

La implementación en España del Impuesto complementario GloBE

Alejandro Zubimendi Cavia *

Presentado: 14 de noviembre de 2025 – Aceptado: 18 de enero de 2026 – Publicado: 15 de julio de 2026

Resumen

The recent transposition of the GloBE Directive in Spain, through Law 7/2024 of 20 December, which establishes a Top-up Tax to guarantee a global minimum level of taxation for multinational groups and large-scale domestic groups, opens a new phase to the application of the tax, raising many questions due to the complexity of the regulation and the continuous evolution of safe harbour regimes. This paper analyses the structure of the Spanish regulation, as well as its particularities, both in terms of material and filing obligations.

La reciente transposición de la Directiva GloBE en España, a través de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, 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, abre una nueva fase de aplicación del impuesto en la que se plantean múltiples interrogantes debido a la complejidad de la norma y a la continua evolución de los regímenes de *puerto seguro*. En el presente trabajo se hace un análisis de la estructura de la norma española, así como de sus particularidades, tanto en lo relativo a las obligaciones materiales como en lo relativo a las obligaciones formales.

Keyword: Tax law; Top-up Tax; Pillar Two; GloBE Directive; Minimum level of taxation; International tax competition.

* Universidad Complutense de Madrid (Spain); ✉ azubimendi@epj.es
Profesor Ayudante Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO: 1. Introducción: naturaleza y objeto del impuesto complementario GloBE – 2. Ámbito de aplicación de la ley del impuesto complementario – 3. Determinación y atribución del impuesto complementario – 3.1. Cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto complementario – 3.2. Reglas de atribución del impuesto complementario a los contribuyentes españoles – 4. Obligaciones formales del impuesto complementario – 4.1. La declaración informativa GloBE – 4.1.1. Naturaleza y contenido – 4.1.2. Forma y plazo – 4.2. La comunicación de la identificación de la entidad declarante – 4.3. Régimen sancionador – 5. Gestión del impuesto complementario

1. Introducción: naturaleza y objeto del impuesto complementario GloBE

La Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 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 adelante, Directiva GloBE) ha sido transpuesta en el ordenamiento nacional español a través de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (en adelante, Ley del Impuesto Complementario o LIC). En desarrollo de la LIC, recientemente ha sido aprobado 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 (en adelante Reglamento del Impuesto Complementario o RIC).

La LIC introduce en el ordenamiento jurídico español el Impuesto Complementario, que ha sido diseñado en sede de la OCDE a través del proyecto denominado “Pilar Dos”, insertado dentro del Proyecto BEPS 2.0.¹ Este Impuesto Complementario se ha configurado como un gravamen que trata de asegurar que los beneficios obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan los grandes grupos multinacionales estén sometidos a un nivel mínimo de imposición del 15 % (*jurisdictional blending approach*). Para ello, la OCDE ha ideado un complejo impuesto, complementario al impuesto sobre los beneficios de las empresas, que se configura como un impuesto adicional (Impuesto Complementario) sobre aquellos beneficios que estén sometidos en la jurisdicción en que se originan a un nivel de tributación inferior al 15 %. En caso de no implementarse un impuesto complementario nacional que grave las rentas originadas en dicha jurisdicción, serán otras jurisdicciones a las que se les atribuya la recaudación del Impuesto Complementario conforme a dos reglas de atribución, una primaria y otra secundaria (las reglas *Income Inclusion Rule* -IIR- y *Undetaxed Profit Rule* -UTPR-, respectivamente).²

El enfoque consolidado jurisdiccional (*jurisdictional blending*) del Impuesto Complementario tiene como misión combatir las situaciones de deslocalización de bases imponibles a jurisdicciones de baja tributación que las normas emanadas del Proyecto BEPS no son capaces de combatir eficaz-

1. OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*.

2. La finalidad del proyecto del “Pilar Dos” es establecer una tributación mínima global, forzando a los Países con una tributación efectiva inferior al 15 % a establecer un impuesto complementario nacional sobre sus rentas domésticas a fin de evitar que otros Países se lleven la recaudación sobre dichas rentas. Esta limitación a la competencia fiscal internacional puede afectar sobre todo a Países en vías de desarrollo, que verían cómo sus instrumentos fiscales de atracción de inversión extranjera se tornan ineficaces, pudiendo afectarles incluso en términos de recaudación fiscal. A este respecto, véase A. GARCÍA MORENO, *Aproximación al Impuesto Complementario establecido en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*, en I. MERINO JARA (Dir.), *El impacto de la fiscalidad internacional*, Aranzadi La Ley, 2025, pp. 477-479.

mente.³ No obstante, aunque el Impuesto Complementario no pretende ser en puridad una norma anti-abuso, ya que grava las bases imponibles jurisdiccionales sometidas a una tributación inferior al 15 %, tiene también el objetivo de no penalizar las rentas que son fruto de una verdadera organización de medios materiales y humanos. Por lo que este nuevo impuesto se ha pretendido configurar como una norma cuyo alcance se extienda fundamentalmente a las rentas más móviles y fácilmente deslocalizables fruto de la economía digital, con independencia de si su baja tributación es fruto o no de conductas abusivas.⁴

El Derecho de la Unión Europea ha incorporado los principios y reglas adoptados por la OCDE. Así, la Directiva GloBE ha establecido en su Preámbulo que el Marco de Implementación de la normativa GloBE adoptado por el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS “será útil como fuente de ilustración o interpretación”.⁵ En este sentido, el propio Preámbulo de la LIC también ha recogido que “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”. En el apartado segundo de la Disposición final vigésima primera de la LIC se establece que “[s]e habilita a la persona titular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda para dictar, conforme al artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, disposiciones interpretativas o aclaratorias de esta ley, que podrán recoger, en su caso, los criterios interpretativos derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea”.

A lo largo del presente trabajo, se realizará un análisis de la implementación en España, a través de la LIC, del Pilar Dos, centrándonos en aquellos aspectos más genuinos de la LIC y no armonizados por la Directiva GloBE.

2. Ámbito de aplicación de la ley del impuesto complementario

Respecto a la naturaleza del Impuesto Complementario, el artículo 1 de la LIC declara que se trata de “un tributo de carácter directo y de naturaleza personal”. Además de regularse las dos reglas de atribución de las rentas transfronterizas que permiten a la Administración tributaria española gravar las rentas extranjeras sometidas a baja tributación (las reglas IIR y UTPR), de aplicación obligatoria según la Directiva GloBE, la LIC ha incluido un Impuesto Complementario nacional que permite también gravar las rentas de fuente española. Esta inclusión, de carácter voluntario según la Directiva,⁶ es absolutamente lógica por cuanto que, de no haberse implementado, serían otros Estados los que gravarían, conforme a las reglas IIR o UTPR, las rentas de fuente española sujetas a baja imposición.

En cuanto al ámbito territorial, la LIC extiende su ámbito de aplicación a todo el territorio español,⁷

3. Véanse P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, *La exclusión por sustancia en el Impuesto Mínimo*, en F. D. MARTÍNEZ LAGUNA - D. J. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS (Dir.), *La Tributación Mínima en España. Análisis de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre*, Tirant lo Blanch, 2025, p. 175; A. GARCÍA MORENO (2025), *Aproximación al Impuesto Complementario establecido en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*, en I. MERINO JARA (Dir.), *El impacto de la fiscalidad internacional*, Aranzadi La Ley, 2025, pp. 473-477.

4. Véase P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, *La exclusión por sustancia en el Impuesto Mínimo*, en F. D. MARTÍNEZ LAGUNA - D. J. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS (Dir.), *La Tributación Mínima en España. Análisis de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre*, Tirant lo Blanch, 2025, p. 177.

5. Considerando 22 de la Directiva GloBE.

6. Artículos 1.2 y 11 de la Directiva GloBE.

7. La Directiva GloBE y la LIC establecen como criterio espacial de sujeción al Impuesto Complementario el lugar donde se encuentre “radicada” (“ubicada” en la terminología de la Directiva GloBE) la entidad constitutiva del grupo o el

sin perjuicio de los regímenes tributarios forales concertados en vigor en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.⁸ Así, el Impuesto Complementario ha sido concertado mediante su inclusión en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco⁹ y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.¹⁰ Estos territorios forales tienen competencia, además de para recaudarlo, para aprobar su propia normativa autónoma del Impuesto Complementario,¹¹ aunque esta autonomía normativa está sujeta a dos límites: i) los que se derivan de la propia Directiva GloBE; y ii) el límite específico que se deriva de las referidas Leyes del Concierto Económico con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra y que establece que dichos territorios deberán aplicar idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición del contribuyente, del sustituto del contribuyente y de las reglas para la atribución a cada entidad constitutiva del Impuesto Complementario nacional, del primario y del secundario.¹²

La Directiva GloBE ha sido transpuesta en el ordenamiento español traduciendo muchos de sus conceptos a la tradición jurídico tributaria española y, por tanto, utilizando los principales conceptos clásicos de la teoría de la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, sujeto pasivo y devengo).

Así, el artículo 4 de la LIC establece que “[c]onstituirá el hecho imponible del Impuesto Complementario la obtención de renta por las entidades constitutivas [de un grupo empresarial] con un nivel impositivo bajo, con arreglo a las disposiciones de la presente ley”. Completan el alcance del hecho imponible los artículos 6.1 y 7 de la LIC, en los que se regula el elemento subjetivo de este, incluyendo únicamente dentro del ámbito de aplicación del Impuesto Complementario a los grupos em-

establecimiento permanente de aquella. Para determinar dónde radica una entidad constitutiva, tanto la Directiva GloBE como la LIC remiten a la jurisdicción donde tenga su residencia fiscal conforme a algún criterio de sujeción personal. Así, el artículo 8.1 de la LIC establece que “[u]na 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”. La residencia en España a efectos del Impuesto sobre Sociedades español se producirá alternativamente, conforme al artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuando la entidad esté constituida en España (conforme a las leyes españolas), cuando tenga en España su domicilio social o cuando tenga en España su sede de dirección efectiva.

8. Artículo 2 de la LIC. A este respecto, es importante mencionar que dichas regiones cuentan con un elevado grado de autonomía tributaria, tanto normativa como de gestión de los tributos originados en sus respectivos territorios, al amparo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española. Para un estudio más detallado sobre el Impuesto Complementario en los regímenes forales, véase I. ALONSO ARCE, *La Tributación Mínima y el régimen de Concierto Económico con El País Vasco*, en *Imposición Mínima Global: notas para su aplicación, evaluación de su impacto sobre el sistema tributario doméstico e internacional*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2025, pp. 525-568.
9. Artículo 20 bis de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
10. Artículo 27 bis de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
11. Muy recientemente se han transpuesto las normas del Impuesto Complementario en los territorios forales. Véanse la Norma Foral 6/2025 del Territorio Histórico de Vizcaya, de 12 de diciembre, la Norma Foral 3/2025 del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de 24 de noviembre, la Norma Foral 16/2025 del Territorio Histórico de Álava, de 12 de diciembre, y la Ley Foral 18/2025 de la Comunidad Foral de Navarra, de 22 de diciembre. Las Normas Forales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Vizcaya, Guipúzcoa y Álava) tendrán efectos para los periodos impositivos que se inicien desde 1 de enero de 2025. Para los periodos impositivos iniciados en 2024, el Impuesto Complementario en dichos Territorios Históricos se regula, por remisión, por la normativa estatal (la Ley 7/2024, de 20 de diciembre). A tal respecto véanse la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 4/2024 del Territorio Histórico de Vizcaya, de 27 de diciembre, el Decreto Foral-Norma 2/2024 del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de 27 de diciembre, y el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2024 del Territorio Histórico de Álava, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de diciembre. En cuanto a la Ley Foral 18/2025 de la Comunidad Foral de Navarra, de 22 de diciembre, esta tiene efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.
12. Apartado primero, *in fine*, del artículo 20 bis de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y apartado primero, *in fine*, del artículo 27 bis de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

presariales con un importe neto de la cifra de negocios¹³ (incluyendo la de las entidades excluidas) igual o superior a 750 millones de euros en dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última. No obstante, se excluyen de su ámbito de aplicación determinados tipos de entidades que, por su especial naturaleza, gozan de regímenes de neutralidad fiscal que se han pretendido preservar, tales como las entidades públicas, las organizaciones internacionales, las organizaciones sin ánimo de lucro, los fondos de pensiones y los vehículos de inversión colectiva (mobiliaria e inmobiliaria) que sean la entidad matriz última, así como sus filiales que se dediquen a invertir activos en beneficio de aquellas.

Como ya hemos avanzado, el Impuesto Complementario se configura en torno a tres modalidades impositivas basadas en reglas de atribución. La obligación del pago del Impuesto Complementario devengado con respecto a las rentas de las entidades del grupo extranjeras infragravadas se atribuye conforme a dos reglas de atribución: la *Income Inclusion Rule* (IIR), que atribuye el pago del Impuesto Complementario a las entidades matrices de la entidad extranjera infragravada; y la *Undertaxed Profit Rule* (UTPR), que atribuye de manera residual el pago del Impuesto Complementario no sujeto a una IIR a las entidades del grupo conforme a un reparto formulario. En la transposición de estas reglas en el ordenamiento español, la LIC ha denominado a la regla IIR “Impuesto Complementario Primario” y a la regla UTPR “Impuesto Complementario Secundario”. Además, la LIC ha hecho uso de la facultad conferida por la Directiva GloBE y ha implementado un Impuesto Complementario nacional para gravar también las rentas de todas las entidades del grupo infragravadas que sean residentes en España.

A tal efecto, estarán sujetas al Impuesto Complementario primario a título de contribuyentes la entidad matriz última del grupo cuando tenga su residencia fiscal en España o, en otro caso, una matriz intermedia española siempre que la regla IIR no sea aplicable en otro país por la entidad matriz última del grupo o por otra entidad matriz intermedia de nivel superior,¹⁴ siendo gravadas por dicho impuesto las rentas de sus respectivas entidades filiales extranjeras infragravadas.

El Impuesto Complementario secundario grava las rentas de todas las entidades del grupo extranjeras infragravadas que no sean gravadas (en España o en cualquier otro país) por una regla IIR, siendo contribuyentes las entidades del grupo con residencia fiscal española que tengan cierto nexo material con la renta infragravada conforme a un reparto formulario.

En el caso del Impuesto Complementario nacional, las propias entidades infragravadas españolas serán las contribuyentes del Impuesto Complementario nacional, tal y como se establece en el artículo 6.2 de la Ley. De esta manera, el legislador español reestablece una tributación mínima sobre sus propias rentas y evita así que otros Países se lleven la recaudación sobre dichas rentas en aplicación de las reglas IIR o UTPR.

No obstante, por razones de eficacia y simplicidad recaudatoria, la LIC ha previsto, en su artículo 6.5, que tendrán la condición de sustituto del contribuyente¹⁵ del Impuesto Complementario (en

13. La Reglas Modelo GloBE hacen referencia a “revenue” y la Directiva GloBE a “ingresos”. A este respecto, los párrafos 10.3 y 10.4 de los Comentarios al artículo 1 de las Reglas Modelo GloBE señalan que dentro de este concepto se incluyen, además de los ingresos derivados de las actividades ordinarias del grupo, las ganancias de capital y los ingresos extraordinarios; véase OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 20. No obstante, la LIC ha traducido este término como “importe neto de la cifra de negocios”, término que, a la luz del artículo 35.2 del Código de Comercio, solo incluye los ingresos derivados de las actividades ordinarias de la empresa. Véase al respecto, F. REMÓN PEÑALVER, D. ARRIBAS PLAZA, *Ámbito subjetivo*, en *Imposición Mínima Global: notas para su aplicación, evaluación de su impacto sobre el sistema tributario doméstico e internacional*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2025, p. 168.

14. Adicionalmente, el Impuesto Complementario primario también será aplicable en España sobre las rentas de las filiales extranjeras infragravadas por una entidad matriz parcialmente participada residente fiscal en España, con independencia de la regla IIR sea aplicada por la entidad matriz última o por otra entidad matriz intermedia de nivel superior.

15. De acuerdo con el artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), el contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, mientras que el sustituto del contribu-

sus tres modalidades) las siguientes entidades, con arreglo al siguiente orden de prelación:

- i) La entidad matriz última cuando radique en territorio español, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida o, en su defecto,
- ii) Aquella entidad matriz, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales¹⁶ definido en el artículo 5, punto 44, de esta ley sea, en el período impositivo, el mayor entre las entidades matrices del grupo que radiquen en territorio español, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida o, en su defecto,
- iii) Aquella entidad constitutiva del grupo, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales definido en el artículo 5, punto 44, de esta ley sea, en el período impositivo, el mayor entre las entidades constitutivas del grupo que radiquen en territorio español, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida.

De acuerdo con el referido artículo 6.5 de la LIC, y en consonancia con la previsión general del artículo 36.3 de la Ley General Tributaria,¹⁷ la entidad que tenga la condición de sustituto del contribuyente quedará obligada a la presentación de la autoliquidación o autoliquidaciones por el Impuesto Complementario y al pago de la deuda o deudas tributarias en los términos previstos en los artículos 50 y 51 de la LIC. Además, las actuaciones de comprobación se desarrollarán con la entidad que hubiera tenido la consideración de sustituto del contribuyente.

Es importante mencionar que, de acuerdo con el artículo 50.2 de la LIC, “[e]l sustituto del contribuyente podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas”, previsión superflua por cuanto que la Ley General Tributaria, en su artículo 36.3, ya contiene semejante previsión con carácter general. Además de esta obligación de carácter privado, las entidades constitutivas del grupo que tengan la consideración de contribuyentes (del Impuesto Complementario español) y no estén obligadas al pago responderán solidariamente del pago de todas las deudas tributarias de las entidades constitutivas de dicho grupo.¹⁸

Por último, el artículo 31 de la LIC establece que el período impositivo del Impuesto Complementario de las entidades constitutivas del grupo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural. De manera que el devengo, se produce el último día del período impositivo.¹⁹

yente es “el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”. Sobre la introducción de la figura del sustituto del contribuyente en la LIC, véase E. ORTEGA CARBALLO - B. BUSTOS GUAJARDO, *Una primera aproximación al Impuesto Complementario en España para garantizar un nivel mínimo de imposición global*, en Carta Tributaria. Revista de Opinión N.º 118, punto 3.3.3. (versión electrónica).

16. Algunos autores como GARCÍA MORENO han criticado este criterio que da preferencia a las sociedades holding con activos materiales sobre las entidades holding financieras, que son las que en muchos casos asumen el control y las decisiones del grupo. Véase A. GARCÍA MORENO, *Aproximación al Impuesto Complementario establecido en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*, en I. MERINO JARA (Dir.), *El impacto de la fiscalidad internacional*, Aranzadi La Ley, 2025, pp.

17. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

18. Apartado sexto del artículo 6 de la LIC.

19. Artículo 32 de la LIC.

3. Determinación y atribución del impuesto complementario

3.1. Cálculo del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario

Como ya se ha avanzado al principio de este trabajo, el Pilar Dos sigue un enfoque de *consolidación jurisdiccional* (*jurisdictional blending approach*), de tal manera que el cálculo del tipo impositivo efectivo no se calcula para cada entidad, sino que se calcula de manera jurisdiccional, consolidando las *ganancias y pérdidas admisibles* (el resultado contable de cada entidad con los ajustes pertinentes establecidos en la LIC)²⁰ de todas las entidades residentes en una misma jurisdicción. La base imponible jurisdiccional es el resultado de minorar el importe consolidado (neto) de las *ganancias admisibles* de todas las entidades de la jurisdicción en el importe de la *exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica*.²¹ Así, la cuota del Impuesto Complementario se calcula jurisdiccionalmente, aplicando sobre la base imponible jurisdiccional el tipo impositivo *residual*,²² es decir, la diferencia entre el tipo impositivo mínimo del 15 % y el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción. La cuota jurisdiccional del Impuesto Complementario se minora en el importe del impuesto complementario nacional admisible que hubiera sido exigido en dicha jurisdicción.

No obstante, el artículo 33 de la LIC contempla el régimen opcional de la exclusión *de minimis*, por el cual el Impuesto Complementario de una jurisdicción será cero en el periodo impositivo en el que se cumplan los siguientes requisitos: “a) Que la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros; y b) Que la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, dé lugar a una pérdida o un beneficio inferior a un 1 millón de euros”.

Una vez calculada la cuota del Impuesto Complementario devengada con respecto a las rentas infragravadas de cada jurisdicción, dicha cuota se asigna entre cada una de las entidades del grupo establecidas en cada jurisdicción. En concreto, la norma española establece que el Impuesto Complementario de una entidad constitutiva, en el periodo 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.²³

3.2. Reglas de atribución del Impuesto Complementario a los contribuyentes españoles

Con respecto a la cuota del Impuesto Complementario devengada con respecto a (las rentas de) cada entidad constitutiva del grupo, la LIC establece las siguientes reglas de atribución a los siguientes contribuyentes (españoles):

1. La cuota del Impuesto Complementario devengada sobre las rentas infragravadas de las entidades constitutivas españolas será adeudada por las propias entidades constitutivas espa-

20. Las ganancias y pérdidas admisibles de cada entidad se determinan mediante la realización de los ajustes establecidos en los artículos 10 a 13 de la LIC sobre el resultado contable de la entidad. Estos ajustes, entre otros, exigen eliminar del resultado contable el gasto tributario neto y los dividendos excluidos. A este respecto, es importante mencionar que la LIC excluye del importe de las ganancias y pérdidas admisibles los dividendos procedentes de participaciones iguales o superiores a un 10 % o con un año o más de antigüedad. En este sentido, la normativa española del Impuesto sobre Sociedades establece la exención matriz-filial con un porcentaje de participación de, al menos, el 5 %.

21. Sobre la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, véase A. GARCÍA MORENO, *Aproximación al Impuesto Complementario establecido en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*, en I. MERINO JARA (Dir.), *El impacto de la fiscalidad internacional*, Aranzadi La Ley, 2025, pp. 499-502.

22. Artículo 23 de la LIC.

23. Artículo 24.5 de la LIC.

ñolas merced a la modalidad del Impuesto Complementario nacional.²⁴ Así, la cuota del Impuesto devengada con respecto a una entidad constitutiva española conforme con el artículo 24.5 de la LIC, se atribuirá a la propia entidad constitutiva española.

No obstante, conforme a la Disposición transitoria tercera de la LIC, la cuota del Impuesto Complementario nacional será cero durante un periodo transitorio: *i)* en el caso de los grupos multinacionales españoles (cuya entidad matriz última radique en España o cuya entidad matriz intermedia radique en España cuando la matriz última sea una entidad excluida), durante los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional; *ii)* en el caso de los grupos nacionales (donde todas sus entidades constitutivas radiquen en España), durante los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo esté sujeto a la aplicación de la LIC por primera vez.

Una de las cuestiones más reseñables en la implementación del Impuesto Complementario nacional es que el legislador español ha seguido las recomendaciones de la OCDE en sus Comentarios a las Reglas Modelo GloBE²⁵ y ha excluido del importe de los impuestos cubiertos los impuestos pagados por entidades extranjeras respecto de las rentas obtenidas por las entidades españolas.²⁶ Así, a la hora de calcular el tipo impositivo efectivo pagado por las entidades constitutivas españolas se debe excluir de su cómputo el importe pagado por una entidad extranjera conforme a un régimen de transparencia fiscal internacional (CFC, por sus siglas en inglés) o conforme a un régimen de crédito fiscal respecto las rentas de un establecimiento permanente español. La exclusión de dichos impuestos podría provocar que en algunos casos el tipo impositivo efectivo estuviera por debajo del umbral del 15 %, al no computarse dichos impuestos pagados en el extranjero sobre las rentas españolas, y devengarse así el Impuesto Complementario nacional. Esto podría provocar situaciones de doble imposición en la medida en que la renta española tributaría en el extranjero conforme a un régimen CFC (o conforme a la imputación de las rentas de un EP español) y a la vez tributaría en España conforme al Impuesto Complementario nacional.²⁷ La OCDE ha justificado esta medida aras de la simplicidad y de otorgar la potestad tributaria primaria al Estado en que se genera la renta.²⁸ El problema es que el país extranjero en que se grava la renta española conforme al régimen CFC o conforme al método de imputación del EP, debería deshacer la doble imposición, lo cual no parece sencillo habida cuenta que el Impuesto Complementario supone una suerte de gravamen *ex post* o residual al del impuesto sobre la renta de las sociedades. Es decir, el impuesto sobre sociedades extranjero, a la hora de aplicar un régimen CFC sobre una filial española o un régimen de imputación sobre un EP español, debería tener en cuenta el Impuesto Complementario nacional español.

- ii. En virtud del Impuesto Complementario primario (IIR), la cuota del Impuesto Complementario devengada sobre las entidades filiales extranjeras que estén sometidas a baja tributación se atribuirá a título de contribuyente a la entidad matriz última del grupo cuando esté ubicada en España o, en otro caso, a una entidad matriz intermedia ubicada en España salvo que el Impuesto Complementario se atribuya, merced a una IIR, a una entidad matriz de nivel

24. Sobre la implementación del Impuesto Complementario nacional en la LIC, véase A. GARCÍA MORENO, *Aproximación al Impuesto Complementario establecido en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*, en I. MERINO JARA (Dir.), *El impacto de la fiscalidad internacional*, Aranzadi La Ley, 2025, pp. 506-511.

25. Comentarios al artículo 10.1 de la Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 296, párr. 118.30.

26. Artículo 25.3 de la LIC.

27. M. SÁNCHEZ MERCADER - C. CONCHA CARBALLIDO, *Determinación y atribución del Impuesto Complementario*, en *Imposición Mínima Global: notas para su aplicación, evaluación de su impacto sobre el sistema tributario doméstico e internacional*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2025, p. 387.

28. Comentarios al artículo 10.1 de la Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 296, párr. 118.30.

superior que ostente, directa o indirectamente, una participación de control sobre aquella (*top-down approach*).²⁹

En todo caso, el Impuesto Complementario sobre las rentas de las filiales extranjeras infragravadas se atribuirá también a título de contribuyente a una entidad matriz parcialmente participada (POPE, por sus siglas en inglés)³⁰ cuando esté ubicada en España, 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.³¹

El importe de la atribución del Impuesto Complementario primario a cada contribuyente español será la parte de dicho impuesto que se corresponda con la participación, directa o indirecta, que la entidad matriz (contribuyente) ostente sobre la filial extranjera infragravada.³²

Es importante señalar que en los casos en que el Impuesto Complementario primario atribuido al contribuyente español pueda solaparse con la atribución de dicho impuesto, conforme a una IIR, a una POPE participada por aquel, entonces el Impuesto Complementario primario adeudado por dicho contribuyente se reducirá en un importe igual a la parte del impuesto complementario atribuido a la POPE³³ que le sea atribuible, en virtud de su participación sobre aquella, al contribuyente.

- III. En esencia, en virtud del Impuesto Complementario secundario (UTPR), la cuota del Impuesto Complementario devengada sobre las entidades del grupo extranjeras se atribuirá, a título de contribuyente, a las entidades del grupo españolas en la medida en que dicho impuesto no sea atribuido a cualesquiera entidades del grupo conforme a una IIR.³⁴ Es decir, el Impuesto Complementario secundario opera como una regla defensiva para cuando la IIR no se aplica sobre la totalidad del Impuesto Complementario devengado sobre las entidades del grupo extranjeras infragravadas.

El importe de la atribución del Impuesto Complementario secundario a cada contribuyente español será determinado conforme a un reparto formulario que tendrá en cuenta el número de trabajadores y el valor de los activos materiales que tenga el contribuyente español en relación con los totales del grupo a nivel global.³⁵

En resumen, el Impuesto Complementario nacional se devenga sobre las entidades del grupo infragravadas españolas y los Impuestos Complementarios primario y secundario se devengan sobre las entidades del grupo infragravadas extranjeras. Aunque la Directiva GloBE prevé que la IIR y la UTPR se apliquen indistintamente sobre rentas infragravadas tanto extranjeras como nacionales para evitar incurrir una posible restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el TFUE,³⁶ el Impuesto Complementario nacional ya cumple esta función profiláctica en la medida en que grava a las entidades infragravadas españolas, de tal forma que la norma española ha previsto

29. Artículo 6.3 de la Ley de la LIC.

30. De acuerdo con la definición del apartado 13 del artículo 5 de la LIC, una *entidad matriz parcialmente participada* es “una entidad constitutiva que sea titular, directa o indirectamente, de una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, y que más del 20 por ciento de la participación en sus beneficios lo ostenten, directa o indirectamente, una o varias personas que no sean entidades constitutivas de tal grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, y que no tenga la consideración de entidad matriz última, de establecimiento permanente, de entidad de inversión o de entidad de inversión de seguros”.

31. Artículo 6.3 de la Ley de la LIC.

32. Artículo 26.2 de la LIC.

33. Artículo 27 de la LIC.

34. Artículos 6.4 y 28 y apartados 3 y 4 del artículo 29 de la LIC.

35. Apartados 1, 5 y ss. del artículo 29 de la LIC.

36. En particular, los artículos 5 y 6 de la Directiva GloBE establecen que una entidad matriz situada en un Estado Miembro aplicará la IIR con respecto “a sus entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo ubicadas en otra jurisdicción o sin nacionalidad” y con respecto “a sí misma y a todas las entidades constitutivas del grupo con un nivel impositivo bajo ubicadas en el mismo Estado miembro”.

que los Impuestos Complementarios primario y secundario solo se devenguen con respecto a las entidades del grupo infragravadas extranjeras.

4. Obligaciones formales del impuesto complementario

4.1. La declaración informativa GloBE

4.1.1. Naturaleza y contenido

La ejecución adecuada de las obligaciones materiales derivadas del Impuesto Complementario ha llevado a la OCDE y a la UE a establecer la necesidad de que los grupos multinacionales sujetos a dicho Impuesto suministren cierta información con el objetivo de facilitar la debida aplicación del impuesto.

Esta obligación informativa implica la obligación de que los grupos empresariales sujetos al Impuesto Complementario deban presentar, con carácter anual, una declaración informativa del Impuesto Complementario en cada una de las jurisdicciones en las que operan. Esta obligación ha sido incorporada en el artículo 44 de la Directiva GloBE, el cual ha sido transpuesto en el ordenamiento español a través del artículo 47 de la LIC.

Los Comentarios al artículo 8.1 de las Reglas Modelo GloBE señalan que la declaración informativa GloBE³⁷ no busca armonizar las obligaciones de autoliquidación y pago del Impuesto, lo cual queda en manos de los Estados, sino suministrar a las jurisdicciones que implementen las normas GloBE la información básica y fundamental para poder aplicar dichas normas.³⁸ Así, esta declaración informativa ha nacido de la necesidad de identificar la información necesaria que todo Estado que implemente las normas GloBE debe requerir para poder evaluar correctamente la liquidación del Impuesto Complementario.³⁹

Por tanto, la declaración informativa se ha configurado como una obligación formal independiente y al margen de las obligaciones procedimentales propias del pago del impuesto que autónomamente establezca cada jurisdicción.⁴⁰ Así, la Directiva GloBE no establece obligación formal alguna en relación con la gestión y pago del Impuesto. Tanto la OCDE como la Directiva dejan en manos de los Estados esta competencia, pudiendo configurarse la gestión del impuesto mediante el mecanismo de liquidación (por las autoridades fiscales) o mediante el mecanismo de autoliquidación (por el propio contribuyente).⁴¹ Partiendo de esta premisa, se comprende mejor la finalidad de la declaración informativa, que se configura como un mínimo indispensable cuya finalidad es facilitar la debida aplicación de la normativa GloBE por las autoridades fiscales de cada país de una manera coherente y coordinada entre todas ellas.

Como regla general, el artículo 47.2 de la LIC establece que tendrá obligación de presentar la declaración informativa “toda entidad constitutiva de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicada en territorio español”. No obstante, para evitar que un mismo grupo presente una multiplicidad de declaraciones informativas dentro de una misma jurisdicción, el artículo 47.3

37. La declaración informativa GloBE se denomina habitualmente como *GIR*, por sus siglas en inglés (GloBE Information Return).

38. Comentarios al artículo 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 242, párr. 1.

39. Comentarios al artículo 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 242, párr. 1.

40. Comentarios al artículo 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 242, párr. 1.

41. S. HEMELS, *Chapter 8a: Administration*, en *Annotations on the OECD Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2)*, Kluwer Law International, 2024.

de la LIC prevé que la declaración pueda ser presentada o bien por la entidad matriz última del grupo si estuviere establecida en España, o bien por cualquier otra entidad local designada por cuenta de las entidades constitutivas españolas. En estos casos, la entidad local designada o la entidad matriz última presentarán una única declaración informativa respecto de todas las entidades constitutivas ubicadas en España.

Además, para aliviar también la carga de tener que presentar declaraciones informativas en todas las jurisdicciones en las que opera un grupo multinacional, el artículo 47.3 de la LIC establece que las entidades constitutivas españolas no estarán obligadas a presentar su declaración informativa a la Administración tributaria española cuando dicha declaración haya sido presentada en su jurisdicción de establecimiento por la entidad matriz última o por otra entidad constitutiva designada por el grupo, siempre y cuando exista, a efectos de intercambio de información, un “acuerdo admisible de la autoridad competente” en vigor entre dicha jurisdicción y España.⁴² Este mecanismo de intercambio de información permite a los grupos multinacionales minimizar sus cargas administrativas y centralizar la presentación de la declaración informativa en una sola entidad del grupo y en una sola jurisdicción.

En cuanto al contenido de la Declaración Informativa GloBE, el apartado 4 del artículo 47 de la LIC clasifica fundamentalmente la información, a grandes rasgos, en dos grandes bloques. El primer bloque es el relativo a la información general del grupo multinacional. En este bloque, se debe describir la estructura societaria del grupo e identificar, una a una, a todas las entidades constitutivas del grupo, indicando con respecto a cada una de ellas su jurisdicción de residencia, su número de identificación fiscal y su estatus o tipología a los efectos de la normativa GloBE. El segundo bloque de información es el relativo a la información *jurisdiccional*. En este bloque se debe informar, para cada jurisdicción en la que el grupo tiene establecida alguna entidad constitutiva, de todos los datos relevantes para poder determinar correctamente el Impuesto Complementario de dicha jurisdicción.

En primer lugar, dentro de este bloque jurisdiccional, se deberá informar sobre la aplicación de algún régimen de exclusión *jurisdiccional* que libere a los grupos de la obligación de pagar el Impuesto Complementario sobre las rentas obtenidas por las entidades constitutivas establecidas en una determinada jurisdicción, con independencia del tipo impositivo efectivo de dicha jurisdicción.

La importancia de estos regímenes de exclusión jurisdiccional radica en que el grupo queda liberado no solo de la obligación material de pagar el Impuesto Complementario con respecto a las rentas de una determinada jurisdicción, sino también de hacer los complejos cálculos jurisdiccionales del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario. Así, con carácter general y salvo determinados supuestos, el grupo queda liberado de tener que cumplimentar en la declaración informativa los apartados relativos al cómputo del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario con respecto a la jurisdicción en la que aplique un régimen de exclusión.⁴³

42. El Marco de Implementación la normativa GloBE prevé el desarrollo de modelos (bilaterales y multilaterales) para el *acuerdo admisible de la autoridad competente* y que dichos modelos se incorporen como parte de dicho Marco; véase OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 244, párr. 11. En particular, en enero de 2025 se ha publicado por la OCDE el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el intercambio de información GloBE (GIR MCAA, por sus siglas en inglés), que está basado en el artículo 6 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Este acuerdo ya ha sido suscrito por España en julio de 2025. En el ámbito de la Unión Europea, la reciente Directiva (UE) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC9) ha incluido este mecanismo de intercambio automático de la declaración informativa entre los Estados Miembros.

43. OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 5, párr. 6. No obstante, hay excepciones, como en el caso de que el grupo opte por aplicar con respecto a una determinada jurisdicción el régimen del *puerto seguro* de la QDMTT, en cuyo caso el grupo no queda liberado de tener que completar con respecto a dicha jurisdicción el apartado relativo al cómputo del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario.

El grupo tendrá que informar en este apartado si ejerce la opción de aplicar la exclusión *de minimis*,⁴⁴ la exclusión transitoria para los grupos en su fase inicial de internacionalización,⁴⁵ o alguno de los regímenes de **puerto seguro** previstos en la normativa GloBE, así como si cumple los requisitos y condiciones para la aplicación de dichos regímenes.

En cuanto a los regímenes de *puerto seguro*,⁴⁶ su importancia es doble. Por un lado, como ya hemos avanzado, alivian en favor tanto del contribuyente como de la Administración tributaria las cargas administrativas y económicas derivadas del cumplimiento de las normas GloBE.⁴⁷ Y por otro, aseguran una mayor seguridad jurídica y transparencia en el correcto cumplimiento de las normas GloBE.⁴⁸ Estos regímenes de *puerto seguro* no son propiamente una exención, sino que se configuran como una suerte de ficción legal de que la jurisdicción en cuestión no es una jurisdicción de baja tributación en la medida en que se cumplan determinados umbrales y condiciones.

Por ejemplo, la LIC prevé en los apartados 1 y 2 del artículo 34 la aplicación del régimen de *puerto seguro* del QDMTT (*qualified domestic top-up tax*), por el cual el grupo empresarial queda liberado de aplicar el Impuesto Complementario primario sobre las rentas de las entidades constitutivas establecidas en un Estado Miembro que exija un Impuesto Complementario nacional admisible y, con carácter general, en una jurisdicción que exija un Impuesto Complementario nacional admisible de acuerdo con las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros;⁴⁹ o también prevé en su Disposición transitoria cuarta la aplicación del régimen transitorio de *puerto seguro* del CbCR (*Country-by-Country Report*), por el cual el grupo empresarial queda liberado, durante un periodo transitorio, de aplicar el Impuesto Complementario sobre las rentas de una jurisdicción cuando las entidades establecidas en dicha jurisdicción cumplan con determinados umbrales cuantitativos calculados a partir del CbCR.⁵⁰

En este punto, es importante mencionar que la Directiva GloBE no regula expresamente los regímenes de *puerto seguro*, sino que a través de su artículo 32 hace una remisión genérica a los acuerdos internacionales adoptados por el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS que establecen dichos regímenes.⁵¹ Concretamente, dicho artículo establece que los “Estados miembros garantizarán que, a

44. Prevista en el artículo 30 de la Directiva GloBE y en el artículo 33 de la LIC.

45. Disposición transitoria tercera de la LIC.

46. Aunque no se ha recogido su contenido en el presente trabajo, es importante mencionar que al cierre de este, en enero de 2026, se ha publicado por la OCDE el denominado *Side-by-Side Package*, que incluye cuatro nuevos regímenes de *puerto seguro* y extiende un año más el régimen transitorio de *puerto seguro* del CbCR (extendiéndose a los periodos impositivos que comiencen antes de 1 de enero de 2028 y finalicen antes del 1 de julio de 2029). Véase OECD (2026), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, *Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS*, OECD.

47. Comentarios al artículo 8.2 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 248, párr. 30.

48. Comentarios al artículo 8.2 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 248, párr. 30.

49. Esto libera al grupo empresarial de tener que calcular el Impuesto Complementario de una determinada jurisdicción con el objetivo de verificar si este es absorbido íntegramente por el Impuesto Complementario nacional admisible de dicha jurisdicción. Respecto a las condiciones establecidas en un *acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros*, véase el apartado 4 del artículo 34 de la LIC.

50. La Disposición transitoria sexta de la LIC también prevé un *puerto seguro* transitorio de la regla UTPR, que libera al contribuyente de aplicar durante un periodo transitorio (periodos impositivos que se inicien antes del 31 de diciembre de 2025 y finalicen antes del 31 de diciembre de 2026) el Impuesto Complementario secundario (UTPR) respecto de las rentas obtenidas en la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última, siempre y cuando la entidad matriz última haya estado sujeta a un impuesto que grave los beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.

51. La razón de esta remisión genérica hay que encontrarla en que el desarrollo de los regímenes de *puerto seguro* por el Marco Inclusivo no ha sido paralelo a la adopción de la Directiva, por lo que esta remisión abre la puerta a que los Estados Miembros puedan incorporar en sus ordenamientos internos otros regímenes de *puerto seguro* que a la fecha de la aprobación de la Directiva aún no habían sido adoptados por el Marco Inclusivo.

elección de la entidad constitutiva declarante, el impuesto adicional adeudado por un grupo en una jurisdicción se considere nulo para un ejercicio fiscal si el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas ubicadas en dicha jurisdicción cumple las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre *puertos seguros*". A continuación, define un *acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros* como "un conjunto internacional de normas y condiciones que todos los Estados miembros hayan aceptado y que garantice a los grupos incluidos en el ámbito de aplicación de la presente Directiva la posibilidad de optar por beneficiarse de uno o más *puertos seguros* para una jurisdicción". A estos efectos, el Consejo de la Unión Europea emitió una declaración, adoptada por unanimidad el 9 de noviembre de 2023, en la que expresamente apoya las Instrucciones Administrativas adoptadas por el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS en las que se regulan estos regímenes de *puerto seguro*. Por lo que puede colegirse que estas Instrucciones Administrativas se califican como *acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros* en la medida en que todos los Estados Miembros las han aceptado expresamente.

Como podemos ver, la Directiva requiere que los Estados Miembros incorporen en sus ordenamientos internos dichos regímenes de *puerto seguro* contenidos, por la referida remisión del artículo 32, en las Instrucciones Administrativas adoptadas por el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS. No obstante, es probable que la aprobación de nuevos regímenes de *puerto seguro* por el Marco Inclusivo vaya por detrás de la transposición nacional de las normas GloBE. Tal es el caso del régimen de *puerto seguro* de cálculo simplificado para entidades que no consoliden sus estados financieros con los del grupo multinacional, adoptado por el Marco Inclusivo en una Instrucción Administrativa de diciembre de 2023⁵² y que no ha sido incorporado en la redacción de la LIC. Para salvar este problema, la propia LIC ha previsto en el apartado 3 del artículo 34 una remisión genérica a cualesquiera regímenes de *puerto seguro* que eventualmente fueren adoptados por el Marco Inclusivo con posterioridad a la redacción de esta ley. Esta remisión del artículo 34.3 de la LIC genera ciertas dudas en cuanto a su encaje con el principio de legalidad tributaria.

A este respecto, nos podemos encontrar con dos tipos de regímenes de *puerto seguro*. En primer lugar, aquellos que vienen regulados expresamente por la LIC, como es el caso del régimen de *puerto seguro* de la QDMTT previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 34 de la LIC; o los regímenes transitorios del *puerto seguro* del CbCR, previsto en la Disposición transitoria cuarta, y del *puerto seguro* de la regla UTPR, previsto en la Disposición transitoria sexta. En estos casos, hay que tener presente que la LIC no puede ser más restrictiva en cuanto a su disfrute que el que se deriva del acuerdo del Marco Inclusivo, en cuyo caso el contribuyente debería poder ampararse en el propio artículo 34.3 de la LIC para que se le aplicase aquel (o, incluso, si no cupiese una interpretación conforme de la norma española con la norma europea, cabe plantearse también si el artículo 32 de la Directiva ampararía la aplicación de aquel en virtud del efecto directo vertical ascendente). Y, en segundo lugar, aquellos que no vienen regulados expresamente en la LIC pero que sí vienen regulados por un acuerdo del Marco Inclusivo (como es el caso *puerto seguro* de cálculo simplificado para entidades que no consoliden), en cuyo caso son aplicables por la referida remisión del apartado 3 del artículo 34 de la LIC. En cualquier caso, y como ya hemos comentado, estas hipótesis podrían colisionar con el principio de legalidad tributaria en la medida en que la norma remitida ha sido adoptada al margen de los procedimientos legislativos previstos en el Derecho nacional y en el Derecho de la UE.⁵³

4.1.2. Forma y plazo

El apartado 2 del artículo 47 de la LIC establece que la declaración informativa GloBE se presentará ante la Administración tributaria española "en el lugar y la forma que se determinen regla-

52. OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, pp. 35 y ss.

53. V. BENDLINGER, G. KOFLER, *Computation of the effective tax rate and the 'top-up tax'*, en *The 'Pillar Two' Global Minimum Tax*, Edward Elgar, 2024, p. 183.

mentariamente”. En este sentido, el artículo 16 del RIC establece que el modelo de declaración informativa será aprobado por Orden Ministerial, mientras que el artículo 18.3 del RIC establece que su presentación será por vía electrónica.

No obstante, aunque el modelo de declaración informativa GloBE aún no esté aprobado, podemos avanzar que deberá seguir el modelo normalizado aprobado por el Marco Inclusivo de la OCDE con fecha de 13 de julio de 2023.⁵⁴ En este sentido, la reciente Directiva DAC9 ha incorporado dicho modelo junto con sus instrucciones de aplicación.⁵⁵ La propia Directiva señala que las instrucciones elaboradas por la OCDE para la presentación de la declaración informativa GloBE “deben (...) utilizarse como fuente de ilustración e interpretación para que los grupos de empresas multinacionales presenten la declaración informativa del impuesto complementario con el fin de garantizar la coherencia de la aplicación”.⁵⁶

En cuanto al plazo, el apartado 6 del artículo 47 de la LIC establece que la declaración informativa GloBE se presentará “hasta el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo”,⁵⁷ sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria quinta de esta ley”.

No obstante, en el apartado primero de la Disposición transitoria quinta se ha previsto un plazo un poco más holgado para los grupos empresariales que entren por primera vez dentro del ámbito de aplicación de las normas GloBE. Concretamente, el plazo de presentación de la declaración informativa será “hasta el último día del decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un Impuesto Complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible”.

Por otra parte, al entrar en vigor la LIC con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 31 de diciembre de 2023, el primer periodo impositivo de aplicación de la normativa GloBE sería el 2024 (para los grupos empresariales que tengan un ejercicio social coincidente con el año natural), teniendo que presentar la declaración informativa con respecto a dicho periodo a más tardar el 30 de junio de 2026.⁵⁸

4.2. La comunicación de la identificación de la entidad declarante

El plazo para comunicar a la Administración tributaria española la identificación y el país de residencia de la entidad declarante⁵⁹ no viene establecido en la LIC, sino que el apartado tercero *in fine* del artículo 47 de la LIC remite a su regulación reglamentaria.

El RIC ha previsto que esta comunicación se presentará “antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del plazo para la presentación de la declaración informativa”.⁶⁰ Por tanto, con carácter general, esta comunicación deberá presentarse antes de la finalización de los doce meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo; y para los grupos empresariales que entren por primera vez

54. OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD. Esta versión ha sido actualizada el 15 de enero de 2025, en OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

55. Directiva (UE) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

56. Considerando 16 del Preámbulo de la Directiva (UE) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

57. Es importante recordar que, según el artículo 31 de la LIC, el período impositivo del Impuesto Complementario coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo empresarial si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural.

58. Esta fecha es igualmente aplicable para todos aquellos grupos cuyo periodo impositivo finalice antes del 31 de marzo de 2025, de acuerdo con el apartado primero de la Disposición transitoria tercera del RIC.

59. Apartado tercero, *in fine*, del artículo 47 de la LIC.

60. Artículo 18.1 del RIC.

dentro del ámbito de aplicación de la normativa GloBE, esta comunicación deberá presentarse antes de la finalización de los quince meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que a un grupo se le aplique por primera vez la normativa GloBE.⁶¹

En cuanto al contenido de esta comunicación, hay que informar de la fecha de inicio y final del período impositivo, de la identificación y el país de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración informativa si fuera distinta de la entidad matriz última, de la jurisdicción en la que se presentará la declaración informativa, y de la identificación del sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 6.5 de la LIC.⁶²

La obligación de presentar la comunicación reside en todas y cada una de las entidades constitutivas del grupo establecidas en territorio español. No obstante, esta obligación individual podrá sustituirse por una única comunicación que incluya la información relativa a todas ellas.⁶³

4.3. Régimen sancionador

El régimen sancionador relativo a las obligaciones formales no ha sido armonizado ni por la normativa GloBE⁶⁴ ni por la Directiva GloBE.⁶⁵ La única exigencia explícita derivada de la Directiva es que las sanciones sean “efectivas, proporcionadas y disuasorias”,⁶⁶ exigencia que no añade nada nuevo a los límites propios del Derecho sancionador tributario español.

La LIC ha incorporado en su artículo 48 un régimen sancionador especial para las infracciones tributarias derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales derivadas de dicha Ley, por lo que dichas sanciones serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En particular, constituirá infracción grave la falta de presentación en plazo de la declaración informativa GloBE, cuya sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada dato o conjunto de datos⁶⁷ que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo. Dicha sanción y límite máximo se reducirán a la mitad cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

También constituirá infracción grave la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa, cuya sanción y límite máximo será idéntica a la del supuesto anterior. En este caso, cuando la entidad declarante presente, fuera de plazo y sin requerimiento previo, una declaración informativa complementaria o sustitutiva subsanando los errores, no se le impondrá la sanción por este concepto, sino por el supuesto anterior (no presentar en plazo la declaración informativa) respecto de lo declarado fuera de plazo.

Por último, constituye infracción tributaria grave la falta de presentación en plazo de la comunicación de la identificación de la entidad declarante *ex* artículo 47.3 de la LIC. En este caso, la sanción consistirá en multa fija de 10.000 euros.

Una vez descrito este régimen sancionador especial, conviene hacer varias reflexiones sobre posibles problemas que puede suscitar. En primer lugar, entendemos que la competencia de la Administración tributaria española para sancionar se produce únicamente cuando el grupo tenga obligación

61. De acuerdo con el apartado primero, *in fine*, de la Disposición transitoria tercera del RIC, para todos aquellos grupos cuyo período impositivo finalice antes del 31 de marzo de 2025, el plazo de presentación es hasta el 30 de junio de 2026.

62. Artículo 18.1 del RIC.

63. Artículo 18.1 del RIC.

64. Artículo 8.1.8 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, p. 47.

65. Artículo 46 de la Directiva GloBE.

66. Artículo 46 de la Directiva GloBE.

67. El artículo 31 del RIC establece cuáles son los distintos conjuntos de datos, a los efectos de cuantificar la sanción.

de presentar la declaración informativa en España, pero no cuando quede liberado de tal obligación por presentarse la declaración (por la entidad matriz última o por una entidad declarante designada) en otra jurisdicción con la que España haya suscrito un acuerdo admisible de la autoridad competente. Esto puede llevar a que los grupos multinacionales opten por designar como entidad declarante a alguna entidad constitutiva del grupo establecida en una jurisdicción con un régimen sancionador lo más leve posible.

En segundo lugar, a falta de una armonización internacional del régimen de liquidación y pago del Impuesto Complementario, la declaración informativa GloBE se ha configurado como una suerte de *autoliquidación previa*. Esto puede generar problemas en el supuesto de que, mediante un procedimiento de inspección, la Administración tributaria española advierta errores en el cálculo del impuesto de manera duplicada: tanto en la declaración informativa GloBE como en la autoliquidación *stricto sensu*. En estos casos cabe plantearse si la Administración tributaria española podría sancionar sin incurrir en una vulneración del principio de *non bis in idem*, además de la falta de ingreso de la deuda tributaria conforme al régimen sancionador general, los errores de la declaración informativa conforme al régimen sancionador especial del artículo 48 de la LIC. En este sentido, creemos que el legislador debería haber configurado este régimen sancionador especial de manera que distinguiera entre aquellos errores de los que se derivase un perjuicio económico para la Administración y aquellos errores de los que no se derivase un perjuicio económico, de manera similar al régimen sancionador especial para operaciones vinculadas del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, es digno de mención señalar que la OCDE ha incorporado en el Marco de Implementación de la normativa GloBE una recomendación para que durante un periodo transitorio los Estados exoneren de sanciones los incumplimientos relativos a la declaración informativa,⁶⁸ con el objetivo de dar tiempo a los grupos empresariales para que se familiaricen gradualmente con las elevadas y complejas cargas que impone la normativa GloBE. En este sentido, la OCDE recomienda no imponer sanciones cuando el grupo empresarial haya tomado “medidas razonables” para asegurar la correcta aplicación de la normativa GloBE y, por tanto, pueda demostrar que ha actuado de buena fe para comprender y cumplir con las obligaciones emanadas de dicha normativa. España no ha incorporado en la LIC tal recomendación. En nuestra opinión, el establecimiento de una exoneración *ad hoc* del régimen sancionador, aunque tal exoneración sea transitoria y sujeta a la acreditación de buena fe, podría haber planteado problemas de constitucionalidad. Además, un adecuado entendimiento del principio de culpabilidad del derecho sancionador tributario debería poder limitar la responsabilidad del contribuyente.

5. Gestión del impuesto complementario

Como ya hemos avanzado a lo largo del presente trabajo, tanto el Marco de implementación de la normativa GloBE como la Directiva GloBE han sido dejado a la libertad de los Estados la determinación del régimen de gestión del impuesto.

La LIC regula estos aspectos en los artículos 50 a 52. Los artículos 50 y 51 establecen el régimen de autoliquidación, señalando que los sujetos pasivos deberán presentar la declaración-autoliquidación del Impuesto Complementario ante la Administración tributaria española (e ingresar la deuda tributaria resultante) en el en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes al decimoquinto mes posterior a la conclusión del período impositivo. Por tanto, el plazo para presentar la autoliquidación es en los veinticinco días naturales siguientes a la conclusión del plazo para presentar la declaración informativa GloBE.

Al igual que con la declaración informativa, la Disposición transitoria quinta de la LIC establece transitoriamente un plazo diferente. Así, la declaración-autoliquidación deberá presentarse en el

68. OECD, *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2022, pp. 29 y 30.

plazo de los veinticinco días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que un grupo entra por primera vez en el ámbito de aplicación de la normativa GloBE. El RIC añade, en el apartado 2 de su Disposición transitoria tercera, que ninguna autoliquidación tributaria, cualquiera que sea el período impositivo a que se refiera, podrá presentarse antes del 30 de junio de 2026, computándose el plazo de veinticinco días a partir de dicha fecha. Esto supone que la primera autoliquidación del Impuesto deberá presentarse entre el 1 y el 25 de julio de 2026.

La autoliquidación servirá para liquidar e ingresar la totalidad del Impuesto Complementario, ya sea la modalidad GloBE (primario o secundario) o el nacional admisible.

En la autoliquidación se identificará la declaración informativa donde se contengan los datos que han permitido determinar la cuota del período, tanto si se ha presentado en España o en otra jurisdicción, y la fecha de su presentación. Asimismo, en la autoliquidación o autoliquidaciones se identificará al sustituto del contribuyente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6.5 de la LIC.⁶⁹

69. Apartado tercero del artículo 32 del RIC.