
Guía del Impuesto Complementario (Pilar Dos)

El BOE ha publicado la Ley 7/2024 que regula el nuevo tributo diseñado para asegurar el gravamen mínimo del 15% para los grandes grupos empresariales

España - Legal Flash

23 de diciembre 2024



-
- > La Directiva del Pilar Dos se ha transpuesto finalmente en España mediante la aprobación del nuevo Impuesto Complementario.
 - > El objetivo es asegurar que los grandes grupos empresariales alcancen un gravamen efectivo mínimo del 15% en cada una de las jurisdicciones en las que operen. Esto es, tanto en España como en el extranjero.
 - > Están afectados grupos empresariales, nacionales y multinacionales, cuya facturación sea de, al menos, 750 millones de euros.
 - > Pese a las fechas de su aprobación, el Impuesto Complementario aplicará ya al ejercicio 2024. Las declaraciones tributarias no se presentarán hasta 2026, pero las cuentas anuales del 2024 pueden requerir ya las oportunas menciones.
 - > El desarrollo reglamentario de la Ley se encuentra en trámite de información pública y todavía no ha sido aprobado.



Presentación: un nuevo impuesto “armonizado” a nivel internacional

La publicación oficial de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre (“LIC”), trae consigo varias novedades fiscales para las empresas, entre las que destaca la aprobación del **Impuesto Complementario (“IC”)** para los periodos impositivos que se inicien **a partir del 31 de diciembre de 2023**. El resto de las novedades que afectan a empresas y grupos fiscales se comenta en nuestro [Legal Flash | Novedades fiscales aprobadas para empresas y grupos fiscales](#)).

Mediante la introducción de este nuevo impuesto, el legislador español acoge el denominado **Pilar Dos** de la OCDE y cumple su obligación de transponer la Directiva 2022/2523 (analizada en nuestro [Legal Flash | En vigor la Directiva de tributación global mínima](#)), con el objetivo de asegurar el **gravamen mínimo del 15%** para los grandes grupos en cada jurisdicción en la que operen. Con ello podría pensarse que cristaliza definitivamente la tarea de diseño de un impuesto mínimo global, pero solo en cierto sentido, pues todavía continúan los trabajos en el seno de la OCDE y las novedades que allí se acuerden deberán incidir en este nuevo impuesto, tal y como reconoce el preámbulo de la LIC. Cómo dichas novedades sean trasladadas al IC de forma respetuosa con el principio de reserva de ley tributaria es hoy en día una cuestión inescrutable.

La arquitectura del IC presenta una doble naturaleza, pues sigue el esquema internacional marcado por las Reglas Modelo de la OCDE y el tamiz de la Directiva, pero también responde a las categorías conceptuales clásicas del ordenamiento tributario español (sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen, etc.). El equilibrio alumbrado por el legislador da lugar a un “texto original” y no a una mera importación de los estándares internacionales a seguir, lo cual demandará cierta curva de aprendizaje incluso a los interesados en la materia. En todo caso se trata de un efecto natural para un impuesto diseñado con una voluntad armonizadora a nivel internacional (inevitable dado el objetivo de asegurar una tributación global mínima), pero que al mismo tiempo interacciona con los ordenamientos tributarios nacionales.

En una mirada práctica al IC asoman dos cuestiones relacionadas, pero realmente independientes. Por un lado, la cuestión de la **recaudación**: el IC puede generar una cuota adicional para el grupo o no generarla en función de cuál sea su gravamen efectivo. Así, puede perfectamente ocurrir que el IC no genere un impacto material si el grupo ya alcanza ese 15% en todas las jurisdicciones en las que opera. Por otro lado, la cuestión del *compliance*: la anterior conclusión requiere un análisis específico bajo las reglas del Pilar Dos y en todo caso el cumplimiento de **obligaciones formales** nada desdeñables. Es cierto que la norma dispone algunos “atajos”, pero debe destacarse que no existe una correlación directa entre ambos planos.

Probablemente el IC sea un buen ejemplo de la complejidad técnica que puede alcanzar la normativa tributaria, pues multitud de cuestiones dudosas aflorarán seguro en los grupos que se enfrenten a su aplicación práctica. A continuación, y sin ánimo de exhaustividad, atisbamos algunas de ellas a través de un recorrido general por diferentes implicaciones del IC.



Implicaciones materiales: grupos afectados

El Impuesto Complementario afecta únicamente a los grandes grupos empresariales ya que el artículo 6.1 de la LIC confirma el planteamiento internacional: solo si el importe neto de la cifra de negocios (INCN) consolidado del grupo alcanza los 750 millones de euros en dos de los cuatro ejercicios anteriores, las entidades españolas del grupo están afectadas por este IC. La incidencia de la normativa en los territorios forales se encuentra todavía pendiente de definición.

- El **concepto de grupo** está determinado por la obligación de formular estados financieros consolidados de acuerdo con los estándares contables que la norma identifica, entre los que están las NIIF (IFRS) y la normativa española (NOFCAF). Por lo tanto, estas cuentas consolidadas sirven de referencia para la tarea esencial de determinar el perímetro del grupo, las jurisdicciones afectadas y los diferentes roles. Las entidades integradas en el consolidado (incluidos sus establecimientos permanentes), así como cualquier entidad no integrada por motivos de importancia relativa o por estar mantenida para la venta, forman parte del grupo y reciben la denominación de entidades constitutivas. Entre dichos roles destaca como cúspide del grupo la entidad matriz última (“*Ultimate Parent Entity*” o UPE), entidad obligada a consolidar sin que ninguna entidad la consolide a ella.
- El importe de los **750 millones de euros de INCN** se fija como umbral de relevancia para determinar la existencia de un gran grupo, igual que en la normativa país por país (CbCR). Debe tomarse el resultado consolidado (tras la eliminación de operaciones internas y sin retirar la parte de socios externos), y según la OCDE debe incluir (i) los ingresos procedentes de actividades ordinarias, (ii) el importe neto de las ganancias de capital por inversiones (realizadas y no realizadas) que estén reflejadas en el resultado consolidado, y (iii) los ingresos y ganancias presentados como extraordinarios o no recurrentes.
- Deben tomarse los **cuatro ejercicios anteriores** al analizado, siendo suficiente que el umbral se supere en dos de ellos. Así, por ejemplo, asumiendo una duración del ejercicio coincidente con el año natural, el grupo que alcance el umbral de 750 millones en al menos dos ejercicios del periodo 2020-2023 quedará afectado ya en el año 2024.

Si bien el objetivo final es asegurar que el beneficio de estos grupos alcance el gravamen mínimo acordado, el IC dispone de diferentes instrumentos o modalidades para lograrlo en función de dónde genere el grupo ese beneficio. Y aunque veremos que algunas reglas para el cálculo del impuesto son compartidas, estas modalidades difieren sustancialmente en aspectos relevantes. El **IC Nacional** es el encargado de asegurar que el beneficio generado en España alcanza el umbral mínimo (artículo 25 de la LIC). Por ello, afectará tanto a grupos multinacionales españoles como extranjeros respecto al negocio español. También afectará a los grupos puramente domésticos, convocados aquí por exigencias de la libertad de establecimiento, aunque beneficiados por una exclusión durante los cinco primeros años (disposición transitoria 3ª de la LIC). En este IC Nacional todas las entidades españolas del grupo son potenciales contribuyentes del IC Nacional (artículo 6.2 de la LIC), aun cuando la UPE sea titular de una participación inferior al 100%.



Respecto al beneficio generado en otras jurisdicciones, se dispone una regla principal y una regla subsidiaria. La primera, el **IC Primario**, obliga a las matrices españolas a recaudar el diferencial impositivo que sus participadas extranjeras del grupo presenten respecto del 15% mínimo (artículo 26 de la LIC). Se trata de una obligación tributaria propia de la matriz, aunque se encuentre vinculada al infragravamen de su filial extranjera y se exija solo respecto de su porcentaje de participación en ella. A la hora de identificar la matriz encargada, se dispone un orden de prelación “de arriba hacia abajo” (*top-down approach*) en el que, como es lógico, la citada UPE presenta un papel central (artículo 6.3 de la LIC). Por ello, un grupo con UPE española debe prestar especial atención a esta modalidad, aunque no pueda siempre descartarse que otras matrices estén también afectadas si socios ajenos al grupo superan el 20% de participación. En todo caso ciertas jurisdicciones podrían quedar directamente descartadas por encargarse ellas de asegurar el gravamen mínimo del beneficio generado en su territorio (artículo 34 de la LIC).

La segunda regla, el **IC Secundario**, solo resulta de aplicación bajo condiciones concretas que podrían sintetizarse en la inexistencia de una UPE obligada a asegurar el gravamen mínimo del grupo (artículo 28 de la LIC). Esta situación convoca a las entidades operativas del grupo, obligadas a recaudar el impuesto mínimo que reste aun cuando ellas no hayan generado el beneficio en cuestión y ni siquiera participen en la entidad que lo ha generado (artículo 6.4 de la LIC). Por ello, las entidades españolas de un grupo (normalmente con cabecera no europea) pueden quedar obligadas a aplicar el IC Secundario para recaudar, total o parcialmente, el gravamen mínimo que las matrices de su grupo no hayan recaudado (artículo 29 de la LIC). Los grupos con escasa implantación internacional también pueden beneficiarse de una exclusión de este IC Secundario durante los cinco primeros años (disposición transitoria 3ª de la LIC).

Deben resaltarse dos particularidades españolas en la exigencia material de las obligaciones que soportan estos contribuyentes. De un lado, que esencialmente estas obligaciones tributarias serán cumplidas por la entidad española que sea el **sustituto del contribuyente**, con la que además se realizarán las labores de comprobación del IC (artículo 6.5 de la LIC). En grupos con UPE española, esta entidad ostentará el rol de sustituto; en el resto de los casos, se otorga prevalencia a las entidades matrices sobre las operativas. De otro lado, la norma define un régimen general de responsabilidad solidaria en el pago del impuesto (artículo 6.6 de la LIC).

Para finalizar, respecto al elemento temporal, la incidencia de la norma a partir del 31 de diciembre de 2023 determina, esencialmente, que el **primer ejercicio afectado sea el 2024** (el año entero si el ejercicio social de las cuentas consolidadas coincide con el año natural). En él los grupos deben prestar atención al IC Nacional y al IC Primario, mientras que el IC Secundario sigue un calendario particular: su primer ejercicio será el 2025, salvo que la UPE esté en ciertos Estados miembros que han postergado la implantación efectiva de la Directiva (en cuyo caso incidirá ya en 2024) o en Estados donde esté sujeta a un tipo nominal mínimo del 20% (en cuyo caso el relativo a la UPE incidirá a partir de 2026). En todo caso no se exige cuota del IC respecto de jurisdicciones en las que el grupo pueda aplicar los **puertos seguros transitorios** (disposición transitoria 4ª de la LIC): durante el periodo 2024-2026, el grupo puede descartar el IC relativo a una jurisdicción si en ella alcanza los umbrales previstos basados en cálculos simplificados.



Implicaciones técnicas: el cálculo del impuesto

El impacto material del IC presentado en el apartado anterior solamente puede concretarse tras el análisis que el grupo debe realizar respecto de cada una de las jurisdicciones en las que está presente (así se entiende cuando disponga de entidades o establecimientos permanentes allí ubicados). Es decir, el grupo no debe analizar su situación a nivel global, sino **jurisdicción por jurisdicción** (*jurisdictional blending*), con el foco inicial puesto en determinar estos tres conceptos:

- El **resultado generado**. Deben agregarse todos los resultados individuales obtenidos por las entidades de la jurisdicción, calculados con la divisa y el estándar contable empleados por la UPE para la consolidación; y es que la norma acepta solo de forma extraordinariamente excepcional el estándar contable local (artículo 9.2 de la LIC). A este resultado deben practicarse los ajustes particulares previstos en la norma (artículo 10 de la LIC), algunos con carácter imperativo y otros con carácter potestativo para el grupo. Algunos de estos ajustes recuerdan a los previstos en el Impuesto sobre Sociedades (IS), como dividendos y rentas por transmisión de participaciones, aunque los requisitos aplicables difieren (de hecho, el legislador español se ha apartado del estándar internacional en la definición de estos dos ajustes, ya sea deliberada o accidentalmente).
- El **gasto por impuesto**. Debe agregarse el gasto por impuesto corriente registrado por las entidades de la jurisdicción, siempre que haga referencia a los impuestos aptos que la norma califica como cubiertos (artículo 16 de la LIC). Aunque claramente el IS es un impuesto cubierto y el IC no, este enfoque conceptual genera dudas en la práctica.

El gasto total por impuesto corriente también debe ser objeto de ciertos ajustes (artículo 17 de la LIC), entre los que se encuentra el gasto por impuesto diferido (artículo 18 de la LIC), salvo que el grupo renuncie a la incidencia de la contabilidad de diferidos y se limite a compensar pérdidas de ejercicios previos (artículo 19 de la LIC). Esos diferidos también son objeto de ciertos ajustes, aunque en general su cómputo es la opción más atractiva.

- La **exclusión de sustancia**. La norma otorga un tratamiento privilegiado a la sustancia que el grupo mantenga en la jurisdicción, determinada en función del coste de sus empleados y del valor neto de sus activos materiales (artículo 14 de la LIC), que deben multiplicarse por porcentajes decrecientes hasta llegar al 5% en el año 2033 (disposición transitoria 2ª de la LIC).

Una vez determinados estos tres importes, el grupo se encuentra en posición de evaluar su estatus en la jurisdicción y periodo, en referencia a dos parámetros. Por un lado, el cociente entre el gasto por impuesto y el resultado (agregados y calculados tras los ajustes referidos) permite calcular el tipo efectivo del grupo en la jurisdicción (artículo 22 de la LIC). Si este porcentaje (que debe redondearse a cuatro decimales) es inferior al tipo mínimo del 15%, la diferencia será el **tipo de gravamen** (artículo 23 de la LIC). Por otro lado, ese resultado agregado (ajustado) minorado en el importe de la exclusión de sustancia da lugar a la **base imponible** de la jurisdicción, que a su vez debe asignarse individualmente a las entidades allí ubicadas (artículo 15 de la LIC).



Aparecen estos dos elementos clásicos de la cuota tributaria (base imponible y tipo de gravamen) cuando concurren dos circunstancias en la jurisdicción analizada: un gravamen efectivo por debajo del 15% (de lo contrario no existiría tipo de gravamen) y un resultado positivo (de lo contrario no podría existir base imponible). Puesto que estos parámetros han sido calculados para cada jurisdicción, será posible realizar una distinción importante: (i) jurisdicciones con gravamen suficiente, por ausencia de base imponible o ausencia de tipo impositivo, y (ii) jurisdicciones con un tipo impositivo bajo, en las que concurren ambas circunstancias (artículo 5.31 de la LIC). Ahora bien, como se expone a continuación, esta clasificación no es totalmente determinante pues no descarta ni determina siempre la existencia de cuota del IC.

En este punto es necesario traer a colación un precepto central en el esquema del impuesto, su artículo 24, pues resulta una clave de bóveda común para la determinación de la **cuota del Impuesto Complementario** bajo las dos modalidades principales del tributo: el IC Nacional (relativo a la jurisdicción española) y el IC Primario (relativo a las jurisdicciones extranjeras). En el seno de este precepto, el análisis de cada jurisdicción debe seguir el siguiente orden:

- El **IC de la jurisdicción** solamente debe calcularse cuando exista tipo de gravamen, es decir, cuando el tipo impositivo efectivo sea inferior al 15% (apartado 2).

En este punto el legislador no parece haber ponderado el rol de la exclusión de sustancia, pues ordena calcular el IC de una jurisdicción en la que no exista base imponible por ser esta exclusión de sustancia superior al resultado agregado obtenido por el grupo.

- Este IC de la jurisdicción se calcula “de forma tradicional” multiplicando la base imponible por el tipo de gravamen previamente calculados (apartado 4). Dicho importe:
 - Se **minora** en el **impuesto complementario nacional** que exista en la jurisdicción. Esto debe obviarse en el análisis de la jurisdicción española, pues el propio IC Nacional que se está determinando cumple este rol, por lo que se llegaría a un razonamiento circular. Sin embargo, si se está analizando una jurisdicción extranjera, pese a su calificación como jurisdicción con un tipo impositivo bajo, el IC allí generado es neutralizado por encargarse ella misma de recaudarlo (y siempre que esta circunstancia no haya descartado automáticamente a esta jurisdicción – artículo 34 de la LIC).
 - Se **incrementa** en el **IC adicional** (artículo 30 de la LIC), mecanismo esencialmente diseñado para recaudar el IC correspondiente a un ejercicio previo pero que se pone de manifiesto posteriormente por la concurrencia de ciertas circunstancias sobrevenidas. Así, en lugar de presentar una declaración complementaria para ingresar el IC de aquel ejercicio, el grupo debe recaudarlo ahora (bajo la modalidad relevante según la jurisdicción, española o extranjera, en la que aflore), y ello aun cuando en el ejercicio en curso no hubiera procedido la calificación de jurisdicción con un tipo impositivo bajo. Nótese como, en otras ocasiones, la alteración de circunstancias incidirá solo en el ejercicio en curso sin dar lugar estrictamente al análisis de la situación de ejercicios previos.



- A su vez, este IC “total” de la jurisdicción debe **asignarse de forma individual** a las entidades del grupo allí ubicadas (apartado 5). Se trata una cuestión material para ambas modalidades analizadas: en el IC Nacional, pues el importe asignado determina la cuota por la que serán contribuyentes las entidades españolas del grupo; y en el IC Primario, pues el importe asignado a una filial extranjera es que el que su matriz española deberá recaudar, si bien multiplicado por su porcentaje de participación (el cual, de acuerdo con el artículo 26.2 de la LIC, en última instancia no se calcula en atención a los derechos políticos sino a los derechos económicos).

El criterio dispuesto para este reparto individual no atiende al infragravamen particular de la entidad, sino que establece una clave de reparto basada en los resultados positivos (ajustados) del ejercicio: a cada entidad se le asigna el IC de su jurisdicción en la proporción que representan sus ganancias respecto del cómputo agregado de ganancias de las entidades del grupo en su jurisdicción. Por lo tanto, una entidad del grupo con un gravamen individual muy elevado puede ver, sin embargo, cómo se le asigna cuota del IC.

El apartado 6 del artículo 24 de la LIC dispone un criterio particular de asignación cuando el anterior no resulta operativo ya que ninguna entidad del grupo presenta ganancias en la jurisdicción, pero sin embargo aflora cuota motivada por el IC adicional citado antes.

Por el contrario, el **esquema del IC Secundario** sigue un enfoque distinto, alejado del funcionamiento ordinario del artículo 24 de la LIC, y esencialmente contenido en el artículo 29, cuya regulación podría sistematizarse en tres fases. Fase 1 (apartados 2 a 4): identificación de la cuota que no ha sido recaudada bajo las dos modalidades anteriores y que por ello debe recaudarse mediante esta regla secundaria. Fase 2 (apartados 1 y 5 a 9): identificación de la parte que corresponde recaudar a España vía IC Secundario. Fase 3 (apartado 10): identificación de la parte de la cuota del IC Secundario asignada a España que corresponde recaudar a cada entidad del grupo ubicada en España. Debe destacarse que el enfoque del IC Secundario es tan particular que, según se acaba de exponer, la mecánica de cálculo se inicia con el proceso de cálculo de la cuota y con base en él posteriormente se calcula la base imponible con la oportuna elevación al íntegro (artículo 15.3 de la LIC).

Debe tenerse en cuenta que lo expuesto hace referencia al funcionamiento general del IC bajo el enfoque del *jurisdictional blending*, si bien debe tenerse en cuenta la posible incidencia de regímenes especiales que introducen matices relevantes en dicho enfoque; por ejemplo, en *joint ventures* (artículo 38 de la LIC) o en vehículos de inversión controlados (artículo 43 de la LIC).

El importe agregado de las tres modalidades que deba recaudarse en España da lugar a la cuota del **IC del territorio español en el periodo impositivo** (artículo 24.8 de la LIC). En caso de que la UPE del grupo consolide sus cuentas en una divisa diferente al euro habrá realizado todos estos cálculos en dicha divisa, por lo que deberá convertirla a euros a efectos de que el sustituto del contribuyente abone la cuota correspondiente a la Hacienda española; para ello deberá tomar el tipo de cambio vigente el día en que realice el pago, o como tarde el último día del periodo voluntario de autoliquidación del IC (artículo 24.9 de la LIC).



Implicaciones formales: declaraciones

Como se apuntó al comienzo, el cumplimiento de las obligaciones formales discurre en un plano separado, o al menos no directamente correlacionado, con las obligaciones tributarias materiales que puede plantear el IC. Es por este motivo que, en ocasiones, se cuestiona la relación entre la capacidad recaudadora del Pilar Dos y los costes que ello acarrea en términos de *compliance*.

En primer lugar, debe destacarse que la norma hace coincidir el periodo impositivo del IC con el ejercicio económico empleado por la UPE en la elaboración de las cuentas consolidadas del grupo (artículo 31 de la LIC). De este modo, en todas las jurisdicciones que hayan implementado el Pilar Dos, el periodo de declaración será coincidente.

En cuanto al contenido de las obligaciones formales vinculadas al IC, deben separarse dos planos:

- **“Declaración internacional”** (artículo 47 de la LIC), enfocada a la necesaria coordinación internacional entre las jurisdicciones. El planteamiento de la OCDE pasa porque el grupo presente esta **declaración informativa**, denominada *GloBE Information Return*, en virtud de la cual las administraciones tributarias interesadas (en cada caso, aquellas en las que el grupo tiene presencia) reciban la información relevante sobre el impacto global del Pilar Dos para el grupo en el periodo impositivo.

- Si bien todas las entidades del grupo soportan esta obligación (apartado 2), la norma permite que el grupo presente una única declaración a través de la entidad que el grupo designe al efecto, circunstancia que la LIC acepta siempre que dicha entidad radique en una jurisdicción con un marco de intercambio de información con España (apartado 3). Si las entidades españolas del grupo quedan eximidas de presentar esta declaración informativa por cuanto ya la presenta la entidad designada, deberán presentar una **comunicación** al efecto a la Administración tributaria española (apartado 3 *in fine*).

En su modalidad ordinaria esta declaración informativa incluye información detallada, no solo de la estructura del grupo y sus entidades, sino de todos los cálculos relativos al Pilar Dos, tanto a nivel jurisdiccional como por cada entidad constitutiva (apartado 4). La modalidad simplificada, regulada en la disposición transitoria 2ª del Proyecto de Reglamento del IC, permitirá aportar la información relativa a los cálculos del tipo efectivo exclusivamente a nivel jurisdiccional bajo ciertas circunstancias.

El **plazo** para la presentación de la declaración informativa alcanza hasta el 15º mes tras la finalización del periodo (apartado 6), si bien excepcionalmente el plazo para la declaración relativa al año 2024 se extiende hasta el 18º mes (disposición transitoria 5ª de la LIC). Sin embargo, el borrador reglamentario obliga a presentar la mencionada comunicación antes de iniciarse los tres últimos meses del plazo para presentar la declaración informativa (artículo 18.1 del Proyecto de Reglamento del IC), aunque la relativa al año 2024 podrá presentarse entre el 01/05/2026 y el 30/06/2026 (apartado 1 *in fine* de la disposición transitoria 3ª del Proyecto de Reglamento del IC).

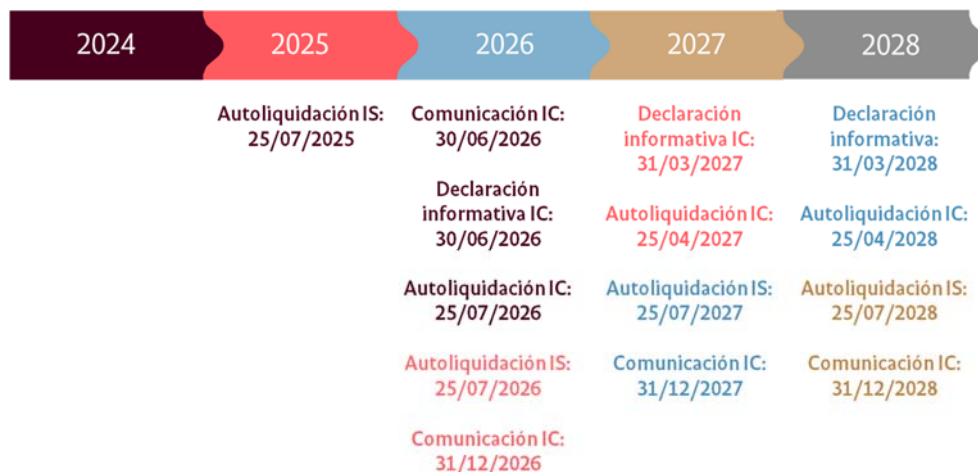


- “**Declaración nacional**” (artículos 50 y 51 de la LIC), enfocada al cumplimiento de las obligaciones tributarias frente a la Administración tributaria española. Se trata en esencia de la **declaración del IC y de su autoliquidación** por parte de los sujetos pasivos (en concreto, por el sustituto del contribuyente, según se indicó). Además, los órganos de gestión tributaria están expresamente habilitados para girar liquidaciones provisionales, sin perjuicio de posteriores comprobaciones inspectoras (artículo 52 de la LIC).

En este ámbito, ni la norma legal ni la propuesta de rango reglamentario detallan el tipo de información que será exigible en la declaración, por lo que en todo caso deberá estarse a la aprobación del modelo correspondiente por parte de Ministerio. El Proyecto de Reglamento del IC exige que se identifique aquí la declaración informativa presentada por el grupo (artículo 32.3 del Proyecto de Reglamento del IC), lo cual podría abrir la puerta a una coordinación entre declaraciones que descargue a los grupos.

En cuanto a los **plazos**, la autoliquidación del IC debe presentarse dentro de los 25 días siguientes a la finalización del plazo para presentar la declaración informativa (artículo 50.1 de la LIC); los 25 días posteriores al transcurso de 15 meses desde la finalización del periodo. Nuevamente para el año 2024 el plazo se extiende 3 meses (apartado 2 de la disposición transitoria 5ª de la LIC), y para este año el plazo abarca los 25 días posteriores al transcurso de 18 meses siguientes a la finalización del periodo. Se observa entonces cómo la norma otorga margen respecto de la presentación de la declaración del IS, y que obliga a presentar la autoliquidación doméstica una vez hayan sido presentadas las declaraciones internacionales.

En el siguiente diagrama se resumen los plazos referidos para la presentación de las “declaraciones internacionales” (declaración informativa del IC y comunicación del IC) y la “declaración nacional” (autoliquidación del IC), junto con el propio IS. Se asume que el ejercicio social indicado en las cuentas consolidadas coincide con el año natural (se emplea una leyenda de colores para el seguimiento de las obligaciones vinculadas a cada ejercicio) y se indica exclusivamente la fecha de finalización de cada uno de dichos plazos. Por ejemplo, se observa cómo en el verano de 2026 se presentará la liquidación del IS de 2025 junto con el IC de 2024.





Implicaciones prácticas: puntos de atención

Para finalizar incluimos una serie de apuntes concretos que, desde el punto de vista práctico, creemos que pueden ser relevantes para los grupos afectados:

- Efectivamente, el análisis que requiere la LIC demanda al grupo la disposición de un flujo de información relevante. No obstante, esta no deja de ser información contable que ya debería estar siendo tratada por el departamento financiero del grupo y sus auditores. En esencia, el IS y el IC siguen el mismo planteamiento: adoptan una base contable, pero presentan una naturaleza propia y requieren un **análisis técnico-tributario específico**.
- Aunque las primeras declaraciones deben presentarse en el año 2026, el ejercicio afectado es el ejercicio 2024; por ello, las exigencias contables relativas a la formulación de cuentas de este año (contabilización del gasto por impuesto corriente e información en la memoria) requieren adelantar las conclusiones a los **primeros meses de 2025**.
- Este primer impacto (aunque sea solo contable, y por ello susceptible de corrección en el futuro) se realiza en un momento en el que la OCDE mantiene cuestiones abiertas y la Administración española no ha emitido ningún criterio respecto de la interpretación de esta normativa particularmente compleja. Este encargo de “pilotar un avión en construcción” (símil que nos parece muy acertado) plantea evidentes retos respecto de los que resulta importante, en preparación de una futura comprobación, la existencia de un dossier completo y la **justificación razonada de los criterios técnicos adoptados**.
- Parece pacífico que toda interpretación realizada con apoyo en el criterio emanado de la OCDE debería descartar la imposición de sanciones. Ahora bien, existen supuestos en los que el legislador español no ha incorporado dicho criterio, o incluso en los que se ha apartado de sus Reglas Modelo. En estos casos no es claro cuál es el criterio que debería regir la determinación de la cuota del IC bajo el **principio de reserva de ley tributaria**.
- Apuntadas las cuestiones generales, las dos primeras tareas del grupo parecen claras:
 - Debe analizar su **estructura corporativa** para delimitar el perímetro y las jurisdicciones afectadas. Este organigrama permitirá asimismo determinar a qué nivel societario, en su caso, sería exigible el IC relativo a una jurisdicción.
 - Debe analizar su posición en los llamados **puertos seguros transitorios** (disposición transitoria 4ª de la LIC). En grupos con un “perfil fiscal ordinario”, su probable aplicación permitirá un aterrizaje suave (hasta 2026) y ello permitirá ganar tiempo mientras la normativa y sus desarrollos se asientan. Ahora bien, al admitir el estándar contable local (si es aceptable) en vez del empleado en el consolidado, y basarse en cálculos simplificados (datos indicados en el CbCR, salvo gasto por impuesto contable) que obvian los ajustes previstos en la LIC,



debe destacarse cómo estos puertos seguros pueden conducir a conclusiones diferentes a las que se alcanzan bajo las reglas generales del Pilar Dos.

- El primer ejercicio en el que no apliquen estos puertos seguros transitorios en una jurisdicción supondrá, para dicha jurisdicción, el año de transición. Este año resulta particularmente relevante pues marca la diferencia entre los atributos diferidos generados antes del Pilar Dos y los atributos diferidos que se generen a partir de entonces. Esta distinción es muy relevante, pues el **primer grupo de diferidos recibe un tratamiento específico y beneficioso** para el grupo, que por ello debería hacer inventario y clasificación de sus diferidos previos al año de transición. No parece totalmente claro el caso de los diferidos no activados por no haberse superado en ese año el criterio de reconocimiento contable, toda vez que la norma exige que estuvieran registrados o desglosados en los estados financieros del ejercicio previo al año de transición (disposición transitoria 1ª de la LIC).
- Para el tratamiento del beneficio extranjero también pueden tener una incidencia muy material los llamados **puertos seguros definitivos**, pues su aplicación permite descartar que aflore IC respecto de la jurisdicción (artículo 34 de la LIC). Actualmente solo están previstos dos supuestos que ponderan que dicha jurisdicción cuenta con un impuesto complementario nacional válido (“*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*” o QDMTT) que se ocupa de asegurar la recaudación del 15% efectivo del beneficio allí generado:
 - El apartado 1 permite descartar jurisdicciones de la UE que calculen este impuesto tomando como estándar contable el empleado en la consolidación o en las NIIF. Puesto que este supuesto se basa en el artículo 11.2 de la Directiva y en línea con el artículo 50 de la misma, entendemos que la Comisión Europea, una vez ha recibido la notificación de las medidas adoptadas por los Estados para su transposición, comunicará el listado de Estados miembros que cuentan con un impuesto complementario nacional que deba considerarse a estos efectos.
 - El apartado 2 permite descartar cualquier jurisdicción siempre que su impuesto complementario nacional haya sido confirmado como QDMTT en las revisiones por pares (*peer review*) de la OCDE, que igualmente debería comunicar el resultado de dicha revisión.
- En caso de que se genere una cuota de IC, el grupo puede considerar necesario **atribuir el gasto asociado** a la entidad cuyo reducido gravamen explica dicha cuota. No obstante, deberá distinguir que (i) el sustituto del contribuyente podría satisfacer una cuota propia de otro contribuyente, por lo que podrá (y debería) exigírsela, pero (ii) una entidad (matriz o no) puede tener asignada cuota de IC aun cuando su gravamen individual alcance el 15%, sin que ello altere que esta nueva obligación tributaria es propia.
- Por último, la relevancia material del Pilar Dos está impactando en la **actividad transaccional**, y empieza a ser común la introducción de cláusulas contractuales al efecto. No obstante, la complejidad y variedad de las situaciones y consecuencias que



pueden aflorar hace prácticamente imposible la estandarización de estas cláusulas, lo que obliga a un análisis caso por caso.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2024 CUATRECASAS

Reservados todos los derechos.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborada por Cuatrecasas.

La información y los comentarios que contiene no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas.

Queda prohibido reproducir, distribuir, ceder y utilizar este documento de cualquier otro modo, en su totalidad o de forma extractada, sin la autorización de Cuatrecasas.

