurisdicción y en el período impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con nivel impositivo bajo, por la proporción que represente la ganancia admisible del contribuyente, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas de cada jurisdicción con nivel impositivo bajo.

Artículo 6 Sujetos pasivos y reglas de sujeción

2. Serán contribuyentes del impuesto complementario nacional, por las rentas obtenidas en el período impositivo, las entidades constitutivas de los grupos a que se refiere el apartado anterior cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en territorio español, sea inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley.

3. Serán contribuyentes del impuesto complementario primario las siguientes entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte atribuible a sus participaciones, directas o indirectas, en otras entidades constitutivas, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, respecto de las rentas obtenidas por dichas entidades siempre que hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley:

i) La entidad matriz última.



ii) Una entidad matriz intermedia cuya entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida que radique en un Estado miembro, excepto que:

- La entidad matriz última esté sujeta y aplique un impuesto complementario de acuerdo con una regla de inclusión de rentas admisible, u,
- Otra entidad matriz intermedia ostente, directa o indirectamente, una participación de control sobre la entidad matriz intermedia que radica en territorio español, y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

iii) Una entidad matriz parcialmente participada, excepto que otra entidad matriz parcialmente participada ostente, directa o indirectamente, la totalidad de las participaciones respecto de la primera y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

- Impuestos cubiertos ajustados de la jurisdicción

- Tras la determinación de las ganancias admisibles neta de la jurisdicción debe determinarse el tipo impositivo efectivo de la referida jurisdicción. Para ello, es preciso determinar los impuestos cubiertos ajustados de la jurisdicción:

i) con carácter general se partirá del gasto por impuesto corriente que grava los beneficios de la entidad y se encuentra registrado en los estados financieros de cada una de las entidades constitutivas de la jurisdicción sobre el cual debe practicarse una serie de ajustes.

ATENCIÓN

Entre otros ajustes, procederá el incremento de los impuestos cubiertos en el importe de los impuestos que cumplan la definición de impuestos cubiertos y que hayan sido consignados como gasto al determinar el resultado antes de impuestos, esto es, que no estén registrados como gasto contable por impuesto corriente.

ii) se practicarán 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.

iii) 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 entidad constitutiva y practicando una serie de ajustes sobre el mismo.

- Tipo impositivo efectivo de la jurisdicción.



Determinadas las ganancias admisibles netas y los impuestos cubiertos ajustados [ambos calculados a nivel jurisdiccional] el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción, en el período impositivo, será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas radicadas en la referida jurisdicción, determinados de acuerdo con las reglas señaladas anteriormente, y las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción.

ATENCIÓN

En el cálculo del tipo impositivo efectivo deberán tomarse en consideración las especialidades previstas en esta ley en relación con las entidades sin residencia, las entidades de inversión, los negocios conjuntos o las entidades constitutivas de propiedad minoritaria

▪ **TÍTULO VII (Deuda tributaria)**

ATENCIÓN

A efectos de lo dispuesto en este título, se utilizará el tipo de cambio vigente en el último día del plazo establecido en el artículo 50 de esta ley para el pago en periodo voluntario o en la fecha de pago, si esta fuera anterior.

- Capítulo I. Tipo de gravamen

Artículo 23 LEY [Tipo de gravamen del impuesto Complementario]

A efectos del cálculo del Impuesto Complementario, el tipo de gravamen:

✓ aplicable a los contribuyentes previstos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 6 de la LEY:

Artículo 6 Sujetos pasivos y reglas de sujeción

2. Serán contribuyentes del impuesto complementario nacional, por las rentas obtenidas en el período impositivo, las entidades constitutivas de los grupos a que se refiere el apartado anterior cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en territorio español, sea inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley.

3. Serán contribuyentes del impuesto complementario primario las siguientes entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte atribuible a sus participaciones, directas o indirectas, en otras entidades constitutivas, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, respecto de las rentas obtenidas por dichas entidades siempre que hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley:



i) La entidad matriz última.

ii) Una entidad matriz intermedia cuya entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida que radique en un Estado miembro, excepto que:

– La entidad matriz última esté sujeta y aplique un impuesto complementario de acuerdo con una regla de inclusión de rentas admisible, u,

– Otra entidad matriz intermedia ostente, directa o indirectamente, una participación de control sobre la entidad matriz intermedia que radica en territorio español, y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

iii) Una entidad matriz parcialmente participada, excepto que otra entidad matriz parcialmente participada ostente, directa o indirectamente, la totalidad de las participaciones respecto de la primera y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

4. Serán contribuyentes del impuesto complementario secundario las entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, y la entidad matriz última radique en una jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible o cuando radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, así como cuando la entidad matriz última sea una entidad excluida, en los términos señalados en esta ley.

Asimismo, serán contribuyentes del impuesto complementario secundario las entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo cuya entidad matriz última radique en un Estado miembro que haya optado por no aplicar la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 50 de la Directiva (UE) 2022/2523.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las entidades constitutivas que sean entidades de inversión.

✓ en el período impositivo y en relación con cada jurisdicción,

✓ será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo a que se refiere el punto 43 del artículo 5 de esta ley y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la LEY expresado en términos porcentuales.



En conclusión:

1º El tipo de gravamen del impuesto complementario para una jurisdicción correspondiente a un periodo impositivo, será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo del 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo calculado a nivel jurisdiccional.

2º Cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un periodo impositivo sea inferior al tipo impositivo mínimo, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente a dicha jurisdicción, en cualquiera de sus modalidades, el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario o el impuesto complementario secundario.

3º El tipo de gravamen del impuesto complementario de cada entidad constitutiva, radicada en la jurisdicción, ha de coincidir con el tipo de gravamen obtenido para dicha jurisdicción, calculado por diferencia entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción; tipo de gravamen que debe aplicarse sobre la base imponible del período de cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en la jurisdicción, calculada en los términos anteriormente expuestos, a efectos de determinar la cuota del Impuesto Complementario de la entidad.

ii) Cuota del Impuesto Complementario (Título VII. Capítulo II)

Conforme lo dispuesto en el artículo 24 de la LEY:

- Apartado 1.

La **cuota del Impuesto Complementario** de una entidad constitutiva radicada en territorio español en el periodo impositivo será el resultado de adicionar a la cuota del impuesto complementario nacional [impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 6 de la LEY cuyo importe será el resultado de aplicar el impuesto complementario nacional, regulado en el capítulo III del propio Título VII, conforme al apartado 5 del presente artículo 24] la cuota del impuesto complementario primario y la cuota del impuesto complementario secundario.

i) **Cuota del impuesto complementario primario:** será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 6 de la LEY. Su importe será el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas regulada en el capítulo IV del propio Título VII, conforme al apartado 5 del mismo artículo 24.

ii) **Cuota del impuesto complementario secundario:** será aquella que se haya atribuido a los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 6 de la LEY, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de la LEY.



PRECISIONES

- Apartado 2

Periodo impositivo en el que el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción en la que radiquen las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud sea inferior al tipo impositivo mínimo:

Los contribuyentes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LEY calcularán el impuesto complementario de dicha jurisdicción. Asimismo, determinarán el impuesto complementario que corresponda a cada una de las entidades constitutivas que tengan ganancias admisibles y, que hayan sido incluidas en el cálculo de las ganancias admisibles netas de dicha jurisdicción. A efectos de lo dispuesto en este apartado se tendrán en consideración las reglas contenidas en los capítulos III, IV, V y VI del presente título VII

- Apartado 3

Tipo de gravamen del impuesto complementario de una jurisdicción, en el período impositivo:

será la diferencia positiva, en puntos porcentuales, entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la LEY.

- Apartado 4

Impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, en el período impositivo:

será el importe positivo, en su caso, que resulte de multiplicar el tipo de gravamen de la referida jurisdicción, a que se refiere el apartado anterior, por la base imponible de la jurisdicción, determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15 de la LEY

El importe del impuesto complementario de una jurisdicción en el período impositivo:

se incrementará en el impuesto complementario adicional que, en su caso, resulte exigible y se minorará en el importe del impuesto complementario nacional admisible que hubiera sido exigido en otras jurisdicciones con un nivel impositivo bajo.

[...]

- Apartado 5

Impuesto complementario de una entidad constitutiva, en el período impositivo:



será el resultado de multiplicar el impuesto complementario de la jurisdicción en la que radique, por la proporción existente entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles agregadas de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción.

- Apartado 6.

Impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo que se corresponde con un nuevo cálculo efectuado de conformidad con el apartado 1 del artículo 30 de la LEY respecto de una jurisdicción, y no se registran ganancias admisibles netas en dicha jurisdicción en el periodo impositivo en el que se lleva a cabo el nuevo cálculo:

El impuesto complementario adicional será atribuido a cada entidad constitutiva que radique en la referida jurisdicción, utilizando la fórmula establecida en el apartado 4 del presente artículo, tomando en consideración las ganancias admisibles de las entidades constitutivas en los periodos impositivos afectados por el nuevo cálculo, de conformidad con el apartado 1 del artículo 30 de la LEY.

- Apartado 7.

El impuesto complementario de cada entidad constitutiva sin residencia:

se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente del impuesto complementario correspondiente a todas las demás entidades constitutivas.

- Apartado 8.

Cuota del Impuesto Complementario del territorio español en el periodo impositivo: será el resultado de adicionar al importe del impuesto complementario de la jurisdicción española, en el período, ya sea en la modalidad de impuesto complementario nacional o en la de impuesto complementario primario, determinado de conformidad con el apartado 4 del propio artículo 24 este artículo, el importe del impuesto complementario secundario atribuido a la jurisdicción española de conformidad con lo dispuesto el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

Las disposiciones de los capítulos I y II resumidas hasta aquí se completan con las particulares normas que se contienen en los artículos siguientes: 25 «Impuesto complementario nacional» (Capítulo III); 26 «Atribución del impuesto complementario primario» y 27 «Normas de compensación» (Capítulo IV); 28 «Aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados» y 29 «Cálculo y atribución del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados» (Capítulo V); 30 «Impuesto complementario adicional» (Capítulo VI)

▪ TÍTULO VIII (Periodo impositivo y devengo)



1. Período impositivo del Impuesto Complementario de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud: coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural.

2. Devengo: último día del período impositivo.

▪ TÍTULO IX (No exigibilidad del Impuesto Complementario)

El Título al que pasamos a referiros a continuación incluye dos artículos (33 y 34). La interpretación de los dos indicados artículos se realiza en el Preámbulo en los siguientes términos,

i) Artículo 33. Exclusión de minimis

La exclusión de minimis pretende lograr un equilibrio entre los objetivos de la reforma del nivel mínimo global de imposición y la carga administrativa para las administraciones tributarias y los contribuyentes. Por ello, cuando la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a un millón de euros, **la entidad constitutiva declarante podrá optar porque el impuesto complementario adeudado por las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción sea igual a cero!**

ii) Artículo 34. No exigibilidad del Impuesto Complementario

Para reducir los costes de cumplimiento y administrativos, se prevé la aplicación de «puertos seguros» mencionados en los apartados 2 y 3 del artículo 34 de referencia.

«ACUERDO INTERNACIONAL ADMISIBLE SOBRE PUERTOS SEGUROS»

Se entenderá por «acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros» un conjunto internacional de normas y condiciones que todas las jurisdicciones han aceptado y que garantice a los grupos incluidos en el ámbito de aplicación de las Normas Modelo de la OCDE la posibilidad de optar por beneficiarse de uno o más puertos seguros para una jurisdicción.

. ii1) **Impuesto complementario primario respecto** de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6 de la LEY, en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otro Estado miembro:



Será cero en el período impositivo, cuando ese Estado miembro exija un impuesto complementario nacional admisible que se haya determinado en el período impositivo de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable de la entidad matriz última o con las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad], excepto por la parte de aquel impuesto complementario adicional que proceda en virtud de lo dispuesto en el artículo 30 de la LEY que no se haya incluido en el mencionado impuesto complementario nacional admisible.

. ii2) **Impuesto complementario primario** respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6 de la LEY, en relación con sus entidades constitutivas que estén sujetas a un impuesto complementario nacional en otra jurisdicción:

Será cero en el período impositivo, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

. ii3) El impuesto complementario de los contribuyentes señalados en el artículo 6 de la LEY, en relación con aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un «acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros»:

Será cero en el período impositivo, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional

▪ TÍTULO X (Regímenes especiales)

El contenido del Título X se distribuye en cuatro capítulos relativo a los regímenes especiales:

- Reestructuración empresarial y negocios conjuntos
- Regímenes de neutralidad y de distribución
- Entidades de Inversión y entidades de inversión de seguros
- Entidades constitutivas de propiedad minoritaria

Al respecto del contenido del Título a que nos venimos refiriendo, en el Preámbulo de la LEY se pone el énfasis en los siguientes aspectos de la normativa reguladora de los regímenes especiales:

- Regulación de las reestructuraciones empresariales y los negocios conjuntos.
- Establecimiento de criterios, cuantitativos y temporales, especiales para determinar:



Cuándo se alcanza el umbral de aplicación de la LEY tras la realización de determinadas operaciones de reestructuración empresarial; -) cuál es el impacto sobre la configuración del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en supuestos de fusión, escisión, o de entrada o salida de una entidad del grupo como consecuencia de la adquisición o transmisión de una participación directa o indirecta en dicha entidad o supuestos en los que una entidad se convierte en la entidad matriz de un nuevo grupo en el período impositivo en que se lleva a cabo la adquisición; -) se prevén normas especiales para la identificación de la entidad matriz última en supuestos de negocios conjuntos o de grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

- Regulación de los regímenes de neutralidad y de distribución de dividendos.

Así:

i) Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud **es fiscalmente transparente, se requieren normas que modulen las ganancias y pérdidas admisibles en sede de las mismas**, en la medida en que se garantice la tributación de sus ganancias en sede de sus socios, habiéndose imputado a estos tales ganancias o pérdidas admisibles. En tales supuestos, los impuestos cubiertos de dichas entidades se reducirán proporcionalmente en el importe de las ganancias admisibles que hayan sido imputadas a sus socios.

ii) En el caso de regímenes fiscales que apliquen un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de las participaciones de una entidad, deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los **beneficios distribuidos a los titulares**, la norma prevé igualmente para las entidades matrices últimas sometidas a estos regímenes la reducción de sus ganancias admisibles cuando las mismas tributen en sede de sus titulares, **en busca del principio de neutralidad**.

iii) Supuesto en que la tributación no se produce en el momento de obtener los beneficios, sino en el momento de su distribución, como ocurre en algunos regímenes tributarios de distribución: se prevé la opción de computar el impuesto que debería haber gravado los beneficios en el período impositivo en que se obtuvieron, siempre que los mismos se repartan en los cuatro años siguientes.

- Previsión, para las entidades de inversión que no sean entidades matrices últimas, de un mecanismo de cálculo del tipo impositivo efectivo entidad por entidad, dada la baja tributación a la que se ven sometidas estas entidades en su jurisdicción, para evitar perjudicar el cómputo del tipo efectivo del resto del grupo en la jurisdicción en la que estén radicadas. Asimismo, y como alternativa, se permite que pueda optarse por considerar fiscalmente transparentes a estas entidades o por aplicar un régimen de distribución imponible.

▪ TÍTULO XI (Obligaciones formales)



- Establecimiento de una obligación de información (declaración informativa) diseñada para la totalidad de las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud:

i) Las entidades de referencia podrán identificar a una única entidad constitutiva como entidad designada para presentar, en su nombre y por su cuenta, la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

ii) La información, incluirá los datos identificativos de las entidades constitutivas, la estructura del grupo y todos los necesarios para el cálculo del tipo impositivo efectivo, del impuesto complementario y la atribución de este último a cada jurisdicción y a cada entidad, así como el detalle de las opciones ejercitadas por las entidades del grupo.

- Introducción de un régimen sancionador específico en relación con las obligaciones de información del Impuesto Complementario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 de la Directiva (UE) 2022/2523.

- Regulación del ejercicio de las opciones previstas en la LEY. A saber:

i) Apartado 1) Opciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 7, los apartados 2, letra b), 3, 6 y 9 del artículo 10, y los artículos 44 y 45 de la LEY

[se aplicarán desde el período impositivo en el que se ejerciten y podrá renunciarse a las mismas una vez transcurridos cinco años desde el inicio de dicho período impositivo. La renuncia tendrá una duración mínima de cinco años contados desde el inicio del período impositivo en el que se produzca]

ii) Apartado 2) Opciones a que se refieren, el apartado 7 del artículo 10, el apartado 2 del artículo 14, el apartado 1, letra b) del artículo 18, el apartado 1 del artículo 21, el apartado 1 del artículo 33, y el apartado 1 del artículo 42 de la LEY.

[se aplicarán desde el período impositivo en el que se ejerciten y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique el ejercicio de la renuncia a la misma]

iii) Apartado 3) Opción a que se refiere el apartado 5 del artículo 17 de la LEY.

[será irrevocable y se aplicará a partir del período impositivo en que se ejercite y en los sucesivos en los términos previstos en dicho precepto]

PRECISIONES

- Las opciones citadas en los tres apartados relacionados anteriormente se ejercerán por la entidad constitutiva declarante o por la entidad declarante designada en la declaración informativa del Impuesto Complementario prevista en el apartado 2 del artículo



anterior y les resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Las opciones señaladas en los apartados 1 y 2 relacionados más arriba podrán ser objeto de renuncia por la entidad constitutiva declarante o por la entidad declarante designada en la declaración informativa del Impuesto Complementario prevista en el apartado 2 del artículo anterior y les resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

▪ TÍTULO XII (Gestión del Impuesto)

1. Declaración tributaria (artículo 50 LEY)

- Los contribuyentes o, en su caso, los sustitutos del contribuyente establecidos por esta ley deberán presentar la declaración tributaria por el Impuesto Complementario, en el lugar y la forma que se determine por la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoquinto mes posterior a la conclusión del período impositivo, salvo que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria quinta de esta ley.

- El sustituto del contribuyente podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas

2. Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria (artículo 51 LEY)

- Los sujetos pasivos obligados a presentar la declaración tributaria, en los términos previstos en el artículo 50 LEY o, en su caso, en la disposición transitoria quinta, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

- El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario general de bienes muebles o en el Registro general de bienes de interés cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo setenta y tres de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

3. Liquidación provisional (artículo 52 LEY)

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 139 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.



A propósito de los artículo 50-51-52 de la LEY, en el Preámbulo de la LEY se precisa que:

- Por la LEY se establece que la autoliquidación e ingreso recaerán, con carácter general, sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España, **si bien en determinados supuestos**, quienes deben asumir por ley las obligaciones formales y materiales de algunos contribuyentes derivadas de la declaración y pago del impuesto son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

- La autoliquidación del Impuesto Complementario y el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada deberá realizarse por el contribuyente o, en su caso, por la entidad designada por el legislador en calidad de sustituto del contribuyente en el lugar y forma que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda.

▪ TÍTULO XIII (Facultades de la Administración para determinar la base imponible)

A los efectos de determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario la Administración tributaria aplicará las normas contables previstas en el artículo 9 LEY y demás normativa que resulte de aplicación (artículo 53 LEY («Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios»))

▪ TÍTULO XIV (Evaluación de la equivalencia)

Se regula posible evaluación de equivalencia del Derechos nacional aplicable en otras jurisdicciones.

1. El marco jurídico aplicado en el Derecho nacional de una tercera jurisdicción se considerará equivalente a una regla de inclusión de rentas admisible establecida en la LEY y no se tratará como un régimen fiscal de las sociedades extranjeras controladas siempre que cumpla las condiciones que se establecen en el artículo 54 de la LEY.:

2. Serán de aplicación los procedimientos de notificación simplificada a que se refiere el artículo 55 de la Directiva (UE) 2022/2523 cuando hayan sido acordados de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo.

▪ TÍTULO XV (Orden jurisdiccional)

Atribución a la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, la exclusiva competencia para dirimir las controversias que se susciten derivadas de la LEY. (artículo 55 LEY)

Cuenta la LEY con cinco disposiciones transitorias cuyo contenido se describe sintéticamente:

i) Disposición transitoria primera:



Regula el tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuesto diferido y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición.

ii) Disposición transitoria segunda:

Recoge unos porcentajes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica aplicables con carácter transitorio con el fin de lograr una aplicación atemperada del nuevo impuesto hasta 2032.

iii) Disposición transitoria tercera:

- Dispone que no se exigirá el impuesto complementario nacional a la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español ni a la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español: cuando la matriz última sea una entidad excluida, dentro de los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o en los períodos impositivos que se inicien dentro de los cinco primeros años a partir del primer día del período impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación de la LEY por primera vez.

- Introduce un régimen sancionador específico respecto de la falta de presentación en plazo de las comunicaciones previstas en la disposición transitoria tercera de la LEY.

iv) Disposición transitoria cuarta:

Regula la no exigibilidad del impuesto complementario en los períodos impositivos iniciados entre el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2026, en los que se presente una información país por país admisible, por jurisdicción y período.

v) Disposición transitoria quinta:

Regula un plazo específico para la presentación de la declaración informativa y de la autoliquidación durante el período impositivo de transición.

vi) Disposición transitoria sexta:

Establece que la regla de beneficios insuficientemente gravados arrojará un resultado nulo respecto de la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última para aquellos grupos multinacionales cuyo período impositivo se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026 cuya entidad matriz última hubiese estado gravada por un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.