

L'attuazione dell'imposta complementare GloBE in Spagna

Alejandro Zubimendi Cavia*

Ricevuto: 14 novembre 2025 – Accettato: 18 gennaio 2026 – Pubblicato: 15 luglio 2026

Abstract

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 recente trasposizione della Direttiva GloBE in Spagna, con la Legge 7/2024 del 20 dicembre, che istituisce una Tassa Complementare per garantire un livello minimo globale di tassazione per i gruppi multinazionali e grandi gruppi nazionali, apre una nuova fase di applicazione del tributo in cui sorgono molteplici questioni a causa della complessità della regolamentazione e dell'evoluzione continua del regime di *safe harbour*. Questo articolo analizza la struttura della legge spagnola, così come le sue particolarità, in relazione sia agli obblighi materiali sia a quelli formali.

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

* Universidad Complutense de Madrid (Spain); ✉ azubimendi@epj.es
Professore associato di Diritto Finanziario e Fiscale

SOMMARIO: 1. Introduzione: natura e scopo dell'imposta complementare Globe – 2. Ambito di applicazione della legge dell'imposta complementare – 3. Determinazione e attuazione dell'imposta complementare – 3.1. Calcolo dell'aliquota effettiva dell'imposta complementare – 3.2. Criterio normativo per l'attribuzione dell'imposta complementare ai contribuenti spagnoli – 4. Obblighi formali dell'imposta complementare – 4.1. La dichiarazione informativa GloBE – 4.1.1. Natura e contenuto – 4.1.2. Forma e termine – 4.2. Comunicazione dell'identificazione del soggetto dichiarante – 4.3. Regime sanzionatorio – 5. Gestione dell'Imposta Complementare

1. Introduzione: natura e scopo dell'imposta complementare Globe

La Direttiva (UE) 2022/2523 del 14 dicembre 2022 del Consiglio relativa alla garanzia di un livello minimo globale di tassazione per i gruppi multinazionali e i grandi gruppi nazionali nell'Unione (di seguito la Direttiva GloBE) è stata trasposta nella legge nazionale spagnola con la Legge 7/2024, del 20 dicembre, che istituisce un'imposta complementare per garantire un livello minimo di tassazione per i gruppi multinazionali e i grandi gruppi nazionali (di seguito, Legge sull'Imposta Complementare o LIC). Per l'applicazione di tale imposta, è stato recentemente adottato il Decreto Reale 252/2025, del 1° aprile, che approva il Regolamento Fiscale Complementare per garantire un livello minimo globale di tassazione per i gruppi multinazionali e i grandi gruppi nazionali (di seguito Regolamento dell'imposta complementare o RIC).

La LIC, che introduce l'imposta complementare nel sistema giuridico spagnolo, è stata elaborata dall'OCSE con il progetto "Pilastro Due", inserito nel Progetto BEPS 2.0.¹ Questa imposta complementare è stata immaginata per garantire che i profitti ottenuti in ciascuna delle giurisdizioni in cui operano grandi gruppi multinazionali siano soggetti a un livello minimo di tassazione del 15% (*jurisdictional blending approach*). Per questo, l'OCSE ha ideato un'imposta complessa, complementare a quella sugli utili societari, che è presentata come un'imposta aggiuntiva (Imposta Complementare) sugli utili soggetti, nella giurisdizione da cui provengono, a un livello di tassazione inferiore al 15%. Nel caso in cui non venga applicata un'imposta nazionale complementare per tassare il reddito proveniente da quella giurisdizione, saranno altre giurisdizioni a cui viene attribuita la riscossione dell'Imposta Complementare secondo due criteri di attribuzione, una primaria e l'altra secondaria (rispettivamente la *Regola sull'inclusione del reddito -IIR-* e la *Regola sul Profitto Non Tassato -UTPR-*).²

L'approccio normativo consolidato (*combinazione normativa*) dell'Imposta Complementare serve a combattere situazioni di trasferimento delle basi imponibili verso giurisdizioni a bassa tassazione che le regole derivanti dal Progetto BEPS non sono in grado di contrastare³ efficacemente. Tuttavia,

1. OCSE (2019), *Affrontare le sfide fiscali della digitalizzazione dell'economia – Nota sulle politiche*.
2. Lo scopo del progetto "Pilastro Due" è stabilire una tassazione minima globale, costringendo i paesi con una tassazione effettiva inferiore al 15% a istituire un'imposta nazionale complementare sul reddito nazionale per impedire ad altri paesi di beneficiare degli esiti della riscossione su tale reddito. Questa limitazione alla concorrenza fiscale internazionale potrebbe colpire soprattutto i paesi in via di sviluppo, il che renderebbe inefficaci i loro strumenti fiscali per attrarre investimenti stranieri, e potrebbe persino influire su di loro in termini di riscossione fiscale. A tal proposito, vedi GARCÍA MORENO, A. (2025), *Approccio all'Imposta Complementare stabilita nella Legge 7/2024, del 20 dicembre, per garantire un livello minimo globale di tassazione per gruppi multinazionali e grandi gruppi nazionali*, in MERINO JARA, I. (Dir.), *L'impatto della tassazione internazionale*, Aranzadi La Ley, pp. 477-479.
3. Vedi HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. A. (2025), *Esclusione sostanziale nella Tassa Minima*, in MARTÍNEZ LAGUNA, F. D., e JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (dirs.), *La Tributación Mínimo en España. Análisi della Legge 7/2024, del 20 dicembre*, Tirant lo Blanch, p. 175; GARCÍA MORENO, A. (2025), *Approccio all'Imposta Complementare stabilita nella Legge 7/2024, del 20 dicembre, per garantire un livello minimo globale di tassazione per gruppi multinazionali e grandi gruppi nazionali*, in MERINO JARA, I. (Dir.), *L'impatto della tassazione internazionale*, Aranzadi La Ley,

sebbene l'Imposta Complementare non sia considerata come una regola strettamente anti-abuso, poiché si applica alle basi imponibili nazionali soggette a tassazione inferiori al 15%, ha anche l'obiettivo di non penalizzare il reddito derivante da una vera organizzazione delle risorse materiali e umane. Pertanto, questa nuova imposta è stata pensata per essere configurata come una disciplina il cui ambito si estende fondamentalmente al reddito più mobile e facilmente trasferibile derivante dall'economia digitale, indipendentemente dal fatto che la sua bassa tassazione sia o meno il risultato di comportamenti⁴ abusivi.

Il diritto dell'Unione Europea ha incorporato i principi e le regole adottate dall'OCSE. Pertanto, la Direttiva GloBE ha stabilito nel suo Preambolo che il Quadro di Attuazione GloBE adottato dal Quadro Inclusivo del Progetto BEPS "sarà utile come fonte di illustrazione o interpretazione".⁵ A tal proposito, il Preambolo stesso della LIC ha anche affermato che "le Regole Modello OCSE e i criteri derivati dai Commenti, dalle Guide Amministrative e da altri principi o criteri preparati e resi pubblici dall'Organizzazione o dall'Unione Europea devono essere presi in considerazione come criteri interpretativi, nell'ambito dell'Articolo 3.1 del Codice Civile". Nella seconda sezione della ventunesima disposizione finale del LIC, si stabilisce che "il capo della Direzione Generale dei Tributi del Ministero delle Finanze è autorizzato a emanare, in conformità con l'articolo 12.3 della Legge 58/2003 del 17 dicembre, Generale Tributaria, disposizioni interpretative o chiarificanti di questa legge, che possono includere, dove opportuno, i criteri interpretativi derivati dai Commenti, dalle Guide Amministrative e da altri principi o criteri preparati e resi pubblici dall'OCSE o dall'Unione Europea".

Durante tutto questo lavoro sarà condotta un'analisi dell'attuazione in Spagna, tramite la LIC, del Pilastro Due, concentrandosi sugli aspetti più autentici della LIC e non armonizzati dalla Direttiva GloBE.

2. Ambito di applicazione della legge dell'imposta complementare

Per quanto riguarda la natura dell'Imposta Complementare, l'articolo 1 della LIC afferma che essa è "una imposta di carattere diretto e di natura personale". Oltre a introdurre le due norme per l'attribuzione del reddito transfrontaliero che consentono all'Amministrazione Tributaria spagnola di tassare i redditi esteri soggetti a bassa tassazione (le norme IIR e UTPR), obbligatorie secondo la Direttiva GloBE, la LIC ha incluso un'Imposta Nazionale Complementare che consente anche la tassazione del reddito di fonte spagnola. Questa inclusione, che è volontaria secondo la Direttiva,⁶ è assolutamente logica poiché, se non fosse stata attuata, sarebbero stati altri Stati a tassare, in conformità con le norme IIR o UTPR, il reddito di origine spagnola soggetto a bassa tassazione.

Per quanto riguarda l'ambito territoriale, la LIC estende il proprio ambito di applicazione all'intero territorio spagnolo,⁷ senza pregiudizio dei regimi fiscali forali vigenti nei Territori Storici della

pp. 473-477.

4. Vedi HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P. A. (2025), *Esclusione sostanziale nell'Imposta Minima*, in MARTÍNEZ LAGUNA, F. D., e JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (Dirs.), *La Tributación Mínimo en España. Análisis della Legge 7/2024, del 20 dicembre*, Tirant lo Blanch, p. 177.

5. Ritenuto 22 della Direttiva GloBE.

6. Articoli 1.2 e 11 della Direttiva GloBE.

7. La Direttiva GloBE e la LIC stabiliscono come criterio spaziale per l'applicazione dell'Imposta complementare il luogo in cui l'entità costituente del gruppo o la sua stabile organizzazione si trova ("localizzata" nella terminologia della Direttiva GloBE). Per determinare dove si trova un'entità costitutiva, sia la Direttiva GloBE che la LIC si riferiscono allo Stato in cui ha la sua residenza fiscale secondo un criterio di carattere personale. Pertanto, l'articolo 8.1 della LIC stabilisce che "[un] ente che non sia trasparente, si trova nello Stato in cui è considerato residente ai fini fiscali in base al suo luogo di gestione, al luogo di costituzione o a un criterio simile. Quando lo Stato in cui si trova un ente che non sia trasparente, non può essere individuato in conformità con il paragrafo precedente, essa sarà considerata situata nello Stato in cui è stata istituita." La residenza in Spagna ai fini dell'Imposta sulle Società spagnola avverrà

Comunità Autonoma dei Paesi Baschi e nella Comunità Autonoma di Navarra.⁸ Così, l'Imposta Complementare è stata concordata con la sua inclusione nella Legge 12/2002 del 23 maggio, che approva l'Accordo Economico con la Comunità Autonoma dei Paesi Baschi⁹ e nella Legge 28/1990 del 26 dicembre, che approva l'Accordo Economico tra lo Stato e la Comunità Autonoma di Navarra.¹⁰ Questi territori forali hanno competenza, oltre a riscuoterla, ad approvare i propri regolamenti autonomi sull'Imposta Complementare,¹¹ sebbene questa autonomia regolamentare sia soggetta a due limiti: i) quelli derivati dalla Direttiva GloBE stessa; e ii) il limite specifico che deriva dalle suddette Leggi dell'Accordo Economico con i Paesi Baschi e dell'Accordo Economico con Navarra e che stabilisce che in tali territori devono applicarsi regolamenti identici a quelli stabiliti in qualsiasi momento dallo Stato per la definizione del contribuente, il sostituto del contribuente e le regole per l'applicazione a ciascun ente partecipante, dell'Imposta Complementare nazionale, primaria e¹² secondaria.

La Direttiva GloBE è stata trasposta nel diritto spagnolo traducendo molti dei suoi concetti nella tradizione giuridica fiscale spagnola e, quindi, utilizzando i principali concetti classici della teoria della relazione giuridico-fiscale (fatto imponibile, contribuente e accertamento).

Pertanto, l'articolo 4 della LIC stabilisce che “il fatto imponibile dell'Imposta Complementare sarà costituito dall'acquisizione di reddito da parte degli enti costituenti [di un gruppo imprenditoriale] con un livello fiscale basso, secondo le disposizioni di questa legge”. L'ambito del fatto imponibile è completato dagli articoli 6.1 e 7 della LIC, che regolano l'elemento soggettivo del fatto imponibile, comprendendo solo nell'ambito di applicazione i gruppi imprenditoriali con un fatturato netto¹³ (inclusi quelli degli enti esclusi) pari o superiore a 750 milioni di euro in due dei quattro periodi fiscali immediatamente precedenti l'inizio del periodo fiscale. in conformità con i bilanci consolidati dell'ultima società madre. Tuttavia, alcuni tipi di enti che, a causa della loro natura particolare, godono di regimi di neutralità fiscale destinati a essere preservati, come enti pubblici, organizza-

alternativamente, in conformità con l'articolo 8.1 della Legge 27/2014, del 27 novembre, sull'Imposta sulle Società, quando l'ente sarà costituito in Spagna (secondo la legge spagnola), quando abbia la sua sede legale in Spagna o quando abbia la sua sede amministrativa effettiva in Spagna.

8. Articolo 2 del LIC. A tal proposito, è importante menzionare che queste regioni godono di un alto grado di autonomia fiscale, sia regolamentare sia nella gestione delle imposte originate nei rispettivi territori, ai sensi della Prima Disposizione Aggiuntiva della Costituzione spagnola. Per uno studio più dettagliato dell'Imposta Complementare nei regimi forali, vedi ALONSO ARCE, I. (2025), *La Tributación Mínimo y el régimen de Concerto Económico con El País Vasco*, in *Imposición Mínimo Global: notas para su aplicación, Evaluación de su impacto sobre el sistema tributario doméstico e internacional*, Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 525-568.
9. Articolo 20 bis della Legge 12/2002, del 23 maggio, che approva l'Accordo Economico con la Comunità Autonoma dei Paesi Baschi.
10. Articolo 27 bis della Legge 28/1990, del 26 dicembre, che approva l'Accordo Economico tra lo Stato e la Comunità Autonoma di Navarra.
11. Sebbene sia una tassa di disciplina autonoma, come stabilito dalle rispettive Leggi dell'Accordo Economico con i Paesi Baschi e dell'Accordo Economico con Navarra, per il momento e fino all'approvazione dei propri regolamenti regionali dell'Imposta Complementare, i tre Territori Storici della Comunità Autonoma dei Paesi Baschi hanno regolamentato l'Imposta Complementare con riferimento alla normativa statale (Legge 7/2024). La Comunità Autonoma di Navarra non ha pubblicato alcuna disposizione simile al momento della chiusura di questi lavori.
12. Primo comma, *in fine*, dell'articolo 20 bis della Legge 12/2002, del 23 maggio, che approva l'Accordo Economico con la Comunità Autonoma dei Paesi Baschi e primo comma, *in fine*, dell'articolo 27 bis della Legge 28/1990, del 26 dicembre, che approva l'Accordo Economico tra Stato e Comunità Autonoma di Navarra.
13. Le Regole Modello GloBE si riferiscono a “ricavi” e la Direttiva GloBE a “entrate”. A tal proposito, i paragrafi 10.3 e 10.4 dei Commentari all'Articolo 1 del Regolamento Modello GloBE indicano che questo concetto include, oltre al reddito derivato dalle attività ordinarie del gruppo, plusvalenze e redditi straordinari; vedi OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione delle basi delle basi* (2025): *Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Transferring Project, OECD Publishing, p. 20. Tuttavia, la LIC ha tradotto questo termine come “fatturato netto”, un termine che, alla luce dell'articolo 35.2 del Codice Commerciale, include solo il reddito derivato dalle attività ordinarie della società. Vedi, a questo riguardo, REMÓN PEÑALVER, F., E ARRIBAS PLAZA, D. (2025), *Subjective Scope*, in *Global Minimum Taxation: Notes for its Application, Evaluation of its Impact on the Domestic and International Tax System*, Fundación Impuestos y Competitividad, p. 168.

zioni internazionali, organizzazioni senza scopo di lucro, fondi pensione ed enti di investimento collettivo (beni mobili e immobili) che costituiscono l'ente madre finale, sono esclusi dal loro ambito, così come le loro controllate destinate a investire asset a beneficio dei primi.

Come abbiamo già accennato, l'Imposta Complementare è configurata attorno a tre modalità fiscali basate su regole di attribuzione. L'obbligo di pagare l'Imposta Supplementare maturata in relazione al reddito delle società straniere sottotassate del gruppo è attribuita in conformità con due regole di attribuzione: la *Regola di Inclusione del Reddito* (IIR), che attribuisce il pagamento dell'Imposta Supplementare alle società madre del soggetto straniero sottotassato; e la *Regola dell'Utile sottotassato* (UTPR), che attribuisce in modo residuo il pagamento dell'Imposta Complementare non soggetta a un IIR ai soggetti del gruppo secondo un criterio di distribuzione. Nella trasposizione di queste regole nella legge spagnola, la LIC ha definito la IIR "Imposta Primaria Complementare" e la UTPR "Imposta Secondaria Complementare". Inoltre, la LIC ha fatto uso del potere conferito dalla Direttiva GloBE e ha istituito una Imposta Complementare nazionale per tassare anche il reddito di tutti i soggetti del gruppo sottotassati residenti in Spagna.

A tal fine, la società madre finale del gruppo quando ha la sua residenza fiscale in Spagna o, in un altro caso, una società madre intermedia spagnola saranno soggette all'Imposta Complementare primaria come contribuenti, a condizione che la IIR non sia applicabile in un altro paese per la società madre ultima del gruppo o per un'altra società madre intermedia di livello¹⁴ superiore. Il reddito delle rispettive filiali estere sottotassate sarà tassato da tale imposta.

L'Imposta Complementare secondaria viene applicata al reddito di tutte le società di gruppo straniere sottotassate che non sono tassate (in Spagna o in altri paesi) tramite una IIR, con i contribuenti che sono società di gruppo con residenza fiscale spagnola che hanno un certo legame materiale con il reddito sottotassato secondo un criterio di ripartizione.

Nel caso dell'Imposta Complementare nazionale, le società spagnole sottotassate saranno esse stesse contribuenti dell'Imposta Complementare nazionale, come stabilito dall'articolo 6.2 della legge. In questo modo, il legislatore spagnolo ristabilisce una tassazione minima sul "proprio" reddito e impedisce ad altri paesi di riscuotere il reddito in base alle IIR o UTPR.

Tuttavia, per ragioni di efficienza e semplicità di riscossione, la LIC ha previsto, nel suo articolo 6.5, che le seguenti società avranno lo status di sostituto del contribuente¹⁵ dell'Imposta Complementare (nelle sue tre modalità), secondo il seguente ordine di priorità:

- "i) la società madre ultima quando si trova in territorio spagnolo, nella misura in cui non sia considerata un soggetto escluso o, in mancanza di ciò,
- ii) una società madre, situata in territorio spagnolo, il cui valore netto contabile dei beni tangibili¹⁶ definito nell'Articolo 5, punto 44, di questa Legge sia, nel periodo fiscale, il più alto tra le società madri del gruppo situate in territorio spagnolo, nella misura in cui non sia considerata soggetto escluso o, in mancanza di ciò,

14. Inoltre, l'Imposta Complementare primaria sarà applicabile anche in Spagna sui redditi delle filiali estere sottotassate da una società madre parzialmente residente ai fini fiscali in Spagna, indipendentemente che la IIR sia applicata dall'entità madre finale sia da un'altra entità madre intermedia di livello superiore.

15. Secondo l'articolo 36 della Legge 58/2003 del 17 dicembre, Legge Generale Tributaria (di seguito, Legge Generale Tributaria), il contribuente è colui che realizza il fatto imponible, mentre il sostituto del contribuente è "il contribuente che, per imposizione della legge e al posto del contribuente, è obbligato a rispettare l'obbligo fiscale principale, così come gli obblighi formali insiti in essa". Sull'introduzione della figura del sostituto del contribuente nel SCI, vedi ORTEGA CARBALLO, E., e BUSTOS GUAJARDO, B. (2025), *Una prima approssimazione all'Imposta Complementare in Spagna per garantire un livello minimo di tassazione globale*, in *Carta Tributaria. Revista de Opinión* n° 118, punto 3.3.3. (versione elettronica).

16. Alcuni autori, come GARCÍA MORENO, hanno criticato questo criterio che dà priorità alle holding con beni tangibili rispetto alle società finanziarie, che in molti casi assumono il controllo e le decisioni del gruppo. Vedi GARCÍA MORENO, A. (2025), *Approccio all'Imposta Complementare stabilita nella Legge 7/2024, del 20 dicembre, per garantire un livello minimo globale di tassazione per gruppi multinazionali e grandi gruppi nazionali*, in MERINO JARA, I. (Dir.), *L'impatto della tassazione internazionale*, Aranzadi La Ley, p. 522.

iii) la società del gruppo, situata in territorio spagnolo, il cui valore netto contabile dei beni tangibili definito all'Articolo 5, punto 44, di questa Legge è, nel periodo fiscale, il più alto tra le società del gruppo situate in territorio spagnolo, sempre che non sia considerata società esclusa.”

In conformità con il suddetto articolo 6.5 del LIC, e con la disposizione generale dell'articolo 36.3 della Legge Generale Tributaria,¹⁷ il soggetto che ha lo status di sostituto del contribuente dovrà presentare l'autoliquidazione o le autoliquidazioni per l'Imposta Complementare e pagare il debito o i debiti fiscali nei termini previsti dagli articoli 50 e 51 del LIC. Inoltre, le azioni di verifica saranno effettuate con la società che sarebbe stata considerata come sostituto del contribuente.

È importante menzionare che, in conformità con l'articolo 50.2 della LIC, “[i]l sostituto del contribuente può pretendere dal contribuente l'importo degli obblighi fiscali soddisfatti”, una disposizione superflua poiché la Legge Generale Tributaria, nel suo articolo 36.3, contiene già tale disposizione di natura generale. Oltre a questa obbligazione privata, le società del gruppo considerate contribuenti (dell'Imposta Complementare spagnola) e non obbligate a pagare saranno responsabili solidalmente per il pagamento di tutti i debiti fiscali delle società partecipanti a detto¹⁸ gruppo.

Infine, l'articolo 31 della LIC stabilisce che il periodo fiscale dell'Imposta Complementare delle società partecipanti del gruppo coinciderà con l'anno finanziario della società madre finale del gruppo se questa presenta bilanci consolidati o, in mancanza di ciò, coinciderà con l'anno solare. Quindi l'obbligo di pagamento matura l'ultimo giorno del periodo fiscale.¹⁹

3. Determinazione e attribuzione dell'imposta complementare

3.1. Calcolo dell'aliquota effettiva dell'imposta complementare

Come già accennato all'inizio di questo lavoro, il Pilastro Due segue un approccio di integrazione normativa, *in modo tale che l'aliquota fiscale effettiva non viene calcolata per ogni società, ma per vincolo giuridico, consolidando i guadagni e le perdite idonei* (il risultato contabile di ciascuna società con i relativi aggiustamenti stabiliti nel LIC)²⁰ di tutti i soggetti rientranti nella stessa giurisdizione. La relativa base imponibile è il risultato della riduzione dell'importo consolidato (netto) dei *profitti ammissibili* di tutte le società soggette allo stesso ordinamento dell'importo *del reddito legata alla sostanza*²¹ economica. Pertanto, l'Imposta complementare viene calcolata per vincolo giuridico, applicando l'aliquota *residua* alla base²² imponibile nazionale, cioè la differenza tra l'aliquota minima del 15% e quella effettiva dell'ordinamento. L'importo per vincolo giuridico dell'Imposta Complementare viene ridotto dell'importo dell'imposta complementare nazionale ammissibile che sarebbe stata richiesta in quell'ordinamento.

17. Legge 58/2003, del 17 dicembre, Generale Tributaria.

18. Sesto comma dell'articolo 6 del LIC.

19. Articolo 32 del LIC.

20. I guadagni e le perdite ammissibili di ciascuna società sono determinati effettuando le variazioni previste negli Articoli 10-13 del LIC sull'utile contabile della società. Queste variazioni, tra le altre, richiedono l'eliminazione della spesa fiscale netta ed escludono i dividendi dal risultato contabile. A tal proposito, è importante menzionare che la LIC esclude i dividendi dall'ammontare dei guadagni e delle perdite ammissibili derivanti da partecipazioni pari o superiori al 10% o con un anno o più di anzianità. In questo senso, le normative spagnole sull'imposta sulle società stabiliscono l'esenzione per società madre con una percentuale azionaria di almeno il 5%.

21. Sull'esclusione del reddito legato alla sostanza economica, vedi GARCÍA MORENO, A. (2025), *Approccio all'Imposta Complementare stabilita nella Legge 7/2024, del 20 dicembre, per garantire un livello minimo globale di tassazione per gruppi multinazionali e grandi gruppi nazionali*, in MERINO JARA, I. (Dir.), *L'impatto della tassazione internazionale*, Aranzadi La Ley, pp. 499-502.

22. Articolo 23 del LIC.

Tuttavia, l'articolo 33 della LIC contempla il regime opzionale di *esclusione de minimis*, secondo cui l'Imposta Complementare di un ordinamento sarà zero nel periodo fiscale in cui sono soddisfatti i seguenti requisiti: "a) Che la media del reddito idoneo delle società partecipanti situate in quello Stato sia inferiore a 10 milioni di euro; e (b) la media dei guadagni o perdite ammissibili di tutte le società partecipanti in quello Stato comporta un profitto o una perdita inferiore a 1 milione di euro."

Una volta calcolata l'Imposta Complementare maturata rispetto al reddito sottotassato, di ciascun ordinamento, questa quota viene distribuita tra ciascuna delle società del gruppo costituite in ciascuno Stato. In particolare, la legge spagnola stabilisce che l'Imposta Complementare di una società costituita, nel periodo fiscale, sarà il risultato della moltiplicazione dell'Imposta Complementare dello Stato in cui si trova per la proporzione tra i profitti ammissibili della società costituita e gli utili complessivi ammissibili di tutte le società partecipanti situate nello Stato.²³

3.2. Criterio normativo per l'attribuzione dell'Imposta Complementare ai contribuenti spagnoli

Per quanto riguarda l'ammontare dell'Imposta Complementare maturata rispetto al reddito di ciascuna società partecipante del gruppo, la LIC stabilisce le seguenti regole di attribuzione ai contribuenti (spagnoli):

- i. L'importo dell'Imposta Complementare maturata sul reddito sottotassato delle società partecipanti spagnole sarà dovuto da queste con la modalità nazionale di Imposta Complementare.²⁴ Pertanto, l'importo dell'imposta maturato nei confronti di una società partecipante spagnola ai sensi dell'articolo 24.5 della SCI sarà attribuito a questa.

Tuttavia, in conformità con la Terza Disposizione Transitoria della LIC, la responsabilità fiscale complementare nazionale sarà zero per un periodo transitorio: (i) nel caso dei gruppi multinazionali spagnoli (la cui società madre finale si trova in Spagna o la cui società madre intermedia si trova in Spagna quando la società madre finale è esclusa), durante i primi cinque anni della fase iniziale dell'attività internazionale del gruppo multinazionale; (ii) nel caso dei gruppi nazionali (in cui tutte le loro società costitutive si trovano in Spagna), durante i primi cinque anni dal primo giorno del periodo fiscale in cui il gruppo è soggetto per la prima volta all'applicazione della LIC.

Uno degli aspetti più rilevanti nell'attuazione dell'Imposta Complementare nazionale è che il legislatore spagnolo ha seguito le raccomandazioni dell'OCSE nei suoi Commentari al Regolamento Modello GloBE²⁵ e ha escluso dall'importo delle tasse applicate quelle pagate da soggetti stranieri rispetto al reddito ottenuto da società spagnole.²⁶ Pertanto, nel calcolo dell'aliquota fiscale effettiva pagata dai soggetti costituiti in Spagna, l'importo pagato da un soggetto straniero nell'ambito di un regime internazionale di trasparenza fiscale (CFC) o di un regime di crediti d'imposta in relazione al reddito di una stabile organizzazione spagnola deve essere escluso dal suo calcolo. L'esclusione di queste imposte potrebbe causare che, in alcuni casi, l'aliquota effettiva sia inferiore alla soglia del 15%, poiché queste tasse pagate all'estero sul reddito spagnolo non vengono calcolate e quindi viene maturato l'Imposta Complementare nazionale. Ciò potrebbe portare a situazioni di doppia imposizione nella misura in cui il reddito spagnolo sarebbe tassato all'estero secondo un regime CFC (o sotto l'imputazione del reddito di un PE spagnolo) e allo stesso tempo sarebbe tassato in

23. Articolo 24.5 del LIC.

24. Sull'attuazione dell'Imposta Complementare nazionale nelle LIC, vedi GARCÍA MORENO, A. (2025), *Approccio all'Imposta Complementare stabilita nella Legge 7/2024, del 20 dicembre, per garantire un livello minimo globale di tassazione per gruppi multinazionali e grandi gruppi nazionali*, in MERINO JARA, I. (Dir.), *L'impatto della tassazione internazionale*, Aranzadi La Ley, pp. 506-511.

25. Commenti al articolo 10.1 de la Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione delle basi (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 296, par. 118.30.

26. Articolo 25.3 del LIC.

Spagna secondo l'Imposta Complementare²⁷ Nazionale. L'OCSE ha giustificato questa misura per semplicità e per concedere il potere primario di tassazione allo Stato in cui il reddito è²⁸ generato. Il problema è che il paese straniero in cui il reddito spagnolo è tassato secondo il regime CFC o secondo il metodo di imputazione del PE, dovrebbe annullare la doppia imposizione, cosa che non sembra facile dato che l'Imposta Complementare è una sorta di imposta ex post o residua rispetto a quella sul reddito societario. In altre parole, l'imposta sulle società estere, applicando un regime CFC su una controllata spagnola o un regime di imputazione su un PE, dovrebbe tenere conto dell'Imposta Complementare nazionale spagnola.

- ii. In virtù dell'**Imposta Complementare primaria** (IIR), l'importo maturato sulle società filiali estere soggette a bassa tassazione sarà attribuito come contribuente alla società madre ultima del gruppo quando si trova in Spagna o, in altri casi, a una società madre intermedia situata in Spagna, salvo che l'Imposta Complementare non sia attribuita, tramite un IIR, a una società madre di livello superiore che detiene, direttamente o indirettamente, un interesse di controllo in essa (*approccio top-down*).²⁹

In ogni caso, l'Imposta Complementare sul reddito di filiali straniere sottotassate sarà anch'essa attribuita come contribuente a una società madre parzialmente posseduta (POPE – Partially-Owned Parent Entity)³⁰ quando si trova in Spagna, a meno che un'altra società madre parzialmente detenga, direttamente o indirettamente, tutte le azioni relative alla prima e sia soggetta a un'imposta complementare secondo una norma di inclusione di reddito ammissibile nel relativo ordinamento.³¹

L'importo dell'attribuzione dell'Imposta Complementare primaria a ciascun contribuente spagnolo sarà la parte di tale imposta che corrisponde alla partecipazione, diretta o indiretta, che la società madre (contribuente) detiene nella controllata estera sottotassata.³²

È importante notare che, nei casi in cui l'Imposta Complementare primaria attribuita al contribuente spagnolo possa sovrapporsi all'attribuzione di tale imposta, con un IIR, con un POPE in cui quest'ultimo ha una quota, allora l'Imposta Complementare primaria dovuta dal contribuente sarà ridotta di un importo pari alla parte dell'imposta complementare attribuita al POPE³³ che è attribuibile, in virtù della sua partecipazione, al contribuente.

- iii. In sostanza, in virtù dell'Imposta Complementare Secondaria (UTPR), la quota dell'Imposta Complementare maturata sugli enti di gruppo esteri sarà attribuita, in quanto contribuente, agli enti di gruppo spagnoli nella misura in cui tale imposta non sia attribuita a nessuna società di gruppo in conformità con un IIR.³⁴ In altre parole, l'Imposta Complementare secondaria opera come regola difensiva quando l'IIR non viene applicata all'intera Imposta Complementare maturata sulle società straniere sottotassate.

27. SÁNCHEZ MERCADER, M., E CONCHA CARBALLIDO, C. (2025), *Determinazione e attribuzione della Tassa Complementare*, in *Global Minimum Taxation: note per la sua applicazione, valutazione del suo impatto sul sistema fiscale nazionale e internazionale*, Fundación Impuestos y Competitividad, p. 387.

28. Commenti al articolo 10.1 de la Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione delle basi (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 296, par. 118.30.

29. Articolo 6.3 della Legge del LIC.

30. Secondo la definizione dell'articolo 5(13) del LCI, una *società madre parzialmente* posseduta è "una società partecipante che detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione in un'altra società partecipata dello stesso gruppo multinazionale o di un grande gruppo nazionale, e che detiene più del 20 per cento della sua quota di profitti, direttamente o indirettamente, da una o più persone che non sono società partecipanti di tale gruppo multinazionale o grande gruppo nazionale, e che non sono considerate società madre finale, stabile organizzazione, società di investimento o società assicurativa".

31. Articolo 6.3 della Legge del LIC.

32. Articolo 26.2 del LIC.

33. Articolo 27 del LIC.

34. Articoli 6.4 e 28 e commi 3 e 4 dell'articolo 29 del LIC.

L'importo dell'attribuzione dell'Imposta Complementare secondaria a ciascun contribuente spagnolo sarà determinato in conformità con una distribuzione formale che terrà conto del numero di lavoratori e del valore dei beni tangibili che il contribuente spagnolo possiede in relazione ai totali del gruppo a livello³⁵ globale.

In sintesi, l'Imposta Complementare nazionale è dovuta dalle società del gruppo spagnole sottotassate e le Imposte Complementari primarie e secondarie sono dovute dalle società del gruppo stranieri sottotassate. Sebbene la Direttiva GloBE preveda che l'IIR e l'UTPR siano applicati in modo indistinto sia sul reddito sottotassato estero che su quello interno per evitare una possibile restrizione alla libertà di stabilimento vietata dal TFUE,³⁶ l'Imposta Complementare nazionale svolge già questa funzione profilattica nella misura in cui tassa le società spagnole sottotassate, in modo tale che la normativa spagnola prevede che le Imposte Complementari primarie e secondarie vengano applicate solo per le società del gruppo sottotassate all'estero.

4. Obblighi formali dell'imposta complementare

4.1. La dichiarazione informativa GloBE

4.1.1. Natura e contenuto

La corretta esecuzione degli obblighi materiali derivanti dalla Imposta Supplementare ha portato l'OCSE e l'UE a stabilire l'obbligo per i gruppi multinazionali soggetti a questa Imposta di fornire determinate informazioni al fine di facilitare la corretta applicazione dell'imposta.

Questo obbligo di informazione implica l'obbligo per i gruppi aziendali soggetti all'Imposta Complementare di presentare, su base annuale, una dichiarazione informativa dell'Imposta Complementare in ciascuna delle giurisdizioni in cui operano. Questo obbligo è stato previsto nell'Articolo 44 della Direttiva GloBE, che è stato trasposto nella legge spagnola tramite l'Articolo 47 della SCI.

I commentari all'Articolo 8.1 delle Regole Modello GloBE sottolineano che la dichiarazione informativa GloBE³⁷ non mira a armonizzare gli obblighi di autoliquidazione e pagamento dell'Imposta, che rimane nelle mani degli Stati, ma a fornire a quelli che applicano le regole GloBE le informazioni di base e fondamentali per poter applicare tali regole.³⁸ Pertanto, questa dichiarazione informativa è nata dalla necessità di identificare le informazioni necessarie che qualsiasi Stato che applichi le regole GloBE deve richiedere per valutare correttamente la liquidazione dell'Imposta³⁹ Complementare.

Pertanto, la dichiarazione informativa è stata configurata come un obbligo formale indipendente e al di fuori degli obblighi procedurali del pagamento dell'imposta che ciascuna giurisdizione stabilisce⁴⁰ autonomamente. Pertanto, la Direttiva GloBE non stabilisce alcun obbligo formale in relazione alla gestione e al pagamento dell'Imposta. Sia l'OCSE che la Direttiva lasciano questa

35. Commi 1, 5 e seguenti, dell'articolo 29 del LIC.

36. In particolare, gli articoli 5 e 6 della Direttiva GloBE prevedono che una società madre situata in uno Stato membro applicherà l'IIR per "le sue società costitutive con basso livello di tassazione situate in un'altra giurisdizione o senza nazionalità" e per "se stessa e tutte le società costituenti del gruppo con basso livello di tassazione situate nello stesso Stato Membro".

37. La GloBE Information Return è comunemente chiamata *GIR* (GloBE Information Returns).

38. Commenti all'art. 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione della base di base (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 242, par. 1.

39. Commenti all'art. 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione della base di base (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 242, par. 1.

40. Commenti all'art. 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione della base di base (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 242, par. 1.

competenza nelle mani degli Stati, e la gestione tributaria può essere disciplinata con liquidazione (da parte delle autorità fiscali) o tramite il meccanismo di autoliquidazione (da parte dello stesso contribuente).⁴¹ Sulla base di questa premessa, lo scopo della dichiarazione informativa è meglio compreso, infatti è configurato come un minimo essenziale il cui scopo è facilitare la corretta applicazione delle normative GloBE da parte delle autorità fiscali di ciascun paese in modo coerente e coordinato tra loro.

Come regola generale, l'articolo 47.2 della LIC stabilisce che "qualsiasi società partecipante di un gruppo multinazionale o nazionale di grande entità situata in territorio spagnolo" sarà obbligata a presentare la dichiarazione informativa. Tuttavia, per impedire che lo stesso gruppo presenti una molteplicità di dichiarazioni informative all'interno della stessa giurisdizione, l'articolo 47.3 della LIC prevede che la dichiarazione possa essere presentata sia dalla società madre finale del gruppo se costituita in Spagna, sia da qualsiasi altra società locale designata per conto della società costituite in Spagna. In questi casi, la società locale designata o la società madre finale presenterà una singola dichiarazione informativa riferita a tutte le società partecipanti situate in Spagna.

Inoltre, per alleviare anche l'onere di dover presentare dichiarazioni informative in tutti gli ordinamenti in cui opera un gruppo multinazionale, l'articolo 47.3 della LIC stabilisce che le società partecipanti spagnole non saranno obbligate a presentare la loro dichiarazione informativa presso l'Amministrazione Tributaria spagnola quando tale dichiarazione è stata depositata nello Stato di costituzione dalla società madre finale o da un'altra società partecipante designata dal gruppo, a condizione che, ai fini dello scambio di informazioni, vi sia un "accordo ammissibile dell'autorità competente" tra il suddetto Stato e la Spagna.⁴² Questo meccanismo di clearing-house consente ai gruppi multinazionali di minimizzare i propri oneri amministrativi e di centralizzare la presentazione della dichiarazione informativa in un'unica società del gruppo e in un unico Stato.

Per quanto riguarda il contenuto della Dichiarazione Informativa GloBE, l'articolo 47(4) della LIC classifica sostanzialmente le informazioni, in termini generali, in due grandi blocchi. Il primo blocco è relativo alle informazioni generali del gruppo multinazionale. In questo blocco deve essere descritta la struttura societaria del gruppo e tutte le società costituenti del gruppo devono essere identificate, una per una, indicando per ciascuna di esse lo Stato di residenza, il numero di identificazione fiscale e il suo status o tipologia ai fini delle normative GloBE. Il secondo blocco di informazioni è relativo alle *informazioni per giurisdizione*. In questo blocco, tutti i dati rilevanti devono essere riportati per ciascuno Stato in cui il gruppo ha istituito una società partecipante, al fine di determinare correttamente l'Imposta Complementare di quello Stato.

In primo luogo, all'interno di questo blocco giurisdizione, devono essere fornite informazioni sull'applicazione di un regime di *esclusione per giurisdizione* che liberi i gruppi dall'obbligo di pagare un'Imposta Complementare sul reddito delle società partecipanti stabilite in un determinato Stato, indipendentemente dalla relativa aliquota fiscale effettiva.

L'importanza di questi regimi di esclusione per giurisdizione risiede nel fatto che il gruppo è esonerato non solo dall'obbligo materiale di pagare l'Imposta Complementare per il reddito di un determinato Stato, ma anche dall'effettuare i complessi calcoli dell'aliquota fiscale effettiva e dell'Imposta Complementare. Pertanto, in generale e salvo in certi casi, il gruppo è esente dal dover compilare

41. HEMELS, S. (2024), *Capitolo 8a: Amministrazione*, in *Annotazioni sulle regole modello globali anti-erosione delle basi di base dell'OCSE (Pilastro 2)*, Kluwer Law International.

42. Il Quadro di Implementazione del regolamento GloBE prevede lo sviluppo di modelli (bilaterali e multilaterali) per l'accordo consentito dell'autorità competente e l'incorporazione di tali modelli come parte del Quadro; vedi OCSE (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commentario consolidato alle regole globali del modello anti-erosione delle basi di base (2025): Quadro Inclusivo sul BEPS*, Progetto OECD/G20 sull'erosione delle basi e lo spostamento dei profitti, OECD Publishing, p. 244, par. 11. In particolare, nel gennaio 2025, l'OCSE ha pubblicato l'Accordo Multilaterale tra le Autorità Competenti sullo scambio di informazioni GloBE (GIR MCAA), basato sull'articolo 6 della Convenzione sull'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale. Questo accordo è già stato firmato dalla Spagna nel luglio 2025. A livello dell'Unione Europea, la recente Direttiva del Consiglio (UE) 2025/872 del 14 aprile 2025 che modifica la Direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale (DAC9) ha incluso questo meccanismo per lo scambio automatico delle dichiarazioni informative tra gli Stati membri.

le sezioni relative al calcolo dell'aliquota fiscale effettiva e dell'Imposta Complementare rispetto allo Stato in cui si applica un regime di⁴³ esclusione.

Il gruppo dovrà informare in questa sezione se esercita l'opzione di applicare l'esclusione *de minimis*,⁴⁴ quella transitoria per i gruppi nella fase iniziale di internazionalizzazione,⁴⁵ o uno qualsiasi dei regimi di *safe harbour* previsti dai regolamenti GloBE, nonché se soddisfa i requisiti e le condizioni per l'applicazione di tali regimi.

Per quanto riguarda i regimi di *safe harbour*,⁴⁶ la loro importanza è duplice. Da un lato, come abbiamo già detto, alleviano gli oneri amministrativi ed economici derivanti dal rispetto delle regole GloBE sia per il contribuente che per l'amministrazione⁴⁷ fiscale. Dall'altro lato, garantiscono maggiore certezza giuridica e trasparenza nella corretta conformità agli standard GloBE.⁴⁸ Questi regimi di *safe harbour* non sono strettamente un'esenzione, ma sono configurati come una sorta di finzione giuridica secondo cui lo Stato in questione non è a bassa tassazione nella misura in cui vengono rispettate certe soglie e condizioni.

Ad esempio, la LIC prevede ai commi 1 e 2 dell'articolo 34 l'applicazione del regime di *safe harbour* del QDMTT (*imposta integrativa nazionale qualificata*), secondo cui il gruppo imprenditoriale è esentato dall'applicazione dell'Imposta Supplementare primaria sul reddito di società partecipanti costituite in uno Stato membro che richiede un'Imposta Supplementare nazionale ammissibile e, in generale, in uno Stato che richiede un'Imposta Supplementare nazionale consentita in conformità con le condizioni di un accordo internazionale consentito sui *safe harbour*,⁴⁹ oppure prevede anche nella sua Quarta Disposizione Transitoria l'applicazione del regime di *safe harbour* transitorio del CbCR (*Rapporto Paese per Paese*), con cui il gruppo imprenditoriale è esentato, per un periodo transitorio, dall'applicazione dell'Imposta Complementare sul reddito di uno Stato quando le società ivi costituite rispettano determinate soglie quantitative calcolate dal CbCR.⁵⁰

A questo punto, è importante menzionare che la Direttiva GloBE non regola espressamente i sistemi di *safe harbour*, ma attraverso l'articolo 32 fa un riferimento generico agli accordi internazionali

43. OCSE (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – GloBE Information Return (gennaio 2025): Quadro inclusivo su BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 5, par. 6. Tuttavia, esistono eccezioni, come nel caso in cui il gruppo scelga di applicare il regime di *safe harbour* del QDMTT per un determinato Stato, nel qual caso il gruppo non è esente dal dover completare la sezione relativa al calcolo dell'aliquota fiscale effettiva e dell'Imposta Complementare rispetto a quella giurisdizione.

44. Prevista dall'articolo 30 della Direttiva GloBE e dall'articolo 33 della LIC.

45. Terza disposizione transitoria della LIC.

46. Sebbene il suo contenuto non sia stato incluso in questo lavoro, è importante menzionare che al termine di questo, a gennaio 2026, è stato pubblicato dall'OCSE il cosiddetto *Pacchetto Side-by-Side*, che include quattro nuovi regimi di *safe harbour* ed estende il regime transitorio di *safe harbour* del CbCR per un altro anno (estendendo ai periodi fiscali che iniziano prima del 1° gennaio 2028 e terminano prima del 1° luglio del 2029). Vedi OECD (2026), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Regole globali del modello anti-erosione delle basi (Pilastro Due)*, *Pacchetto allegato: Quadro Inclusivo sul BEPS*, OCSE.

47. Commenti all'art. 8.2 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione delle basi (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 248, par. 30.

48. Commenti all'art. 8.2 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2025), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – Commento consolidato alle regole globali del modello anti-erosione delle basi (2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, p. 248, par. 30.

49. Ciò libera il gruppo imprenditoriale dal dover calcolare l'Imposta Supplementare di un determinato ordinamento per verificare se sia completamente assorbito dall'Imposta Supplementare nazionale ammissibile di quell'ordinamento. Per le condizioni stabilite in un *accordo internazionale consentito sui safe harbour*, si veda l'articolo 34(4) del SCI.

50. La Sesta Disposizione Transitoria della LIC prevede anche un *safe harbour* transitorio della regola UTPR, che libera il contribuente dal richiedere durante un periodo transitorio (periodi fiscali che iniziano prima del 31 dicembre 2025 e terminano prima del 31 dicembre 2026) l'Imposta Complementare Secondaria (UTPR) per i redditi ottenuti nella giurisdizione in cui si trova la società madre finale, a condizione che questa sia soggetta a un'imposta sui profitti societari con un'aliquota nominale di almeno il 20%.

adottati dal BEPS Project Inclusive Framework che istituiscono tali regimi.⁵¹ In particolare, questo articolo prevede che “Gli Stati membri devono garantire che, a scelta dell’entità costituente che dichiara, l’imposta aggiuntiva dovuta da un gruppo in uno Stato sia considerata nulla per un anno fiscale se il livello effettivo di tassazione delle società partecipanti situate in quello Stato soddisfa le condizioni di un accordo internazionale consentito sui *safe harbour*”. Definisce quindi un *accordo internazionale ammissibile sui safe harbour* come “un insieme internazionale di regole e condizioni accettate da tutti gli Stati membri e che garantisce che i gruppi rientrati nell’ambito di questa Direttiva abbiano la possibilità di scegliere di beneficiare di uno o più *safe harbour* per uno Stato”. A tal fine, il Consiglio dell’Unione Europea ha emesso una dichiarazione, adottata all’unanimità il 9 novembre 2023, in cui sostiene espressamente le Istruzioni Amministrative adottate dal Quadro Inclusivo del Progetto BEPS che regolano questi schemi di *safe harbour*. Si può quindi dedurre che queste Istruzioni Amministrative qualificano come un *accordo internazionale ammissibile sui safe harbour* nella misura in cui tutti gli Stati membri le abbiano espressamente accettate.

Come possiamo vedere, la Direttiva richiede agli Stati Membri di adottare nelle loro leggi interne i regimi di *safe harbour* contenuti, con riferimento all’Articolo 32, nelle Istruzioni Amministrative adottate dal Quadro Inclusivo del Progetto BEPS. Tuttavia, l’approvazione di nuovi schemi di *safe harbour* da parte dell’Inclusive Framework probabilmente ritarderà rispetto alla trasposizione nazionale delle regole GloBE. Questo è il caso del regime di *safe harbour* semplificato per le società che non consolidano i propri bilanci con quelli del gruppo multinazionale, adottato dal Quadro Inclusivo in un’Istruzione Amministrativa di dicembre 2023⁵² e che non è stato inserito nel testo della LIC. Per superare questo problema, la stessa LIC ha previsto, nel comma 3 dell’articolo 34, un riferimento generico a eventuali regimi di *safe harbour* che possano essere adottati dal Quadro Inclusivo dopo l’approvazione di questa legge. Questo riferimento all’articolo 34.3 del LIC solleva alcuni dubbi sul fatto che rispetti il principio di legalità tributaria.

A questo proposito, possiamo trovare due tipi di regimi di *safe harbour*. Innanzitutto, quelli espressamente regolati dalle LIC, come nel caso del regime di *safe harbour* della QDMTT previsto ai commi 1 e 2 dell’articolo 34 della LIC; oppure i regimi transitori del *safe harbour* del CbCR, previsto nella Quarta Disposizione Transitoria, e il *safe harbour* della regola UTPR, previsto nella Sesta Disposizione Transitoria. In questi casi, bisogna tenere presente che la LIC non può essere più restrittiva in termini di utilizzazione rispetto a quella derivata dall’Accordo Quadro Inclusivo, nel qual caso il contribuente dovrebbe poter fare affidamento sull’articolo 34.3 stesso della LIC per applicare quest’ultimo (o, anche, se non esiste un’interpretazione dello standard spagnolo in conformità con quello europeo, vale anche la pena considerare se l’articolo 32 della Direttiva ne proteggerebbe l’applicazione in virtù dell’effetto diretto verticale verso l’alto). E, in secondo luogo, quelli che non sono espressamente regolati dalla LIC ma da un accordo del Quadro Inclusivo (come nel caso del calcolo semplificato *safe harbour* per società non inserite nel consolidamento), nel qual caso sono applicabili ai sensi del suddetto riferimento del comma 3 dell’articolo 34 della LIC. In ogni caso, e come abbiamo già detto, queste ipotesi potrebbero scontrarsi con il principio di legalità fiscale nella misura in cui la norma menzionata è stata adottata al di fuori delle procedure legislative previste dal diritto nazionale e dal diritto UE.⁵³

51. Il motivo di questo riferimento generico è che lo sviluppo dei sistemi di *safe harbour* da parte del Quadro Inclusivo non è stato parallelo all’adozione della Direttiva, tanto che questo riferimento apre la strada agli Stati membri per adottare con le loro leggi interne altri schemi di *safe harbour* che, alla data dell’adozione della Direttiva, non erano ancora stati adottati dal Quadro Inclusivo.

52. OCSE (2023), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell’economia – Linee guida amministrative sulle regole globali del modello anti-erosione delle basi (Pilaastro Due)*, dicembre 2023, OECD/G20 Inclusive Framework sul BEPS, OCSE, pp. 35 e ss.

53. BENDLINGER, V., e KOFLER, G. (2024), *Calcolo dell’aliquota fiscale effettiva e della ‘tassa complementare’*, in *The ‘Pillar Two’ Global Minimum Tax*, Edward Elgar, p. 183.

4.1.2. Forma e termine

L'articolo 47(2) della LIC stabilisce che la dichiarazione informativa GloBE deve essere depositata presso l'Amministrazione Tributaria spagnola "nel luogo e nel modo stabiliti dalle normative". A tal proposito, l'articolo 16 della RIC stabilisce che il modulo di dichiarazione informativa sarà approvato con Ordine Ministeriale, mentre l'articolo 18.3 della RIC stabilisce che sarà presentato elettronicamente.

Tuttavia, sebbene il modulo informativo GloBE non sia ancora stato approvato, possiamo prevedere che dovrà seguire il modulo standardizzato approvato dal Quadro Inclusivo dell'OCSE il 13 luglio 2023.⁵⁴ A tal proposito, la recente Direttiva DAC9 ha inserito questo modello nelle sue istruzioni applicative.⁵⁵ La Direttiva stessa afferma che le istruzioni redatte dall'OCSE per la presentazione della dichiarazione informativa GloBE "vanno (...) utilizzate come fonte di illustrazione e interpretazione per gruppi multinazionali affinché presentino la dichiarazione fiscale supplementare per garantire la coerenza dell'applicazione".⁵⁶

Per quanto riguarda la scadenza, il comma 6 dell'articolo 47 del LIC stabilisce che la dichiarazione informativa GloBE sarà depositata "fino alla scadenza del quindicesimo mese successivo all'ultimo giorno del periodo⁵⁷ fiscale, senza pregiudizio di quanto stabilito dalla quinta disposizione transitoria di questa legge".

Tuttavia, nel primo paragrafo della Quinta Disposizione Transitoria, è stato previsto, per la prima volta, un periodo leggermente più lungo per i gruppi imprenditoriali che rientrano nell'ambito delle regole GloBE. In particolare, la scadenza per la presentazione della dichiarazione informativa sarà "fino all'ultimo giorno del diciottesimo mese dopo la fine del primo periodo fiscale in cui una multinazionale o un grande gruppo nazionale rientra per la prima volta nell'ambito di applicazione di una Imposta Complementare secondo una norma di inclusione del reddito ammissibile o quella di profitti insufficientemente tassati".

D'altra parte, quando il LIC entrerà in vigore per i periodi fiscali a partire dal 31 dicembre 2023 o dopo, il primo periodo fiscale per l'applicazione dei regolamenti GloBE sarà il 2024 (per i gruppi aziendali che hanno un anno fiscale coincidente con l'anno solare), dovendo presentare la dichiarazione informativa relativa a tale periodo entro e non oltre il 30 giugno 2026.⁵⁸

4.2. Comunicazione dell'identificazione del soggetto dichiarante

La scadenza per notificare all'Amministrazione Tributaria spagnola l'identificazione e il paese di residenza del soggetto dichiarante⁵⁹ non è stabilita nella LIC, ma il terzo comma alla fine dell'articolo 47 della LIC la rimette al relativo regolamento.

54. OCSE (2023), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia – GloBE Information Return (Pilastro Due)*, Quadro Inclusivo OCSE/G20 sul BEPS, OCSE. Questa versione è stata aggiornata il 15 gennaio 2025, in OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (gennaio 2025): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

55. Direttiva (UE) 2025/872 del 14 aprile 2025 che modifica la Direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale.

56. Considerando 16 del Preambolo della Direttiva (UE) del Consiglio (UE) 2025/872 del 14 aprile 2025 che modifica la Direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale.

57. È importante ricordare che, secondo l'Articolo 31 della LIC, il periodo d'imposta dell'Imposta Complementare coinciderà con l'anno finanziario della società madre finale del gruppo aziendale se questa prepara i bilanci consolidati o, in caso contrario, coinciderà con l'anno solare.

58. Questa data è applicabile anche a tutti quei gruppi il cui periodo fiscale termina prima del 31 marzo 2025, secondo la prima sezione della Terza Disposizione Transitoria della RIC.

59. Terzo comma, *in fine*, dell'articolo 47 del LIC.

Il RIC ha previsto che questa comunicazione sarà presentata “prima degli ultimi tre mesi precedenti la scadenza per la presentazione della dichiarazione informativa”.⁶⁰ Pertanto, in generale, questa comunicazione deve essere presentata prima della scadenza dei dodici mesi successivi alla fine del periodo fiscale; e per i gruppi aziendali che rientrano per la prima volta nell’ambito delle normative GloBE, questa comunicazione deve essere presentata prima della fine dei quindici mesi successivi alla fine del periodo fiscale in cui un gruppo è soggetto per la prima volta alle normative GloBE.⁶¹

Per quanto riguarda il contenuto di questa comunicazione, è necessario trasmettere la data di inizio e fine del periodo fiscale, l’identificazione e il paese di residenza della società madre finale o del soggetto scelto per presentare la dichiarazione informativa, se diverso dalla società madre finale, lo Stato in cui la dichiarazione informativa sarà presentata, e l’identificazione del sostituto del contribuente a cui si fa riferimento all’articolo 6.5 del LIC.⁶²

L’obbligo di presentare la comunicazione spetta a ciascuna delle società costitutive del gruppo stabilito sul territorio spagnolo. Tuttavia, questo obbligo individuale può essere sostituito da una singola comunicazione che include informazioni relative a tutte.⁶³

4.3. Regime sanzionario

Il regime di sanzioni relativo agli obblighi formali non è stato armonizzato né dai regolamenti GloBE⁶⁴ né dalla Direttiva GloBE.⁶⁵ L’unico requisito esplicito derivante dalla Direttiva è che le sanzioni debbano essere “efficaci, proporzionate e dissuasive”,⁶⁶ un requisito che non aggiunge nulla di nuovo ai limiti della legge fiscale spagnola.

L’articolo 48 della LIC ha istituito un regime sanzionario speciale per i reati fiscali derivanti dal mancato rispetto degli obblighi formali derivanti da tale Legge, in modo che tali sanzioni saranno incompatibili con quelle stabilite negli articoli 198 e 199 della Legge Generale Tributaria 58/2003, del 17 dicembre.

In particolare, la mancata presentazione tempestiva della dichiarazione informativa GloBE costituirà una grave infrazione, la cui sanzione consisterà in una misura fissa di 10.000 euro per ogni informazione o insieme di dati⁶⁷ che avrebbe dovuto essere incluso nella dichiarazione, con un limite massimo equivalente all’1 per cento del fatturato netto di tutte le società che fanno parte del gruppo. Questa sanzione e il limite massimo saranno ridotti alla metà quando la dichiarazione sarà stata presentata dopo la scadenza senza una previa richiesta da parte dell’Amministrazione Fiscale.

Costituirà inoltre una grave violazione presentare la dichiarazione informativa in modo incompleto, impreciso o con dati falsi, la cui sanzione e limite massimo saranno identici a quelli del caso precedente. In tal caso, quando la società tenuta alla dichiarazione presenta, dopo la scadenza e senza sollecitazione, una dichiarazione informativa complementare o sostitutiva che corregge gli errori, la sanzione non sarà applicata per questa violazione, ma per quella precedentemente menzionata (non presentare la dichiarazione informativa nei tempi previsti) rispetto a quanto dichiarato dopo la scadenza.

60. Articolo 18.1 della RIC.

61. In conformità con la prima sezione, *in fine*, della Terza Disposizione Transitoria della RIC, per tutti quei gruppi il cui periodo fiscale termina prima del 31 marzo 2025, la scadenza per la presentazione è il 30 giugno 2026.

62. Articolo 18.1 della RIC.

63. Articolo 18.1 della RIC.

64. Articolo 8.1.8 de las Reglas Modelo GloBE, en OECD (2021), *Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell’economia – Regole globali del modello anti-erosione delle basi di base (Pilaastro Due): Quadro inclusivo sul BEPS*, OECD Publishing, p. 47.

65. Articolo 46 della Direttiva GloBE.

66. Articolo 46 della Direttiva GloBE.

67. L’articolo 31 della RIC stabilisce quali sono i diversi set di dati, ai fini della quantificazione della sanzione.

Infine, il mancato invio dell'identificazione della società dichiarante entro la scadenza *prevista* dall'articolo 47.3 della LIC costituisce una grave violazione fiscale. In tal caso, la sanzione consisterà in una somma fissa di 10.000 euro.

Avendo descritto questo regime speciale di sanzioni, vale la pena riflettere su alcuni possibili problemi che potrebbe sollevare. Innanzitutto, comprendiamo che la competenza dell'amministrazione fiscale spagnola di imporre sanzioni si verifica solo quando il gruppo è obbligato a presentare la dichiarazione informativa in Spagna, ma non quando viene sollevato da tale obbligo presentando la dichiarazione (tramite la società madre finale o un soggetto designato per la segnalazione) in un altro Stato con cui la Spagna ha firmato un accordo ammissibile con l'autorità competente. Ciò può portare i gruppi multinazionali a scegliere di designare come soggetto responsabile di segnalazione una società del gruppo costituita in uno Stato con un regime sanzionatorio il più leggero possibile.

In secondo luogo, in assenza di armonizzazione internazionale del regime per la liquidazione e il pagamento dell'Imposta Complementare, la dichiarazione informativa GloBE è stata configurata come una sorta di *autoliquidazione preventiva*. Ciò può causare problemi nel caso in cui, attraverso una procedura di ispezione, l'amministrazione fiscale spagnola noti errori nel calcolo dell'imposta sia nella dichiarazione informativa GloBE sia nell'*autoliquidazione stricto sensu*. In questi casi, vale la pena considerare se l'Amministrazione Tributaria spagnola possa sanzionare, senza violare il principio di *ne bis in idem*, oltre al mancato pagamento del debito fiscale con il regime generale di sanzione, gli errori nella dichiarazione informativa con il regime speciale di sanzione dell'articolo 48 della LIC. A tal proposito, riteniamo che il legislatore avrebbe dovuto configurare questo regime speciale di sanzioni in modo da distinguere tra quegli errori che avrebbero causato danni economici all'Amministrazione e quegli errori che non avrebbero causato danni economici, in modo simile al regime speciale di sanzioni per le transazioni tra parti correlate previsto dall'articolo 18 della Legge sull'imposta sulle società.

Infine, vale la pena notare che l'OCSE ha incorporato nel Quadro di Attuazione dei regolamenti GloBE una raccomandazione secondo cui, durante un periodo transitorio, gli Stati dovrebbero esentare dalla sanzione il mancato rispetto della dichiarazione informativa,⁶⁸ con l'obiettivo di dare ai gruppi imprenditoriali il tempo di familiarizzarsi gradualmente con gli oneri elevati e complessi imposti dalle normative GloBE. A tal proposito, l'OCSE raccomanda di non imporre sanzioni quando il gruppo imprenditoriale ha adottato "misure ragionevoli" per garantire la corretta applicazione dei regolamenti GloBE e, di conseguenza, può dimostrare di aver agito in buona fede per comprendere e rispettare gli obblighi derivanti da tali regolamenti. La Spagna non ha inserito tale raccomandazione con LIC. A nostro avviso, l'istituzione di un'esenzione *ad hoc* dal regime di sanzione, anche se transitoria e soggetta a prova di buona fede, avrebbe potuto sollevare problemi di costituzionalità. Inoltre, una corretta comprensione del principio di colpevolezza della legge fiscale dovrebbe essere in grado di limitare la responsabilità del contribuente.

5. Gestione dell'Imposta Complementare

Come abbiamo già fatto progressi in questo lavoro, sia l'Ambito di applicazione GloBE sia la Direttiva GloBE hanno lasciato alla libertà degli Stati di determinare il regime di gestione fiscale.

La LIC regola questi aspetti negli articoli 50-52. Gli articoli 50 e 51 stabiliscono il regime di autoliquidazione, stabilendo che i contribuenti devono presentare la dichiarazione/liquidazione dell'Imposta all'Amministrazione Fiscale spagnola (e pagare il debito fiscale risultante) entro venticinque giorni solari dal quindicesimo mese successivo alla fine del periodo fiscale. Pertanto, la scadenza per presentare l'autoliquidazione è venticinque giorni di calendario dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione informativa GloBE.

68. OCSE, *Safe harbour e riduzione delle sanzioni: Regole globali anti-erosione delle basi di base (Pilastr Due)*, Quadro inclusivo OCSE/G20 sul BEPS, OCSE, Parigi, 2022, pp. 29 e 30.

Come per la dichiarazione informativa, la Quinta Disposizione Transitoria del LIC stabilisce temporaneamente un periodo diverso. Pertanto, la dichiarazione di autoliquidazione deve essere presentata entro venticinque giorni di calendario dal diciottesimo mese successivo alla fine del primo periodo fiscale in cui un gruppo rientra per la prima volta nell'ambito di applicazione delle normative GloBE. La RIC aggiunge, nella sezione 2 della sua Terza Disposizione Transitoria, che nessuna autoliquidazione fiscale, qualunque sia il periodo fiscale a cui si riferisce, può essere presentata prima del 30 giugno 2026, con un periodo di venticinque giorni da tale data. Ciò significa che la prima autoliquidazione dell'imposta deve essere presentata tra il 1° e il 25 luglio 2026.

L'autoliquidazione servirà a liquidare e pagare l'intera Imposta Complementare, sia con la modalità GloBE (primaria o secondaria) o con quella nazionale ammissibile.

L'autoliquidazione identificherà la dichiarazione informativa contenente i dati che hanno reso possibile determinare l'imposta per il periodo, se sia stata presentata in Spagna o in un altro Stato, e la data di presentazione. Analogamente, nell'autoliquidazione o nelle autoliquidazioni, il sostituto del contribuente sarà identificato, in conformità con le disposizioni dell'articolo 6.5 del LIC.⁶⁹

69. Terzo paragrafo dell'articolo 32 della RIC.