

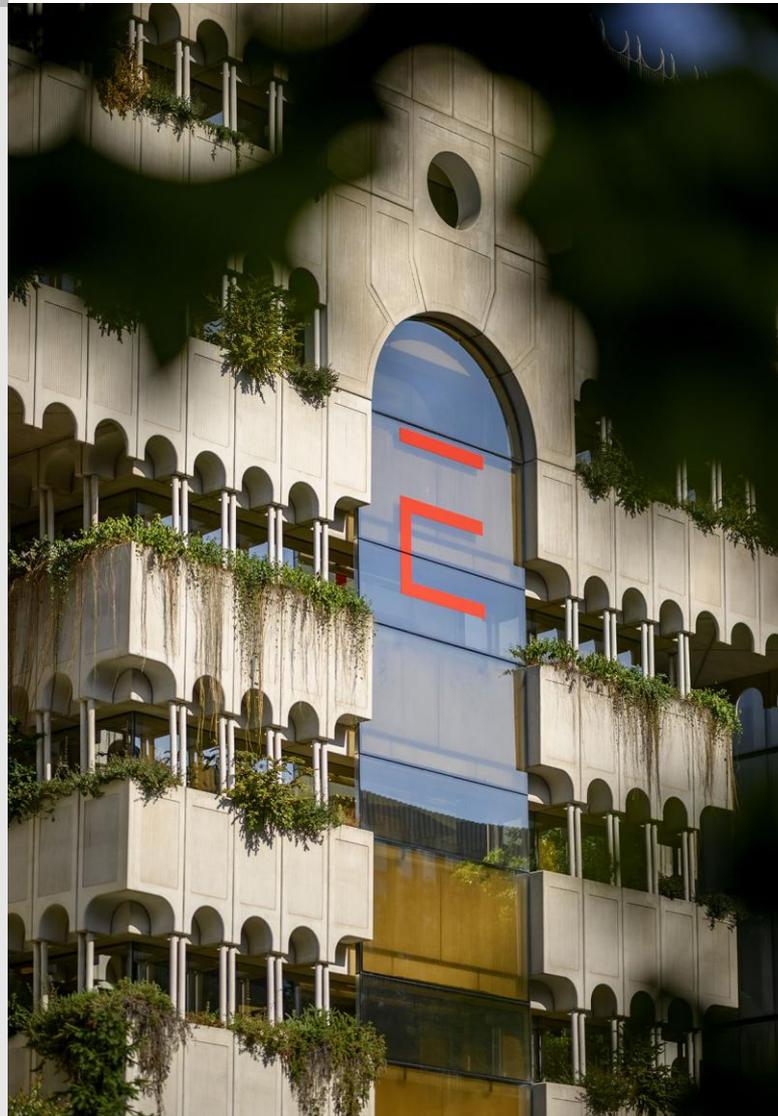


ECIJA

NOTA INFORMATIVA

# Impuesto complementario

Enero 2025





## La Ley 7/2024 ha establecido un nuevo tributo cuyo objetivo es garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud

### Introducción

En un esfuerzo continuado por poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja, la OCDE ha desarrollado un conjunto de medidas fiscales internacionales. Estas buscan, entre otras cosas, limitar la competencia fiscal en torno a los tipos impositivos aplicados a los beneficios empresariales, estableciendo un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidada igual o superior a 750 millones de euros.

En este sentido, la UE aprobó la Directiva (UE) 2022/2523, la cual establece un Impuesto Complementario mediante dos reglas interconectadas, en virtud de las cuales se garantiza que las rentas obtenidas por los grupos nacionales de gran magnitud situados en Estados miembros de la Unión Europea o por los grupos multinacionales cuya matriz esté situada en un Estado miembro de la Unión Europea, en ese último caso tanto si las empresas del grupo están situadas en la Unión Europea como fuera de ella, tributen efectivamente a un tipo mínimo global del 15 por ciento.

No obstante, la Directiva (UE) 2022/2523 determina en su artículo 11 que los Estados miembros podrán optar por aplicar un Impuesto Complementario Nacional admisible que grave a las entidades constitutivas que radiquen en su territorio y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en la jurisdicción de dicho Estado miembro. España, haciendo uso de dicha facultad, establece un Impuesto Complementario Nacional cuya finalidad principal es garantizar, en todo caso, que el Impuesto Complementario que corresponda a las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, que radiquen en territorio español, y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en territorio español, sea exigido por la Administración Tributaria Española.

La Ley 7/2024 se encarga de dar cumplimiento a la obligación de transposición de esta directiva.



### **Naturaleza, objeto**

El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava las rentas de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo del 15%.

La Ley 7/2024 tiene por objeto regular un Impuesto Complementario que tiene tres modalidades:

- El Impuesto Complementario Nacional.
- El Impuesto Complementario Primario.
- El Impuesto Complementario Secundario.

### **Ámbito territorial de aplicación**

El Impuesto Complementario se aplicará en todo el territorio español, incluyendo zonas adyacentes a las aguas territoriales donde España tenga derechos sobre el suelo, subsuelo marino, aguas y recursos naturales, según la legislación española e internacional.

El impuesto se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra.

### **Hecho imponible**

Constituirá el hecho imponible del Impuesto Complementario la obtención de renta por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo o con un nivel impositivo bajo.

### **Sujetos pasivos y reglas de sujeción**

Será sujeto pasivo del Impuesto Complementario, la entidad constitutiva radicada en territorio español, y que forme parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud cuando, al menos, en dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen



parte del grupo, sea igual o superior a 750 millones de euros de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

Se presentan tres modalidades de sujeción. Las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas, mientras que la tercera deriva de una regla de beneficios insuficientemente gravados. En particular:

1. Impuesto Complementario Nacional: cada entidad constitutiva de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicada en territorio español, estará sujeta al Impuesto Complementario por las rentas obtenidas por dicha entidad, cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en territorio español, sea inferior al tipo impositivo mínimo del 15%.
2. Impuesto Complementario Primario: se aplicará a la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, por la parte atribuible a sus participaciones, directas o indirectas, en otras entidades constitutivas, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, respecto de las rentas obtenidas por dichas entidades siempre que hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo del 15%.

Dicho de otro modo, en virtud del Impuesto Complementario Primario, la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, calculará la parte que le sea atribuible del Impuesto Complementario que corresponda a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo del 15%.

3. Impuesto Complementario Secundario: se aplicará a las entidades constitutivas de un grupo multinacional, radicadas en territorio español, por la parte del Impuesto Complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, y la entidad matriz última radique en una jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible o cuando radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, así como cuando la entidad matriz última sea una entidad excluida.

En otras palabras, en virtud del Impuesto Complementario Secundario, por aplicación de la regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados, una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará obligada a satisfacer el importe del Impuesto Complementario que corresponda respecto de las rentas obtenidas por las entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en



territorio español y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hubieran sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo del 15%.

### **Base imponible**

La base imponible parte del resultado contable de la entidad constitutiva declarante de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, que deberá ser ajustado con arreglo a ciertos parámetros, con el fin de determinar las denominadas «ganancias o pérdidas admisibles». A tal efecto, el resultado contable de una entidad constitutiva se ajustará en función del importe de las siguientes partidas para determinar sus ganancias o pérdidas admisibles:

- Gasto tributario neto.
- Dividendos excluidos.
- La entidad constitutiva declarante podrá optar para cada entidad constitutiva del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud por la no aplicación de la exclusión de estos dividendos durante un plazo mínimo de 5 períodos impositivos.
- Ganancias o pérdidas de capital excluidas.
- Ganancias o pérdidas incluidas conforme al método de revalorización.
- Ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de activos y pasivos excluidos con arreglo al artículo 37 de esta ley.
- Ganancias o pérdidas asimétricas en moneda extranjera.
- Gastos no admisibles consistentes en pagos ilegales, multas y sanciones.
- Errores y cambios de criterios contables.
- Gasto de pensiones devengado.

A efectos de determinación de la base imponible, por cada impuesto:

-La base imponible del Impuesto Complementario de una jurisdicción, ya sea en la modalidad del Impuesto Complementario Nacional o en la del Impuesto Complementario Primario, en el periodo impositivo, será el importe positivo resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas de la jurisdicción en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica.



La exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, regulada en el artículo 14 de la Ley, es un ajuste que se realiza al calcular las ganancias admisibles netas. Este ajuste tiene en cuenta la presencia económica real de la entidad en una jurisdicción, basada en tres componentes principales: los trabajadores admisibles, los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles.

-La base imponible del Impuesto Complementario Nacional será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario por la proporción que represente la ganancia admisible del contribuyente, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas en territorio español. Se entiende por ganancias admisibles agregadas en territorio español la proporción de las ganancias de la entidad entre el total de las ganancias agregadas de las entidades de una jurisdicción que conforman la base imponible.

-La base imponible del Impuesto Complementario Primario será el importe resultante de multiplicar la base imponible del Impuesto Complementario, por la proporción que represente la ganancia admisible de cada entidad constitutiva participada, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas de cada jurisdicción con nivel impositivo bajo y ello multiplicado por el porcentaje de participación que ostente, directo o indirecto, en cada entidad constitutiva participada, sin residencia o radicada en otra jurisdicción.

En síntesis, para la obtención de la base imponible en los Impuestos Complementarios Nacional y Primario, deben agregarse todos los resultados de las entidades localizadas en una jurisdicción, practicándose los ajustes mencionados en el artículo 10. Además, debe añadirse el gasto por impuesto corriente registrado por las entidades de la jurisdicción, conforme al artículo 16, realizando, en su caso, los ajustes establecidos en los artículos 17, 18 y 19. Finalmente, debe aplicarse la exclusión de la sustancia. Una vez obtenido este resultado agregado, debe asignarse individualmente a las entidades ubicadas en la jurisdicción, conforme a lo previsto en el artículo 15.

-La base imponible del Impuesto Complementario Secundario será la cuantía determinada con arreglo a lo dispuesto en el art. 29.10 de la ley, dividida entre el tipo de gravamen de la jurisdicción con nivel impositivo bajo. Por tanto, para obtenerla, debe seguirse el siguiente proceso:



Concepto	Fórmula o Explicación
Porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados para España ( $P_{\text{España}}$ )	$P_{\text{España}} = 0.5 \times \left( \frac{\text{N}^\circ \text{ de empleados en España}}{\text{N}^\circ \text{ total de empleados en jurisdicciones con nivel impositivo bajo}} \right) + 0.5 \times \left( \frac{\text{Valor total de activos materiales en España}}{\text{Valor total de activos materiales en jurisdicciones con nivel impositivo bajo}} \right)$
Atribución del impuesto complementario a España ( $I_{\text{España}}$ )	$I_{\text{España}} = I_{\text{total}} \times P_{\text{España}}$ , donde $I_{\text{total}}$ es la suma del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados para todas las entidades constitutivas en jurisdicciones con nivel impositivo bajo.
Base imponible del impuesto complementario secundario (Base Imponible)	$\text{Base Imponible} = \frac{I_{\text{España}}}{\text{Tipo de gravamen de la jurisdicción con nivel impositivo bajo}}$

### Tipo de gravamen

El tipo del Impuesto Complementario para una jurisdicción correspondiente a un período impositivo se determina como la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo del 15 % y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción expresado en términos porcentuales.

Para la obtención de este tipo efectivo, se practicará la siguiente fórmula:

$$\text{Tipo impositivo efectivo} = \left( \frac{\text{Impuestos cubiertos ajustados}}{\text{Ganancias admisibles netas}} \right) \times 100$$

Tendrán la consideración de impuestos cubiertos, de conformidad con el artículo 16:

- Los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta o los beneficios de dicha entidad correspondientes a la renta o beneficios de la referida entidad, o a rentas o beneficios obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad ostente sobre aquella.
- Los impuestos que graven los beneficios distribuidos, las distribuciones de beneficios presuntas y los gastos no empresariales sometidos a tributación en virtud de un régimen de distribución admisible.
- Los impuestos exigidos en sustitución de un impuesto que grave la renta o los beneficios empresariales de sociedades de aplicación general.
- Los impuestos que graven los beneficios no distribuidos o el capital social de la entidad constitutiva, incluyendo impuestos que graven múltiples componentes basados en las rentas y el capital.



Estos impuestos cubiertos deberán ser ajustados en los términos previstos en el artículo 17, en los siguientes importes:

- El importe neto de los incrementos y reducciones de los impuestos cubiertos correspondientes al periodo impositivo, según lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo.
- El importe total del ajuste por impuestos diferidos que corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de esta ley.
- Cualquier incremento o minoración de los impuestos cubiertos registrado en el patrimonio neto o en la partida «otro resultado global», que se corresponda con los importes incluidos en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles, que estarán sujetos a tributación en la jurisdicción en la que radique la entidad constitutiva.

Por su parte, el artículo 22 de la Ley dispone que la ganancia o pérdida admisible neta de las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción en un periodo impositivo será la diferencia entre las ganancias y las pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas.

## Cuota

La cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva radicada en territorio español en el periodo impositivo será aquella que resulte de adicionar a la cuota del Impuesto Complementario Nacional la cuota del Impuesto Complementario Primario y la cuota del Impuesto Complementario Secundario.

<b>Impuesto Complementario</b>	<b>Descripción</b>
<b>Cuota del Impuesto Complementario Nacional</b>	Importe del Impuesto Complementario que corresponde a las entidades constitutivas en España.
<b>+</b>	
<b>Cuota del Impuesto Complementario Primario</b>	Importe del Impuesto Complementario que corresponde a las entidades matrices españolas por las rentas de sus filiales extranjeras.
<b>+</b>	
<b>Cuota del Impuesto Complementario Secundario</b>	Importe del Impuesto Complementario que corresponde a las entidades españolas por las rentas de entidades del grupo en otras jurisdicciones con un nivel impositivo bajo.



Para el cálculo de la cuota, el Impuesto Complementario Nacional y Primario siguen una estructura similar, mientras que el Impuesto Complementario Secundario se aleja de la misma.

Respecto a los dos primeros, de conformidad con el artículo 22.4, el Impuesto Complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo (inferior al 15%) se calcula multiplicando la base imponible por el tipo de gravamen, previamente explicados. Este importe se incrementa en el Impuesto Complementario Adicional (art.30), que se trata de un mecanismo diseñado para recaudar el impuesto complementario correspondiente a un ejercicio previo, que se manifiesta posteriormente debido a ciertas circunstancias sobrevenidas. Si se realizan ajustes en los impuestos cubiertos o en las ganancias/pérdidas admisibles que afectan a un periodo impositivo anterior, se recalculan el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario. El incremento resultante se considera un Impuesto Complementario Adicional para el periodo en que se efectúe el nuevo cálculo.

En lugar de presentar una declaración complementaria para ingresar el Impuesto Complementario de aquel ejercicio, el grupo debe recaudarlo ahora, incluso si en el ejercicio en curso no se hubiera calificado la jurisdicción como de tipo impositivo bajo. Este impuesto se distribuye entre las entidades en función de sus ganancias admisibles. Además, si ciertos impuestos no se pagan en un plazo de cuatro años, se añaden a la cuota del impuesto complementario.

Una vez obtenido el Impuesto Complementario total, este deberá asignarse individualmente a las entidades del grupo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 24.5 de la norma. Esta asignación se llevará a cabo mediante la proporción existente entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles agregadas de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción.

En el caso del Impuesto Complementario Nacional, el importe de cuota asignado determina la cantidad que deberán ingresar las entidades españolas del grupo. Por su parte, en caso del Impuesto Complementario Primario, la parte atribuible a la entidad matriz del Impuesto Complementario Primario que corresponda a una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo (inferior al 15%) será la proporción en la que la entidad matriz participe en las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo. Dicha proporción será igual al resultado de dividir las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo en el periodo impositivo, minoradas en el importe de dichas ganancias imputables a las participaciones ostentadas por otros titulares, entre las ganancias admisibles de dicha entidad constitutiva.



El Impuesto Complementario Secundario sigue una estructura distinta, regulada en el artículo 29 de la norma. Pueden distinguirse tres fases:

**-Fase 1 (apartados 2 a 4):** se determina el importe total del Impuesto Complementario Secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados. Esto implica sumar los impuestos complementarios calculados para cada entidad en jurisdicciones con nivel impositivo bajo, excluyendo aquellas entidades cuyas participaciones sean totalmente ostentadas por entidades matrices con reglas de inclusión de rentas admisibles, y reduciendo el impuesto en la parte atribuible a la entidad matriz última.

**-Fase 2 (apartados 1 y 5 a 9):** se identifica la parte del Impuesto Complementario Secundario que corresponde a España. Esto se hace multiplicando el importe total por el porcentaje correspondiente a España, calculado como la suma de dos factores: el 50% del cociente entre el número de empleados en España y el total en todas las jurisdicciones, y el 50% del cociente entre el valor de los activos materiales en España y el total en todas las jurisdicciones.

**-Fase 3 (apartado 10):** se atribuye el Impuesto Complementario a las entidades en España utilizando una fórmula basada en el número de empleados y el valor de los activos materiales. Este enfoque particular del Impuesto Complementario Secundario comienza con el cálculo de la cuota y, a partir de ahí, se calcula la base imponible con la oportuna elevación al íntegro (artículo 15.3 de la LIC).

### **Periodo impositivo y devengo**

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

El Impuesto Complementario se devengará el último día del período impositivo.

### **Exclusión de Minimis (no exigibilidad del Impuesto Complementario)**



La entidad constitutiva declarante podrá optar porque el Impuesto Complementario que corresponda a las entidades constitutivas que radiquen en una jurisdicción sea igual a cero cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) que la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y
- (ii) que la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a 1 millón de euros.

El ejercicio de la opción se realizará anualmente.

Para el cálculo de la media de los ingresos admisibles y de la media de las ganancias y pérdidas admisibles se tendrán en cuenta el periodo impositivo en curso y los dos periodos impositivos anteriores.

El importe de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas de una jurisdicción y de un periodo impositivo, será la suma del importe neto los ingresos de cada una de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, realizando los ajustes que correspondan de conformidad con lo dispuesto en los artículos 9 a 13 de esta ley. Por su parte, las ganancias o pérdidas admisibles se determinan ajustando el resultado contable de una entidad constitutiva según lo dispuesto en el artículo 10 de la ley.

### **No exigibilidad del Impuesto Complementario**

Se establecen tres supuestos de no exigibilidad:

1.No se exigirá el Impuesto Complementario Primario a los contribuyentes señalados en el artículo 6, apartado 3, en relación con sus entidades constitutivas en otra jurisdicción, si dicha jurisdicción impone un Impuesto Complementario Nacional admisible determinado conforme a normas contables aceptables o NII.

2. El Impuesto Complementario Primario para los contribuyentes mencionados en el apartado 3 del artículo 6 de esta ley será cero durante el período impositivo, siempre que sus entidades constitutivas estén sujetas a un Impuesto Complementario Nacional en otra jurisdicción que cumpla con las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros y garantice un nivel impositivo efectivo adecuado.



3. El Impuesto Complementario para los contribuyentes mencionados en el artículo 6 de esta ley será cero durante el período impositivo para aquellas entidades constitutivas ubicadas en una jurisdicción que cumpla con las condiciones de un "acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros", según los términos establecidos en dicho acuerdo.

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

### **Gestión del impuesto**

Los sujetos pasivos deberán presentar la declaración tributaria por el Impuesto Complementario, en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoquinto mes posterior a la conclusión del período impositivo. No obstante, la declaración tributaria se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario (DT5º).

### **Área de Fiscal de ECIJA**

[info@ecija.com](mailto:info@ecija.com)

+917816160



