



Alerta informativa – Diciembre 2024

# España implementa la imposición global mínima del Pilar Dos con la aprobación de la Ley del Impuesto Complementario



**Cástor Gárate**  
Socio de Tributación Internacional y  
Transaccional EY

**Isabel Hidalgo**  
Socia de Tributación Internacional y  
Transaccional EY

**Tatiana de Cubas**  
Socia de Tributación Internacional y  
Transaccional EY

El 19 de diciembre de 2024 el Congreso de los Diputados procedió a la aprobación definitiva de la Ley que establece un impuesto complementario a los grupos multinacionales y a los nacionales de gran magnitud (“Ley de Impuesto Complementario”). Tras su ratificación, el Boletín Oficial del Estado publicó el texto definitivo el 21 de diciembre de 2024 de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre,<sup>1</sup> incorporando el nuevo Impuesto Complementario a nuestro ordenamiento tributario con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

La aprobación de esta Ley da cumplimiento a la obligación de transposición de la Directiva UE 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022 (“Directiva UE”)<sup>2</sup> en un contexto internacional de evolución normativa tendente a la adopción de medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado.

Esta Directiva encuentra su fuente en el conocido como Pilar Dos de la iniciativa BEPS (“*Base Erosion Profit Shifting*”) de la OCDE, cuyo objetivo es lograr el establecimiento de una fiscalidad mínima global del 15% para los grupos multinacionales. Para lograr este objetivo de alcanzar una tributación mínima global del 15% se ha adoptado un conjunto de reglas (*Model Rules* en su denominación en inglés)<sup>3</sup> para calcular la tributación efectiva y capturar, en su caso, el defecto de tributación hasta el mínimo del 15%.

## Contexto global del Pilar Dos y la Directiva de imposición global mínima

---

La imposición global mínima se enmarca en la iniciativa BEPS lanzada en 2013 para evitar la erosión de bases fiscales mediante la deslocalización de rentas por motivos eminentemente fiscales.

En octubre de 2021 se alcanzó un acuerdo político al que se han sumado más de 140 países (el denominado “Marco Inclusivo”) por el que se sentaban las bases para establecer el nuevo marco normativo conformado por dos pilares de reforma: (i) Pilar Uno - la redistribución de la potestad tributaria entre las distintas jurisdicciones en las que los grupos multinacionales despliegan su actividad; y (ii) Pilar Dos - el establecimiento de una fiscalidad mínima global del 15% para los grupos multinacionales.

El Pilar Dos se proyecta, con carácter general, sobre aquellos grupos multinacionales, definidos con base en el perímetro de consolidación, que tengan una cifra de negocios superior a los 750 millones de euros (umbral que han de superar en dos de los cuatros anteriores al año de referencia). Como excepción a esta regla, dentro de la UE también será de aplicación a grupos domésticos, es decir, constituidos o con presencia en un solo Estado miembro, que superen dicho umbral.

Para lograr este objetivo de alcanzar una tributación mínima global del 15% se ha adoptado un conjunto de reglas (*Model Rules* en su denominación en inglés)<sup>4</sup> para calcular la tributación efectiva y capturar, en su caso, el defecto de tributación hasta el mínimo del 15%, sobre la base de unas normas específicas que se separan significativamente del concepto de base imponible tradicional, en cada una de las jurisdicciones en las que operan los grupos multinacionales.

Estas Reglas Modelo, que establecen la configuración básica del Pilar Dos, se han complementado desde su publicación con Comentarios<sup>5</sup>, Ejemplos y Guías Administrativas de carácter interpretativo, y la OCDE sigue trabajando en diversas líneas para complementar e interpretar las reglas existentes y desarrollar mecanismos de simplificación o antiabuso no previstos inicialmente.

Nos enfrentamos, por tanto, a un contexto normativo con un carácter dinámico sin precedentes en el ámbito de la fiscalidad internacional.

## El proceso de implementación del Pilar Dos en España y entrada en vigor

---

Con fecha 20 de diciembre de 2023 se sometió a trámite de consulta pública el Anteproyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (“el Anteproyecto de Ley”). Dicho trámite de consulta pública finalizó el 19 de enero de 2024, habiendo recibido más de doscientas cuarenta observaciones, incluidas las de EY Abogados, de las cuales la Dirección General de Tributos ha aceptado, total o parcialmente, aproximadamente una cuarta parte de las mismas. Una vez tramitadas las enmiendas y completado el procedimiento técnico en el Ministerio de Hacienda, se recabó el dictamen de carácter preceptivo del Consejo de Estado, que fue emitido el 23 de mayo de 2024.

Una vez incluidos los cambios planteados por el Consejo de Estado en su dictamen, la Secretaría de Estado de Hacienda elevó el texto del Proyecto de Ley para su aprobación para el Consejo de ministros el 4 de junio de 2024. El Proyecto de Ley destaca la labor de EY Abogados como uno de los principales observantes. Una vez aprobado el texto del Proyecto de Ley este fue remitido a las Cortes generales para su tramitación parlamentaria por el procedimiento de urgencia.

Durante el proceso de aprobación se han introducido diversas enmiendas con el objeto de introducir cambios en el texto, entre las que destaca el cambio el Plan General de Contabilidad con el objeto de adaptar la normativa contable española al Reglamento UE 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad número 12 (Disposición final décima).<sup>6</sup>

Con la aprobación definitiva por el Congreso de los Diputados y la publicación en el BOE de la Ley del Impuesto Complementario, España culmina el camino para la transposición de la Directiva UE y es una así al resto de Estados miembros en la implementación del Pilar 2. El finalmente texto publicado parte de la configuración del Impuesto complementario definida en la Directiva UE, estructurando el nuevo impuesto como una figura impositiva separada y ajena a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

El texto entrará en vigor con efectos retroactivos para el ejercicio 2024, en línea con los plazos de implementación previstos en la Directiva UE. De esta forma la Ley del Impuesto Complementario incluye un impuesto complementario nacional (*Domestic Minimum Top-up Tax*, “DMTT”) y un impuesto complementario primario (*Income Inclusion Rule*, IIR), que serían de aplicación para los ejercicios que comiencen a partir del 31 de diciembre de 2023, y un impuesto complementario secundario (*Undertaxed Profits Rule*, UTPR) que se aplicaría en los ejercicios que comiencen a partir del 31 de diciembre de 2024.

El Ley del Impuesto Complementario, también prevé el denominado puerto seguro transitorio (*Transitional Safe Harbours*) basado en la Información País por País (*Country-by-Country Report*, “CbCR”)<sup>7</sup> y un puerto seguro permanente (*Permanent Safe Harbour*) asociado a la “cualificación” del impuesto doméstico (“QDMTT”).

## **Aspectos críticos de la Ley del Impuesto Complementario**

---

### *Interpretación de la Ley del Impuesto Complementario*

El artículo 1.1 del Anteproyecto de Ley de Impuesto Complementario incluía una remisión general interpretativa a las Normas Modelo, Comentario, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE. Esta referencia fue acogida de forma positiva durante el trámite de consulta pública ya que se entiende que dotaba a la aplicación de la norma española del dinamismo que requiere un marco normativo tan cambiante como es el Pilar Dos.

Sin embargo, en el Proyecto de Ley presentado al Congreso de los Diputados este artículo fue eliminado como resultado de las consideraciones vertidas en el dictamen del Consejo de Estado, que considera que dicho precepto podría resultar contrario a los principios de previsibilidad (seguridad jurídica) y legalidad tributaria (reserva de ley) al hacer descansar la interpretación en una fuente ajena a nuestro ordenamiento e incierta en cuanto a su vigencia temporal.

A estos efectos, la exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Complementario incorpora una remisión a los criterios de interpretación al indicar que *“deben tenerse en cuenta, en particular, como criterios interpretativos, en el marco del artículo 3.1 del Código Civil, las Normas modelo de la OCDE y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea”*.

La Ley del Impuesto Complementario supone un desafío en cuanto a su interpretación como norma interna española en tanto que habrá de acudir a diversos instrumentos de *soft law* (Comentarios y Guías Administrativas publicados por la OCDE) que aborden los términos definidos en el Impuesto. Ahora bien, tratándose de una norma que se adopta en un contexto internacional determinado por las iniciativas adoptadas en el marco de la OCDE y de la Unión Europea y en la que el objetivo de alcanzar el tipo impositivo mínimo del 15% tiene incidencia en la capacidad de recaudación de los distintos Estados, no debe obviarse la necesidad de construir una interpretación de una norma asentada en el principio de legalidad, en la medida que la eventual revisión y liquidación del Impuesto Complementario no puede estar delimitada de forma principal por instrumentos de *soft law* que carecen de fuerza vinculante en nuestro ordenamiento, sin perjuicio de que estos contribuyan a definir la interpretación del ordenamiento.

A cambio, la Disposición final vigesimoprimera de la Ley de Impuesto Complementario incorpora, a cambio, una habilitación a la Dirección General de Tributos para emitir disposiciones interpretativas o aclaratorias que puedan recoger los criterios definidos en las Normas Modelo, Comentario, Guías Administrativas y demás principios que sean divulgados por la OCDE y la UE. En este caso, estas disposiciones interpretativas podrían contribuir a aclarar la posición técnica frente a diversos elementos de la Ley del Impuesto Complementario como sería el listado de impuestos cubiertos que se puedan considerar a los efectos del cómputo del impuesto complementario o de incentivos que califiquen como admisibles.

### *Configuración del impuesto complementario nacional*

En su configuración en la Ley del Impuesto Complementario se establece que el impuesto complementario nacional en España se calculará siguiendo el estándar contable del grupo consolidado, incorporando determinadas diferencias a efectos del cálculo del impuesto para ajustar la regulación del DMTT a los planteamientos del Marco Inclusivo tendentes que este sea considerado *“qualified”* en el contexto del procedimiento de *“peer review”* dentro del Marco Inclusivo.

Si bien esta posición es coherente con el estándar del Marco Inclusivo para calificar como un QDMTT, su cálculo sobre el estándar contable del grupo consolidado podría dificultar el cumplimiento a nivel local y crear cierta inseguridad jurídica en su aplicación por la Administración tributaria española.

### *Normas para los primeros ejercicios de aplicación del Impuesto Complementario*

Las normas relativas a los primeros ejercicios de aplicación de las reglas GloBE (Capítulo 9 de las Reglas Modelo) se incorporan a un conjunto de disposiciones transitorias primera a sexta. En concreto, la Disposición Transitoria Primera (a diferencia del texto del Anteproyecto) con referencia a la Disposición Transitoria Cuarta donde se recoge el puerto

seguro basado en CbCR, establece que el periodo transitorio se extiende hasta el primer ejercicio en el que, para la jurisdicción correspondiente, no sea de aplicación dicho puerto seguro.

Igualmente, la Ley clarifica una de las cuestiones que más dudas suscitó en la redacción original, al aclarar en la actual Disposición Transitoria Primera, que los activos y pasivos fiscales -y otras posiciones fiscales- se tendrán en cuenta a efectos del cálculo cuando estén “registrados o desglosados” en los estados financieros de las entidades constitutivas en la jurisdicción.

## Otros aspectos críticos no abordados en la Ley de Impuesto Complementario

---

Si bien la Ley del Impuesto Complementario ha sido capaz de ir más allá del texto de la Directiva, incorporando elementos provenientes de las distintas Guías Administrativas publicadas por la OCDE en el Marco Inclusivo de Pilar Dos, existen numerosos aspectos que no han sido incorporados o abordados en la Ley que resultan clave a la hora de calcular y abordar los retos que plantea la nueva imposición mínima global.

Entre estas cuestiones, cabría destacar la necesidad de redefinir el sistema español de incentivos fiscales con el objetivo de alinear sus propuestas a las tendencias actuales de política fiscal. De esta forma, aprovechando el contexto de cambio normativo impulsado por el nuevo paradigma de fiscalidad internacional de Pilar Dos, diversas jurisdicciones han comenzado a adaptar sus incentivos fiscales al marco de tributación mínima a efectos de preservar la competitividad fiscal y adaptar el sistema de incentivos a los nuevos retos climáticos y tecnológicos. De esta forma, se observa la oportunidad de reconsiderar el esquema de incentivos fiscales, sobre todo los dirigidos a impulsar en particular la política industrial, como están haciendo numerosos países de nuestro entorno. En particular, los créditos fiscales transmisibles, que están proliferando en otros sistemas tributarios y que la OCDE ha asimilado a los créditos reembolsables, suponen una nueva herramienta de política fiscal con gran potencial.

En este sentido, la OCDE ha apuntado en sus publicaciones cómo las medidas de imposición mínima del Pilar Dos impactan sobre los incentivos fiscales (regulatorios o contractuales) y, por tanto, en qué medida siguen siendo mecanismos eficaces de política económica para atraer inversiones y promover actividades. Sobre este punto, la OCDE indica que la finalidad del Pilar Dos pasan por limitar la competencia fiscal entre Estados, sin eliminar la soberanía fiscal de cada jurisdicción ni excluir la articulación de incentivos fiscales; en particular, se plantea un impacto limitado de aquellos incentivos que no determinen un umbral de imposición inferior al 15%, y que favorezcan la inversión en activos tangibles y actividades intensivas en capital humano.

Adicionalmente, cabe destacar la necesidad de incorporar una flexibilización del régimen sancionador a la hora de aplicar el Impuesto Complementario dada la complejidad de la nueva norma. El Marco Inclusivo ha desarrollado de forma específica un régimen transitorio para la no imposición de sanciones en caso de que el contribuyente haya actuado de manera razonable para la correcta aplicación de las normas sobre imposición mínima, en particular basándose en los Comentarios, ejemplos y Guías Administrativas, y en ausencia de regulación específica no parece que el marco sancionador de la Ley General Tributaria pueda acomodar este régimen transitorio.

## Proyecto de Reglamento del Impuesto Complementario

---

El pasado 3 de diciembre, la Dirección General de Tributos publicó para la presentación de observaciones el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (“Proyecto de Reglamento”). El plazo para presentar observaciones al texto finaliza el 26 de diciembre de 2024.

El Proyecto de Reglamento incorpora determinadas provisiones provenientes de las Guías Administrativas publicadas por la OCDE en febrero y julio de 2023, además de desarrollar las obligaciones de declaración del Impuesto Complementario en línea con la Guía sobre *GloBE Information Return* publicada por la OCDE en julio de 2023.

Más allá de la función de acompañamiento y desarrollo a la Ley atribuida a los Reglamentos en materia tributaria, el Proyecto de Reglamento se configura como instrumento para la interpretación de la Ley del Impuesto Complementario. A estos efectos la Exposición de Motivos del Proyecto de Reglamento: *“La implantación del nuevo impuesto requiere la aprobación de una norma reglamentaria para desarrollar determinados aspectos previstos en la ley de creación y, en todo caso, para facilitar su interpretación debido al carácter eminentemente internacional del nuevo Impuesto Complementario”*.

Destacamos que el Proyecto de Reglamento incorpora algunos elementos clave de las Guías Administrativas publicadas por la OCDE como es la aclaración sobre créditos fiscales transferibles y algunos aspectos concretos en materia de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica. En concreto, el artículo 5.9 del Proyecto de Reglamento aclarar el encaje de los denominados activos concesionales en artículo 14 de la Ley del Impuesto Complementario haciendo referencia a la necesidad de considerar la inversión subyacente en el activo tangible como activo tangible a efectos de la exclusión por sustancia con independencia de que dichos activos sean contabilizados dentro del activo material o inmovilizado.

En lo que se refiere a las obligaciones de declaración, cabe destacar que la Disposición transitoria segunda incorpora una declaración informativa simplificada para periodos impositivos que finalicen antes de 1 de julio de 2030, que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud pueda optar por presentar la declaración informativa de forma simplificada en aquellas jurisdicciones en las que no se genere un Impuesto Complementario.

## Cómo EY puede ayudar

---

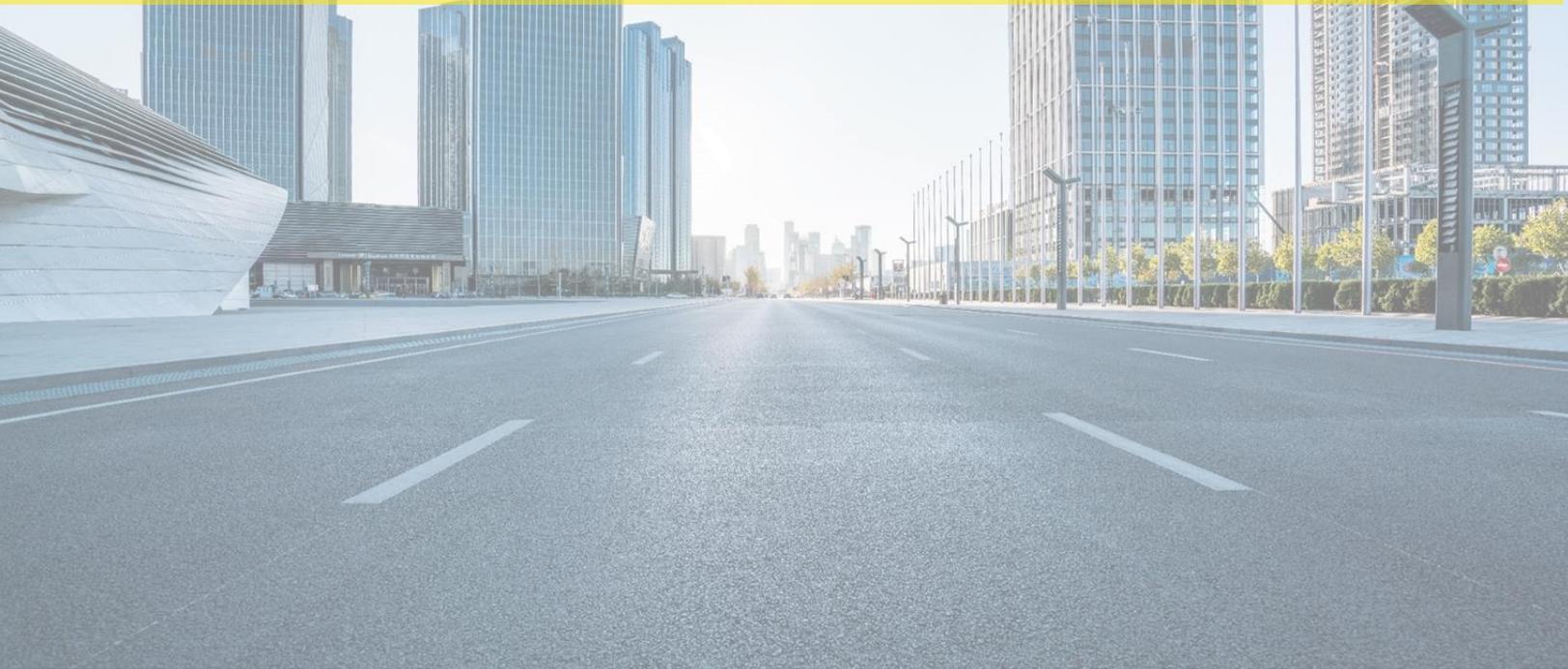
El establecimiento de una imposición global mínima representa un hito importante en la armonización de la tributación directa dentro de la UE y tiene implicaciones de gran alcance que los contribuyentes deben revisar y prepararse para abordar. Con la publicación de la Ley del Impuesto Complementario, es crucial para los contribuyentes evaluar el impacto potencial de estas nuevas reglas en sus estructuras comerciales y procesos internos confirme se hacera el final de primer ejercicio de aplicación de las reglas.

Los grupos empresariales multinacionales deberían realizar evaluaciones del impacto probable de estas medidas basándose en las Reglas Modelo, considerando la fecha de implementación retroactiva del 31 de diciembre de 2023. En este contexto, los grupos impactados por el Pilar Dos deberían abordar tanto el impacto técnico de las reglas como la preparación de los datos y sistemas de la organización para cumplir y reportar sobre las reglas. Es igualmente importante comprender el impacto de aplicar una salvaguardia en otros aspectos de las reglas del Pilar Dos, tales como las reglas transitorias separadas bajo las Normas Modelo de la OCDE.

Además, será necesario considerar las normas de divulgación pública contable que rigen la divulgación de información del Pilar Dos en las cuentas financieras. Esta divulgación puede ser requerida para períodos de reporte antes de la entrada en vigor de las reglas. La temporalización de estas obligaciones de divulgación probablemente precederá significativamente a la presentación real de las correspondientes declaraciones de impuestos ante las autoridades fiscales.

EY Abogados posee equipos multidisciplinares, una amplia red internacional de oficinas y herramientas tecnológicas desarrolladas específicamente para afrontar los diferentes desafíos que plantea la aplicación de las nuevas medidas de tributación mínima a escala global.

Consulte aquí las últimas [alertas fiscales y legales](#)  
**¡Suscríbete** a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

Cástor Gárate Mutiloa

[Castor.GarateMutiloa@es.ey.com](mailto:Castor.GarateMutiloa@es.ey.com)

Tatiana de Cubas Buenaventura

[TatianaDe.CubasBuenaventura@es.ey.com](mailto:TatianaDe.CubasBuenaventura@es.ey.com)

Isabel Hidalgo Galache

[Isabel.HidalgoGalache@es.ey.com](mailto:Isabel.HidalgoGalache@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](http://ey.com/es)



- <sup>1</sup> Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias. BOE» núm. 307, de 21 de diciembre de 2024, páginas 175680 a 175810.
- <sup>2</sup> Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión
- <sup>3</sup> OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>
- <sup>4</sup> OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>
- <sup>5</sup> OECD (2024), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>.
- <sup>6</sup> Véase alerta para mayor detalle: [https://www.ey.com/es\\_es/technical/alertas-fiscal-legal/aprobacion-por-el-congreso-de-los-diputados-del-proyecto-de-ley-que-establece-un-impuesto-complementario](https://www.ey.com/es_es/technical/alertas-fiscal-legal/aprobacion-por-el-congreso-de-los-diputados-del-proyecto-de-ley-que-establece-un-impuesto-complementario)
- <sup>7</sup> OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>