

Proyecto de Ley por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

[121/000023]



DOCUMENTACIÓN QUE ACOMPAÑA

- Memoria del análisis de impacto normativo
- Informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa
- Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda
- Dictamen del Consejo de Estado





**MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO del Proyecto de Ley
XX/2024, de XX de XX, por la que se establece un Impuesto Complementario
para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos
multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.**

RESUMEN EJECUTIVO

Ministerio / Órgano proponente: MINISTERIO DE HACIENDA / Dirección General de Tributos

Fecha: 3 de junio de 2024

Título de la norma: Proyecto de Ley XX/2024, de XX de XX, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Tipo de Memoria: Normal Abreviada

OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA

Tabla. Oportunidades de la propuesta

Indicador	Detalle
Situación que se regula	<p>En el contexto actual de adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado, se aprobó la 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 (en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva).</p> <p>Se pretende dar el debido cumplimiento a la obligación de transposición de la citada Directiva. Se trata de una transposición plena, sin perjuicio del desarrollo reglamentario que se habilita en aspectos concretos (artículo 47 y disposición transitoria tercera del Proyecto de Ley).</p>
Objetivos que se persiguen	<ul style="list-style-type: none">• Dar cumplimiento a la obligación de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523.



Indicador	Detalle
	<ul style="list-style-type: none">• Adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado.• Alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.• 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.• Limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades.
Principales alternativas consideradas	No se han considerado otras alternativas dado que mediante esta norma se procede a la creación de un impuesto.

CONTENIDO

Estructura de la norma

El Proyecto se estructura en una parte expositiva y una parte dispositiva. Esta última consta de quince títulos, con cincuenta y cinco artículos, seis disposiciones transitorias y seis disposiciones finales.

ANÁLISIS JURÍDICO

Tipo de norma: Ley

ADECUACIÓN AL ORDEN DE COMPETENCIAS

Este Anteproyecto se dicta al amparo del artículo 149.1.14^a, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general y Deuda del Estado.

DESCRIPCION DE LA TRAMITACION

Solicitud de informes

De conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, con fecha 6 de marzo de 2023, se inició el trámite de consulta pública con carácter previo a la elaboración del Anteproyecto de Ley, trámite que concluyó el 24 de marzo de ese mismo año.



Con fecha 20 de diciembre de 2023 principió el trámite de información pública, durante veinte días hábiles, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. Dicho plazo finalizó el 19 de enero de 2024.

Con fecha 12 de marzo de 2024, se solicitó el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, de conformidad con el artículo 26.5 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, así como el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa (del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes), regulado en el artículo 26.9 de la citada Ley 50/1997.

Con fecha 8 de abril de 2024, fue emitido el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda. Por su parte, el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa fue emitido, habiendo sido ya enviado el texto al Consejo de Estado, con fecha 22 de abril de 2024.

Posteriormente, se procedió a recabar el dictamen preceptivo del Consejo de Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo veintiuno, número 2, de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, el cual fue emitido con fecha 23 de mayo de 2024.

ANÁLISIS DE IMPACTOS

IMPACTO ECONÓMICO Y PRESUPUESTARIO

Impacto económico general:

Las medidas contenidas en el Proyecto afectarán a los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 750 millones de euros, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, en al menos dos de los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

Más específicamente, se verán afectadas las matrices y filiales españolas que pertenezcan a algunos de esos grupos, respecto de las rentas que obtengan en aquellas jurisdicciones en las que soporten una tributación efectiva inferior al tipo impositivo mínimo del 15 por ciento, en cuyo caso deberán soportar un impuesto complementario por la diferencia.

Cabe esperar que el impacto sobre el coste de implementación del Proyecto para los contribuyentes sea relativamente elevado en un primer momento, si bien existen medidas específicas para paliar este efecto, al menos al principio.

En relación con la competencia: la norma tiene efectos positivos sobre la competencia.

TEST PYME:

Desde el punto de vista de los presupuestos, la norma:



- Afecta a los presupuestos de la Administración del Estado.
- Afecta a los presupuestos de otras Administraciones Territoriales.

Desde el punto de vista de los presupuestos, la norma:

- Implica un gasto. Cuantificación estimada:
- Implica un ingreso. Cuantificación estimada: No es posible realizar una estimación del ingreso que derivará del nuevo Impuesto Complementario en la medida en que su impacto recaudatorio se ve condicionado por la implementación, en su caso, de un impuesto complementario nacional en las distintas jurisdicciones en las que puedan estar presentes los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidado superior a 750 millones de euros y en la medida en que los datos utilizados en la estimación del impacto económico son datos del ejercicio 2020 y, por tanto, anteriores a la introducción de una imposición mínima, en España, en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022.

CARGAS ADMINISTRATIVAS

La aprobación del Proyecto supone un incremento de cargas administrativas para los contribuyentes afectados. Consistirán fundamentalmente en la presentación de una nueva declaración informativa cuya estructura y contenido debe ajustarse a lo establecido en la Directiva (UE) 2022/2523 y en las Normas Modelo de la OCDE. En todo caso, cabe señalar que el Proyecto de Ley recoge la posibilidad de presentar una única declaración informativa por grupo multinacional o nacional de gran magnitud que pudiera verse afectado por el nuevo Impuesto Complementario, liberando así a cada entidad constitutiva de cumplir con la correspondiente obligación de información, en línea con lo establecido en la Directiva UE y en las Normas Modelo de la OCDE. A mayor abundamiento, las cargas administrativas se verán atemperadas durante los primeros años de aplicación del nuevo impuesto.

IMPACTO DE GÉNERO

La norma tiene un impacto de género: Negativo Nulo Positivo

IMPACTO EN LA INFANCIA Y LA ADOLESCENCIA

Las modificaciones normativas que introduce este Proyecto carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.

IMPACTO EN LA FAMILIA

Las modificaciones normativas que introduce este Proyecto carecen de impacto alguno sobre la familia.



OTROS IMPACTOS CONSIDERADOS

Las modificaciones normativas que introduce este Proyecto carecen de impacto alguno sobre el cambio climático.

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Proyecto no conllevan otros impactos relevantes.

EVALUACIÓN EX POST

No se ha previsto que se efectúe una evaluación ex post respecto de esta Ley en la medida en que no está prevista en la Directiva (UE) 2022/2523, siendo este un acto legislativo de obligado cumplimiento y ello sin olvidar que la introducción del nuevo Impuesto Complementario en nuestro ordenamiento no es sino el resultado de la transposición de la referida Directiva.



Para la elaboración de la memoria se ha tenido en cuenta la estructura prevista en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, así como la Guía Metodológica para la Elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo a la que se refiere la disposición adicional primera del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

I. OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA

1. Motivación.

En los últimos años, la Unión Europea ha adoptado medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior, entre las que se encuentran las directivas contra la elusión fiscal, Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

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 viene desarrollando desde hace años un conjunto de criterios fiscales internacionales.

En particular, con fecha 20 de diciembre de 2021, la OCDE acordó un conjunto de normas, denominadas Normas Modelo del Segundo Pilar, que permitirán alcanzar una reforma histórica del sistema fiscal internacional, garantizando una tributación efectiva mínima de los grandes grupos multinacionales, a un tipo impositivo mínimo del 15 por ciento, a partir de 31 de diciembre de 2023.

Tales Normas Modelo del Segundo Pilar proporcionan a los gobiernos unas normas detalladas para llevar a cabo la implementación del acuerdo internacional alcanzado para abordar los desafíos derivados de la digitalización y la globalización de la economía (que comprende el Primer Pilar y el Segundo Pilar), adoptado en el marco del Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), por 137 países y jurisdicciones que integran el Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20, en octubre de 2021.

Las referidas Normas Modelo establecen un sistema impositivo coordinado para garantizar que los grandes grupos multinacionales, cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado supere los 750 millones de euros, satisfagan este



impuesto mínimo sobre los beneficios obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan. Las Normas Modelo crean un «impuesto complementario» que gravará los beneficios obtenidos en cualquier jurisdicción en la que el tipo impositivo efectivo, calculado por cada jurisdicción, sea inferior al tipo mínimo del 15%.

Tras la aprobación y publicación de las Normas Modelo del Segundo Pilar, en el ámbito de la Unión Europea, se iniciaron actuaciones en tal sentido que han culminado con la reciente aprobación de la 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 (en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva).

La citada Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las «Normas modelo de la OCDE», si bien, a efectos de garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto las relativas a su ámbito subjetivo, se han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

La Directiva (UE) 2022/2523 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. Estas reglas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, esta segunda sirve de apoyo a la primera.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Con el presente Proyecto de Ley se pretende dar debido cumplimiento a la referida obligación de transposición.

Como se ha señalado en líneas precedentes, esta norma se adopta en un contexto internacional determinado por las iniciativas adoptadas en el marco de la OCDE, donde destacan las denominadas Normas modelo, y en la Unión Europea, la Directiva (UE) 2022/2523 de la cual esta ley es transposición.



Conforme con dicho contexto, 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.

Además, al margen de lo anterior, se recoge expresamente a estos efectos que, en su caso, dichos criterios puedan reconocerse expresamente y publicitarse como tales a través de las resoluciones de la persona titular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda a las que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Objetivos.

Los objetivos del presente Proyecto de Ley, al margen del mandato imperativo de trasponer la Directiva (UE) 2022/2523 mencionada, se alinean con la evolución normativa que está siendo desarrollada en el contexto internacional de los últimos años tendente a adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado. En este sentido, las recomendaciones formuladas por la OCDE, a partir de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), dieron inicio a una senda que ha llevado a una evolución de las normas fiscales internas para alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa. Posteriormente, en el ámbito de la Unión Europea, entre las medidas adoptadas se encuentra la ya señalada Directiva 2022/2523.

Los objetivos fundamentales son poner coto a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales para evitar el traslado de beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición, o, estandolando, dicha imposición es baja o prácticamente nula, garantizar un nivel impositivo homogéneo, no solo en los países de la Unión Europea, sino en todos aquellos países que integran el Marco Inclusivo, y conseguir, en último término, una más justa distribución de la renta y la riqueza.

Con la finalidad de alcanzar estos objetivos se establece un límite a la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a los 750 millones de euros.

Con esta norma, se completa el marco jurídico que ya se había iniciado en los últimos años, reforzando la lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva



(UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la OCDE en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y las mismas fueron incluidas en nuestro Derecho mediante la correspondiente modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS.

3. Alternativas.

Al tratarse de la trasposición de una Directiva comunitaria, que conlleva la creación de un tributo, aquella debe realizarse a través de una norma con rango de ley, sin que, por tanto, se hayan considerado otras alternativas.

4. Principios de buena regulación.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la elaboración de esta norma se ha efectuado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la aprobación de una Ley, dado que se establece un nuevo tributo en el ordenamiento jurídico español, correspondiendo la potestad para dicho establecimiento al Estado, mediante ley, de conformidad con el apartado 1 del artículo 133 de la Constitución Española. Asimismo, el Proyecto de Ley por el que se crea este nuevo impuesto es necesario para reforzar la lucha contra las prácticas de elusión fiscal en el mercado interior, tal y como se establece en el apartado I de la parte expositiva del presente Proyecto.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos de la norma comunitaria, y que exigían sin duda alguna el establecimiento de las medidas recogidas en esta norma. Asimismo, la norma contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir, siendo las obligaciones que se imponen a sus destinatarios las estrictamente necesarias para que puedan cumplirse sus objetivos.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea. De hecho, una importante parte de aquél responde a la necesidad de trasposición de determinadas normas comunitarias al Derecho español.

El principio de transparencia se ha garantizado mediante la publicación, en el portal web del Ministerio de Hacienda, de un documento sometido a consulta pública previa, respecto del que se han podido realizar comentarios y observaciones por diferentes empresas, así como la publicación en dicho portal web, de la norma, y su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, a efectos de



que pudiera ser conocido dicho texto en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, a pesar de que el nuevo tributo exigirá la modificación de sistemas de gestión interna para la adaptación de los grandes grupos nacionales y multinacionales a los nuevos paradigmas de la tributación internacional, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para la ciudadanía, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar el control de su actividad por parte de la Administración Tributaria. A mayor abundamiento, debe señalarse que las cargas administrativas que derivan del nuevo impuesto, las cuales consisten fundamentalmente en la cumplimentación de una nueva declaración informativa muy detallada, vienen exigidas tanto por la Directiva (UE) 2022/2523 como por las propias Normas Modelo del Segundo Pilar de la OCDE; declaración informativa que cuya estructura y contenido deben estar armonizados en las distintas jurisdicciones debido al marcado carácter internacional del nuevo Impuesto Complementario. Asimismo, se hace constar que la gestión del nuevo Impuesto Complementario no supondrá la necesidad de mayores recursos públicos dado que se llevará a cabo con los recursos de que disponen los distintos centros directivos que se verán afectados por el presente Proyecto.

5. Inclusión en el Plan Anual Normativo.

Esta norma figura incluida en el Plan Anual Normativo correspondiente a 2024, en los siguientes términos:

“LEY POR LA QUE SE ESTABLECE UN IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD

Objetivo: Se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Con esta ley se cumple el mandato imperativo de trasponer la Directiva (UE) 2022/2523, 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.

Los objetivos fundamentales son evitar prácticas fiscales de las empresas multinacionales para evitar el traslado de beneficios a países o territorios en los que no estén sujetas a imposición, o, estandolando, dicha imposición es baja o prácticamente nula; garantizar un nivel impositivo homogéneo, no solo en los



países de la Unión Europea, sino en todos aquellos países que integran el Marco Inclusivo; y conseguir, en último término, una más justa distribución de la renta y la riqueza.

Con la finalidad de alcanzar estos objetivos se establece un límite a la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a los 750 millones de euros, en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios.”

II. CONTENIDO

Esta Ley consta de quince títulos, con cincuenta y cinco artículos, seis disposiciones transitorias y seis disposiciones finales.

El Título Preliminar de la norma contiene unas disposiciones generales que regulan la naturaleza y objeto del Impuesto Complementario, así como su ámbito de aplicación. El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que se aplica sobre todo el territorio español, estructurado a través de unas reglas interconectadas y de aplicación obligatoria, como son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. La configuración del Impuesto Complementario se sustenta sobre tres modalidades, las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario.

Con arreglo a lo dispuesto en el Título I de la Ley, el Impuesto Complementario grava no solo la renta obtenida por el contribuyente sino también la que le haya sido imputada a las entidades constitutivas del grupo multinacional o al grupo nacional de gran magnitud, siempre que el gravamen de dichas rentas se hubiese producido a un tipo efectivo inferior al tipo mínimo de gravamen (15 por ciento).

A continuación, el Título II recoge, en su artículo 5, las definiciones de los diferentes conceptos que se desarrollan e intervienen a lo largo de la norma. Por razones de técnica legislativa, las definiciones contenidas en dicho precepto se han ordenado por orden alfabético en línea con lo dispuesto en las Normas Modelo de la OCDE. Asimismo, determinadas definiciones incorporan algún desarrollo posterior, acordado en el seno del Marco Inclusivo a través de las Guías Administrativas publicadas por la OCDE. En particular, la Guía Administrativa publicada el 2 de febrero de 2023 aborda cuestiones relacionadas con las compañías de seguros (vid. artículo 5, puntos 12 y 13, del Proyecto de Ley) o con los fondos soberanos (artículo 5, punto 16, del Proyecto de Ley). Por último, cabe señalar que, en ocasiones, se han sustituido determinados términos



contenidos en la Directiva (UE) 2022/2523, en su versión en castellano, por aquellos otros más específicos contenidos en nuestras normas contables, en aras de una mayor claridad normativa (vid. artículo 5, punto 24, del Proyecto de Ley). A mayor abundamiento, procede hacer hincapié en el carácter eminentemente internacional del nuevo Impuesto Complementario, cuya interpretación y aplicación deben realizarse de forma consistente y armonizada por parte de todas las jurisdicciones que conforman el Marco Inclusivo, por lo que no cabe introducir definiciones que no están recogidas en la Directiva o en las Reglas Modelo, tales como “jurisdicción” o “sustancia económica”.

El Título III regula el ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto Complementario. Se trata de un impuesto que solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo. Una vez definido lo anterior, la Ley define los contribuyentes del Impuesto Complementario en sus tres modalidades: impuesto complementario nacional, impuesto complementario primario e impuesto complementario secundario.

A continuación, los Títulos IV, V y VI configuran la base imponible, los impuestos cubiertos ajustados y el tipo impositivo efectivo, respectivamente.

La base imponible del Impuesto Complementario, regulada en el Título IV de este Proyecto de Ley, parte del resultado contable de la entidad constitutiva determinado a partir de la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, antes de realizar eliminaciones intragrupo, el cual deberá ser ajustado con arreglo a lo dispuesto en este Proyecto de Ley, con el fin de determinar las llamadas “ganancias o pérdidas admisibles” de la entidad. Por tanto, las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se obtienen realizando una serie de ajustes sobre el resultado contable de dicha entidad, en cada periodo impositivo, determinado de acuerdo con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

Sin perjuicio de lo anterior, dado que la norma ha optado por establecer un impuesto complementario nacional, en territorio español, la norma señala que la determinación del resultado contable de la entidad constitutiva podrá realizarse, bien partiendo de la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación, bien partiendo de las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva cuando no sea posible determinar,



de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado anteriormente.

Asimismo, se establecen una serie de reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos.

A efectos de determinar la base imponible sometida al impuesto complementario en cada una de las jurisdicciones con un nivel impositivo bajo en cada una de las jurisdicciones en las que esté presente el grupo multinacional o nacional de gran magnitud, las ganancias admisibles netas, diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas de la jurisdicción, deberá minorarse en la denominada “exclusión de rentas vinculada a la sustancia”, es decir, en una cantidad determinada en función de los costes asociados a los trabajadores y del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción, con el fin de garantizar un resultado proporcionado en aquellas situaciones en las que los riesgos de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios son bajos.

El tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, de acuerdo con el artículo 22 de este Proyecto de Ley, es el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas radicadas en cada jurisdicción, determinados de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16, 17 y 18 de este Proyecto de Ley, y las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción. En este punto cabe señalar que el artículo 22 del Proyecto de Ley determina que el tipo impositivo efectivo debe ser expresado, en términos porcentuales, redondeado a cuatro decimales, con arreglo a lo dispuesto en los Comentarios a las Reglas Modelo, publicados por la OCDE, en relación con el artículo 5.1.1 de las referidas Reglas Modelo.

Una vez determinadas las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas y los impuestos cubiertos ajustados en una jurisdicción, el cálculo del tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud se determinará para cada jurisdicción en un período impositivo, con ciertas especialidades para las entidades sin residencia, las entidades de inversión, los negocios conjuntos o las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

El Título VII de la Ley, bajo la rúbrica “Deuda Tributaria”, regula, en sus Capítulos I y II, respectivamente, el tipo de gravamen y el cálculo de la cuota del Impuesto Complementario. Para ello, se determina el tipo de gravamen del Impuesto Complementario para una jurisdicción correspondiente a un período impositivo, como la diferencia positiva entre el tipo mínimo global del 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo calculado a nivel jurisdiccional.



Por tanto, cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un periodo impositivo sea inferior al tipo impositivo mínimo, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente a dicha jurisdicción, ya se trate del régimen del impuesto complementario nacional, del impuesto complementario primario o del impuesto complementario secundario.

Partiendo de lo anterior, la base imponible de la entidad constitutiva radicada en España se determinará multiplicando el Impuesto Complementario de la jurisdicción por la proporción que exista entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles agregadas de la jurisdicción.

El tipo de gravamen del impuesto complementario de cada entidad constitutiva, radicada en la jurisdicción, no puede sino coincidir con el tipo de gravamen calculado para dicha jurisdicción, calculado por diferencia entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción; tipo de gravamen que debe aplicarse sobre la base imponible del periodo de cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en la jurisdicción, calculada en los términos anteriormente expuestos, a efectos de determinar la cuota del Impuesto Complementario de la entidad.

Con arreglo a lo dispuesto en el Capítulo II del Título VII de este Proyecto de Ley, la cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva, radicada en territorio español, en el periodo impositivo, será el resultado de adicionar, en su caso, al importe del Impuesto Complementario de dicha entidad constitutiva, en dicho periodo, calculado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24 del Proyecto de Ley, atendiendo a las reglas previstas en los Capítulos III (impuesto complementario nacional) y IV (impuesto complementario primario), el importe del impuesto complementario secundario en los términos previstos en el Capítulo V del Título VII del Proyecto de Ley.

El Título VIII regula el periodo impositivo y el devengo del Impuesto.

En su Título IX, la Ley contiene igualmente una exclusión de minimis, con el fin de lograr un equilibrio entre los objetivos de la reforma del nivel mínimo global de imposición y la carga administrativa para las Administraciones Tributarias y los contribuyentes.

Así, cuando la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a un 1 millón de euros o representen una pérdida, la entidad constitutiva declarante podrá optar por que el Impuesto Complementario adeudado por las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción sea igual a cero.



En la misma línea, y con el fin de reducir los costes de cumplimiento y los costes administrativos, se prevé la aplicación de puertos seguros en el artículo 34 de la Ley.

Así, no se exigirá el impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6 de este Proyecto de Ley en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otro Estado miembro y en relación con un período impositivo, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que se haya determinado en el período impositivo correspondiente de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable de la entidad matriz última o con las normas internacionales de información financiera [NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad], o en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otra jurisdicción cuando esta exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

Asimismo, para garantizar la aplicabilidad de los futuros puertos seguros que puedan aprobarse en el ámbito internacional, el artículo 34 de la Ley recoge que tampoco se exigirá, en el período impositivo, el impuesto complementario respecto de los contribuyentes señalados en el artículo 6 de esta Ley, en relación con aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional.

El Título X regula unos regímenes especiales aplicables a diferentes situaciones en las que se hacen necesarias normas específicas. Así, el Proyecto de Ley dedica el Capítulo I de su Título X a regular las operaciones de reestructuración y los negocios conjuntos, en tanto que los Capítulos II y III de dicho Título regulan, respectivamente, los regímenes de neutralidad y de distribución, así como las particularidades que resultan de aplicación respecto de las entidades de inversión. Finalmente, el Capítulo IV del Título X regula las particularidades de las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

En particular, el Capítulo I del Título X regula las reestructuraciones empresariales y los negocios conjuntos, y en él se establecen criterios, cuantitativos y temporales, especiales para determinar cuándo se alcanza el umbral de aplicación del presente Proyecto de Ley tras la realización de determinadas operaciones de reestructuración empresarial, o cual es el impacto sobre la configuración del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en supuestos de fusión, escisión, o de entrada o salida del grupo como consecuencia de la adquisición o transmisión de una participación directa o



indirecta en una entidad o en supuestos en los que una entidad se convierte en la entidad matriz de un nuevo grupo en el período impositivo en que se lleva a cabo la adquisición. Asimismo, se prevén normas especiales para la identificación de la entidad matriz última en supuestos de negocios conjuntos o de grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

Por su parte, el Capítulo II del Título X de este Proyecto de Ley regula los regímenes de neutralidad y de distribución de dividendos. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud es fiscalmente transparente, se requieren normas que modulen las ganancias y pérdidas admisibles en sede de las mismas, en la medida en que se garantice la tributación de sus ganancias en sede de sus socios, habiéndose imputado a éstos tales ganancias o pérdidas admisibles. En tales supuestos, los impuestos cubiertos de dichas entidades se reducirán proporcionalmente en el importe de las ganancias admisibles que hayan sido imputadas a sus socios.

En el caso de regímenes fiscales que apliquen un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de las participaciones de una entidad, deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los beneficios distribuidos a los titulares, la norma prevé igualmente para las entidades matrices últimas sometidas a estos regímenes, la reducción de sus ganancias admisibles cuando las mismas tributen en sede de sus titulares, en busca del principio de neutralidad.

Igualmente, si la tributación no se produce en el momento de obtener los beneficios, sino en el momento de su distribución, como ocurre en algunos regímenes tributarios de distribución, se prevé la opción de computar el impuesto que debería haber gravado los beneficios en el período impositivo en que se obtuvieron, siempre que los mismos se repartan en los cuatro años siguientes.

Por último, y para las entidades de inversión que no sean entidades matrices últimas, se prevé un mecanismo de cálculo del tipo impositivo efectivo entidad por entidad, dada la baja tributación a la que se ven sometidas estas entidades en su jurisdicción, para evitar perjudicar el cómputo del tipo efectivo del resto del grupo en la jurisdicción en la que estén radicadas. Asimismo, y como alternativa, se permite que pueda optarse por considerar fiscalmente transparentes a estas entidades o por aplicar un régimen de distribución imponible.

Siguiendo lo dispuesto en los Títulos XI y XII de este Proyecto de Ley, la gestión del Impuesto Complementario descansa sobre dos grandes pilares.

Por un lado, el Título XI, en su Capítulo I, alude a las obligaciones formales y establece una obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa, si bien dichas entidades podrán identificar a una única entidad constitutiva como entidad designada para presentar, en su



nombre y por su cuenta, la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Se exige una detallada información, incluyendo los datos identificativos de las entidades constitutivas, la estructura del grupo y todos los datos necesarios para el cálculo del tipo impositivo efectivo, del impuesto complementario y la atribución de este último a cada jurisdicción y a cada entidad, así como el detalle de las opciones ejercitadas por las entidades del grupo. A su vez, en el Capítulo I del Título XI se ha introducido un régimen sancionador específico en relación con las obligaciones de información del Impuesto Complementario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 de la Directiva (UE) 2022/2523. Por su parte, el ya referido Título XI recoge un Capítulo II que regula el ejercicio de las opciones previstas en la presente ley.

En cuanto al Título XII, concerniente a la gestión del Impuesto Complementario, establece que su autoliquidación e ingreso recaiga, con carácter general, sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España, si bien, en determinados supuestos, quienes deben asumir por Ley las obligaciones formales y materiales de algunos contribuyentes derivadas de la declaración y pago del impuesto son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

La autoliquidación del Impuesto Complementario y el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada deberá realizarse por el contribuyente o, en su caso, por la entidad designada por el legislador en calidad de sustituto del contribuyente en el lugar y forma que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda.

El Título XIII regula las facultades de la Administración para determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario para lo cual aplicará las normas contables previstas en el artículo 9 de la Ley y demás normativa prevista en el referido texto legal.

Por su parte, los Títulos XIV y XV regulan una posible evaluación de equivalencia del Derecho nacional aplicable en otras jurisdicciones y el orden jurisdiccional, respectivamente.

El Proyecto de Ley se completa con seis disposiciones transitorias y seis disposiciones finales.

La disposición transitoria primera regula el tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuesto diferido y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición.

La disposición transitoria segunda recoge unos porcentajes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia aplicables con carácter transitorio con el fin lograr una aplicación atemperada del nuevo impuesto hasta 2032.



Por su parte, la disposición transitoria tercera determina que no se exigirá el impuesto complementario nacional a la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español ni a la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español, cuando la matriz última sea una entidad excluida, dentro de los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o en los períodos impositivos que se inicien dentro de los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación de la presente ley por primera vez. En particular, debe mencionarse la introducción de un régimen sancionador específico respecto de la falta de presentación en plazo de las comunicaciones previstas en la disposición transitoria tercera de esta ley.

Asimismo, la disposición transitoria cuarta de esta ley regula la no exigibilidad del impuesto complementario en los períodos impositivos iniciados entre 31 de diciembre de 2023 y 31 de diciembre de 2026, en los que se presente una información país por país admisible, por jurisdicción y periodo.

A su vez, la disposición transitoria quinta regula un plazo específico para la presentación de la declaración informativa y de la autoliquidación durante el periodo impositivo de transición.

Finalmente, la disposición transitoria sexta establece que la regla de beneficios insuficientemente gravados arrojará un resultado nulo para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026 cuya entidad matriz última hubiese estado gravada por un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.

En cuanto a las disposiciones finales: la primera modifica el artículo 15 de la LIS, con el fin de determinar que los gastos o los ingresos derivados de la contabilización del Impuesto Complementario no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; la segunda incorpora el título competencial en virtud del cual se dicta la presente norma; la tercera determina la transposición de la citada Directiva (UE) 2022/2523; la cuarta recoge la habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar determinados aspectos de la presente ley; la quinta contiene la habilitación normativa para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta ley; y, finalmente, la sexta establece su entrada en vigor y aplicación disponiendo que surtirá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 31 de diciembre de 2023, excepto, en lo que se refiere a la regla de beneficios insuficientemente gravados, que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 31 de diciembre de 2024.



III. ANÁLISIS JURÍDICO

1. Fundamento y rango normativo.

Como se ha detallado, este texto legal tiene por objeto la transposición de la 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.

Dado que dicha transposición requiere la creación de un tributo, la norma ha de tener rango legal.

2. Congruencia con el ordenamiento jurídico español y el ordenamiento jurídico europeo.

Las medidas adoptadas están relacionadas con el Derecho de la UE, pues, como se ha señalado reiteradamente, este Proyecto de Ley supone la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523.

3. Entrada en vigor y vigencia.

La norma, de acuerdo con la disposición final sexta, entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023..

Dado que nos encontramos ante una modificación que tendrá carácter retroactivo, cuyos efectos comenzarán a producirse desde el 31 de diciembre de 2023, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, no resultará de aplicación la regla general de entrada en vigor de las normas, prevista en el artículo 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, con arreglo a la cual la modificación normativa propuesta debería posponer su entrada en vigor al 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación.

Por ello, la ya citada disposición final sexta prevé la entrada en vigor de la Ley al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», si bien las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto, cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembro, con un número de entidades matrices últimas radicadas en su territorio no superior a doce, y hubiere optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 50 de la Directiva del Consejo (UE) 2022/2523 de 15 de diciembre, en cuyo caso las entidades constitutivas radicadas en España estarán sujetas al importe del impuesto complementario secundario, atribuido a territorio español, en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, en los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.



IV. ADECUACIÓN AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

Esta norma se ajusta al orden de distribución de competencias y se aprueba al amparo de lo dispuesto en el 149.1.14.^a, de la Constitución Española, que atribuyen al Estado la competencia exclusiva sobre Hacienda general.

La norma no incide en la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

V. DESCRIPCION DE LA TRAMITACION.

El presente Proyecto de Ley fue sometido a consulta pública, con fecha 6 de marzo de 2023, de conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Una vez sustanciado el trámite de consulta pública, que concluyó el 24 de marzo de 2023, fueron analizadas y tomadas en consideración las observaciones formuladas por los sujetos y organizaciones potencialmente afectados por la futura norma.

Las principales observaciones recabadas, de carácter más genérico, fueron las siguientes:

- La utilización de términos o conceptos propios de la normativa fiscal y contable y la introducción de mecanismos que faciliten la aplicación de aquellas disposiciones de la Directiva que no se aplican habitualmente en el ordenamiento español.
- La utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de la matriz última del grupo para evitar la doble imposición derivada de la utilización de estándares contables domésticos.
- La inclusión de mecanismos efectivos de resolución de conflictos y prevención (como acuerdos previos de valoración) o mecanismos similares pactados con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- La maximización de la utilización de los puertos seguros.
- La reducción al máximo de las obligaciones formales y costes de cumplimiento.
- La configuración de un Impuesto doméstico mínimo cualificado (QDMTT), de forma que se reduzcan los costes de cumplimiento y se adopten las opciones más ventajosas para las empresas.
- La inaplicación del impuesto doméstico mínimo previsto en el artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



- La previsión en la norma de la utilización de fuentes de interpretación previstas en las normas modelo de la OCDE y agilizar al máximo la obtención de criterios administrativos sobre la aplicación de las normas.
- La limitación al máximo de la imposición de las sanciones y el establecimiento de un régimen transitorio.
- La simplificación al máximo de los modelos de declaración, y regular detalladamente los modelos de declaración informativa y declaración del pago del impuesto.
- El tratamiento de los regímenes especiales, concretamente referidos a SOCIMI, cooperativas y régimen de tonelaje.
- Posible solución para las especialidades derivadas de la insularidad canaria.

Asimismo, se formularon otras observaciones, que se referían a aspectos más concretos, entre los que destacan:

- La determinación de los pasivos por impuestos diferidos “reflejados o consignados”, concretamente si son aquellos reflejados en las cuentas financieras de las entidades, tal y como exige el artículo 47.2 de la Directiva, o si se tomarán en consideración también los que figuren en la memoria porque no hayan superado el criterio de reconocimiento contable.
- La determinación de los efectos que podría tener una inspección en España que diera lugar a un ajuste fiscal en una entidad que tuviera que abonar, o no, un impuesto complementario.
- Aclaración de lo que se entiende en España por “crédito fiscal reembolsable admisible” y su tratamiento a efectos del Pilar 2, sobre todo en casos de sociedades en situación de pérdidas o con beneficio reducido.
- Aclaración de los supuestos en los que se aplicaría la norma que limita la deducibilidad de intereses prevista en el artículo 16.8.de la Directiva.
- Definición de todos los elementos que configuran la exclusión vinculada a la sustancia económica.
- Regulación exhaustiva de los ajustes por “dividendos excluidos” o las rentas positivas o negativas derivadas de la transmisión de las correspondientes participaciones.
- Aclaración del funcionamiento de la regla de los beneficios insuficientemente gravados, así como su impacto en el Impuesto sobre Sociedades.

Una vez conocido el Proyecto de Ley por el Consejo de Ministros, de conformidad con lo establecido en el artículo 26.4 de la mencionada Ley 50/1997, el texto se sometió al trámite de información y audiencia públicas, mediante la publicación de aquel y de esta Memoria en el portal web del Ministerio de



Hacienda, trámite iniciado con fecha 20 de diciembre de 2023 y que finalizó el día 19 de enero de 2024.

En dicho trámite se han recibido más de doscientas cuarenta observaciones, habiéndose aceptado, total o parcialmente, aproximadamente una cuarta parte de las mismas. Los principales observantes han sido la Agencia Tributaria, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), Ernst & Young (EY), la Fundación Impuestos y Competitividad (FIC) y REPSOL.

Las observaciones recibidas pueden estructurarse de diferente forma. Se ha optado por organizarlas por Títulos, destacando las más relevantes.

En primer lugar, se ha recibido una gran cantidad de observaciones generales, no relacionadas con un artículo concreto. Muchas de ellas fueron rechazadas por tratarse de observaciones ajenas a la norma objeto de tramitación. De las demás, pueden destacarse las siguientes:

1.- Muy reiteradamente se ha sugerido eliminar del ámbito de aplicación del artículo 30 bis de la LIS a las empresas que entran dentro el ámbito de aplicación del Impuesto Complementario. No obstante, además de tratarse de una observación ajena a la norma, debe recordarse que, en todo caso, la tributación mínima del 30 bis de la LIS dará lugar a un tipo impositivo efectivo en España, superior, y, por ende, a un menor Impuesto Complementario. No se ha aceptado esta observación.

2.- Otras observaciones solicitaban excluir los beneficios fiscales a la I+D+i del cómputo del tipo efectivo mínimo de tributación. Sin embargo, son observaciones que deben rechazarse ya que la norma es el resultado de la transposición al Derecho interno de la Directiva (UE) 2022/2523, así como la incorporación a este del compromiso alcanzado como jurisdicción integrante del Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20, sin poder conferir un tratamiento diferente a determinadas deducciones distinto del que se hubiera acordado a nivel internacional.

3.- Otro grupo de observaciones solicitaba que se adoptase una terminología uniforme a la utilizada en la LIS, así como en otras normas tributarias, para evitar confusiones. No obstante, motivos de técnica tributaria desaconsejan aceptar esta observación dado que precisamente esta diferente terminología diferencia el Impuesto Complementario de otras figuras impositivas distintas, como puede ser el Impuesto sobre Sociedades, en la que los términos no tienen por qué coincidir.

4.- Ha sido muy común asimismo la observación relativa a la necesidad de establecer una aclaración sobre el valor interpretativo de los comentarios emitidos por la OCDE en relación con el Impuesto Complementario. Tanto la exposición de motivos como el artículo 1 de la norma han sido objeto de



modificación para intentar esclarecer al máximo estos aspectos, en aras de una mayor seguridad jurídica.

Tras el análisis de las observaciones más genéricas, en relación con la exposición de motivos, se ha recibido una única observación, remitida por la Agencia Tributaria, que propone sustituir el término “disminuir” por “dirimir”. Dicha observación ha sido aceptada.

Respecto al Título Preliminar, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, que comprende los artículos 1 a 3, las observaciones más relevantes se refirieron a:

1-. La remisión sin límites a los principios y guías de la OCDE. En particular, se considera que dicha remisión es contraria a los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica. Esta observación no ha sido aceptada en la medida en que la Directiva hace referencia a los principios y guías de la OCDE en su considerando 24.

2-. En segundo lugar, REPSOL y CEOE, proponen eliminar del artículo 1.1 la mención a “vigentes en el momento del devengo” para garantizar que la interpretación se realice de forma dinámica. Dichas observaciones han sido aceptadas parcialmente, manteniendo como referencia temporal la fecha de devengo en cuanto a la interpretación de las Normas modelo de la OCDE y, acudiendo a la interpretación dinámica de los principios y criterios derivados de la OCDE y la UE, habiéndose modificando, en consecuencia, tanto el artículo 1.1 como la exposición de motivos.

3-. Por último, AEDAF plantea incluir en el artículo 1.1 que la interpretación de la norma interna también se realice de conformidad con los materiales europeos, habiendo sido aceptada esta observación y modificado el artículo en consecuencia.

El Título I, “Hecho imponible”, con un solo artículo, el 4, recibió una observación, referida a la modificación de la redacción del precepto con el fin de que incluyera una referencia a las rentas que iban a resultar gravadas por el Impuesto Complementario. Dicha observación no ha sido aceptada puesto que el artículo 4 configura el hecho imponible del Impuesto Complementario como la obtención y la imputación de rentas. Será el artículo que regula la base imponible el que determine la cuantificación o medición del hecho imponible, y, por tanto, el que determine las rentas van a ser gravadas por el nuevo impuesto.

El Título II regula, en su artículo 5, las definiciones y ha sido objeto de dieciséis observaciones, siendo las más relevantes las siguientes:

1-. En primer lugar, tanto FIC como la CEOE, solicitaban incluir en la definición de instrumento de inversión inmobiliaria una referencia expresa a las entidades sujetas al régimen fiscal previsto en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Al respecto, estas observaciones no han sido aceptadas al ser



análogo el contenido de la definición de instrumento de inversión inmobiliaria con el previsto en la Directiva objeto de transposición y al no considerarse adecuado referirse a una figura nacional específica cuando la definición alcanza a otras figuras o instrumentos de otras jurisdicciones cuyo listado no resulta factible ni aconsejable.

2-. Asimismo, FIC planteó que, en la definición de establecimiento permanente en la que se hace referencia al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, se introduzca el matiz de que se trate de su versión revisada en el momento de devengo del impuesto. Dicha observación no ha sido aceptada al ser coincidente con la Directiva y conforme con el principio de la interpretación dinámica de los convenios, de conformidad con el Derecho internacional.

3-. Por último, la Dirección General de Seguros propone sustituir el término “entidades de seguros” por “entidades aseguradoras”, aceptándose dicha observación y modificándose todas las referencias previstas en el texto.

En relación con el Título III, sobre ámbito subjetivo y reglas de sujeción (artículos 6 a 8), las observaciones más relevantes recibidas fueron:

1-. En primer lugar, algunas de ellas, solicitaban incluir en la definición de entidades excluidas a las cooperativas. Dichas observaciones no han sido aceptadas al ser análogo el contenido de la definición de entidades excluidas, contenido en el Anteproyecto de Ley, con el previsto en la Directiva objeto de transposición y en las Normas Modelo de la OCDE. A mayor abundamiento, no es posible otorgar un tratamiento distinto a determinadas entidades que aquel que ha sido acordado internacionalmente.

2-. Asimismo, FIC y EY plantearon que se excluyera a las entidades parcialmente participadas radicadas en territorio español de la posibilidad de ser consideradas como sustitutos del contribuyente. Al respecto, por motivos de técnica tributaria, se ha establecido un orden de prelación entre los distintos contribuyentes del Impuesto que radican en territorio español y que, a excepción de la entidad matriz última, se configura en torno a aquella entidad que tenga mayor valor contable de los activos materiales dentro del grupo español, sin que haya motivos que justifiquen que se excluya a las entidades parcialmente participadas.

Por su parte, respecto al Título IV que regula la Base imponible, en sus artículos 9 a 15, cabe destacar las siguientes observaciones:

1-. En primer lugar, se ha solicitado modificar el artículo 11, relativo a la exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional, con el fin de ampliar el ámbito objetivo del mismo. Dicha observación no ha sido aceptada al ser coincidente la redacción del Anteproyecto de Ley con el artículo de la Directiva objeto de transposición. Solo podrán ser rentas excluidas las derivadas del transporte marítimo internacional y, más particularmente, las derivadas



únicamente de las actividades previstas en el referido artículo 11, teniendo dicho listado carácter exhaustivo.

2-. Asimismo, AEDAF y EY, entre otras, plantearon que se incluyera en la exclusión de rentas vinculada a la sustancia que los activos afectos a concesiones administrativas deben computar como activos materiales. Al respecto, no se han aceptado las observaciones planteadas dado que el artículo es coincidente con la Directiva. En todo caso, de conformidad con el artículo 1.1 del Anteproyecto de Ley, la interpretación se realizará de conformidad con los Comentarios de la OCDE, haciendo innecesario incorporar todas las especialidades previstas en los Comentarios en nuestra normativa interna. Asimismo, los mismos observantes sugirieron que se considerase como trabajadores admisibles, a efectos de este artículo, a los empleados de empresas de trabajo temporal y de compañías subcontratistas. Al respecto, esta observación no ha sido aceptada al no poder hacer excepciones sectoriales que no coincidan con el tratamiento acordado internacionalmente.

3-. Por último, CEOE Tenerife o CEOE propusieron implementar porcentajes incrementados de exclusión de rentas vinculada a la sustancia, tanto para los gastos de personal incurridos en Canarias como para el valor de los activos tangibles situados en el archipiélago. Dichas observaciones no han sido aceptadas ya que ni la Directiva objeto de transposición ni las normas de la OCDE permiten utilizar porcentajes distintos de los acordados a efectos de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia.

En relación con el Título V, “Determinación de los impuestos cubiertos ajustados”, que abarca los artículos 16 a 21, las principales observaciones formuladas fueron las siguientes:

1.- En primer lugar, con carácter mayoritario, se pedía listar todas aquellas figuras impositivas o tributarias españolas que pudieran tener cabida en la definición de “impuestos cubiertos”, tales como los gravámenes temporales a las entidades de crédito o a las energéticas. Estas observaciones no fueron aceptadas dado que, en todo caso, determinar si una figura tributaria concreta cumple o no la definición de impuesto cubierto requiere de un análisis individualizado, atendiendo a la configuración jurídica de cada impuesto. Por ello, no se consideró oportuno introducir en la norma un listado de los impuestos que podrían cumplir la definición de impuesto cubierto, debido a la imposibilidad de dar una respuesta exhaustiva a todas las categorías que pudieran cumplir la referida definición.

2.- Por otro lado, la AEB planteó que el artículo 18 debería recoger no solo el gasto por impuesto diferido que figure registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva sino también los que se generen en el proceso de conformación de los estados financieros consolidados. Sin embargo, la cuestión planteada por la AEB se desprende de la propia interpretación



conjunta de los artículos 9 y 53 del Anteproyecto de Ley, por lo que no se ha aceptado la observación.

3.- Asimismo, una observación formulada por la Agencia Tributaria especifica que, respecto de la elección de pérdidas admisibles, el ejercicio de la opción (artículo 19) debería entenderse hecho al artículo 48. Esta observación se ha aceptado parcialmente y se ha considerado oportuno hacer referencia a que dicha opción solo puede ejercitarse una vez.

4.- En último lugar, SEOPAN observó que el artículo 18.2 debería hacer referencia tanto a gastos por impuesto diferido como a ingresos por impuesto diferido, en línea con lo dispuesto en las Normas modelo de la OCDE. Dicha observación ha sido aceptada, modificándose la norma en consecuencia.

El Título VI, “Tipo impositivo efectivo”, que comprende el artículo 22, no recibió observación alguna.

Sin embargo, el Título VII, “Deuda tributaria”, comprensivo de los artículos 23 a 30, fue objeto de múltiples observaciones, siendo las más relevantes las siguientes:

1.- Dos de las observaciones proponían la inclusión de fórmulas matemáticas en el artículo 24, en línea con lo dispuesto en el artículo 27 de la Directiva. No obstante, por cuestiones de técnica legislativa, se ha optado por mantener la descripción del cálculo sin la inclusión de la ecuación en la norma, lo que es más coherente con la práctica normativa española.

2.- Por otro lado, en relación con el impuesto complementario nacional, varias observaciones expresaron la necesidad de incluir en el artículo 25 la prohibición de atribuir a las sociedades extranjeras controladas los impuestos cubiertos incluidos en los estados financieros de un contribuyente español, por aplicación de un régimen de transparencia fiscal internacional. Estas observaciones estaban totalmente alineadas con las Guías Administrativas de la OCDE publicadas el 17 de julio de 2023, por lo que se entendió conveniente matizar en ese sentido el citado artículo, aceptándose la observación.

3.- Asimismo, se observó igualmente la necesidad de modificar el artículo 25 para regular de manera específica, en el impuesto complementario nacional, el período impositivo de transición. No obstante, dado que en el artículo 53, relativo al período impositivo de transición, ya se incluye el artículo 6, relativo a los sujetos pasivos, se entendió una referencia suficiente y, por tanto, no se aceptó la observación.

4.- Respecto del artículo 25 también se ha propuesto establecer como estándar contable, a efectos del cálculo del impuesto complementario nacional, la normativa contable aplicable en territorio español, en lugar de la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última. Sin embargo, no se aceptó la observación dado que



en línea con las citadas Guías Administrativas de la OCDE, publicadas el 17 de julio de 2023, un impuesto complementario nacional cumple con el criterio contable si opta por utilizar el estándar contable previsto en el artículo 3 de las Normas modelo, es decir, si se toma como resultado contable de la entidad, antes de eliminaciones intragrupo, el determinado con arreglo a la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última. En todo caso el artículo 25.2 sí contiene la posibilidad de acudir al resultado contable de la entidad, determinado con arreglo a la norma contable española, con carácter subsidiario.

5.- Hay que destacar una observación recibida de la Agencia Tributaria, en relación con la referencia al apartado 6 del artículo 18, cuando debería ser el apartado 7 del citado artículo. Se ha aceptado esta observación, modificándose la referencia.

6.- Por último, también se ha aceptado el cambio propuesto por FIC en el apartado 6 del artículo 24, a los efectos de simplificar la redacción y modificar la referencia al Impuesto Complementario para determinar que sea "adicional". Efectivamente, en dicho apartado se modificó la redacción en ese sentido.

Respecto del siguiente Título, el VIII "Período impositivo y devengo", que abarca los artículos 31 y 32, solo se recibió una observación. Se trata de la observación respecto del período impositivo formulada por la Agencia Tributaria, que señalaba que, tratándose de entidades que tributen por el Impuesto sobre Sociedades en períodos distintos al año natural, la no coincidencia entre el período impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto Complementario puede plantear problemas de gestión del Impuesto. Sin embargo, no puede aceptarse esta observación ya que esta potencial complicación es consecuencia de la obligada transposición al derecho interno de la Directiva, así como la incorporación a este del compromiso alcanzado como jurisdicción integrante del Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20, no siendo conveniente modificar este extremo a fin de garantizar una aplicación idéntica en todas las jurisdicciones implicadas.

El Título IX, referido a la no exigibilidad del Impuesto Complementario, y que abarca los artículos 33 y 34, recibió varias observaciones, referidas la gran mayoría de ellas a introducir una cláusula análoga a la recogida en el artículo 32 de la Directiva 2022/2523, que garantice la aplicación de cualquier otro puerto seguro derivado de un "acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros". Esta observación fue aceptada, modificándose el título del artículo 34 (que anteriormente se denominaba "No exigibilidad del impuesto complementario primario" y pasa a llamarse "No exigibilidad del impuesto complementario") añadiéndose los apartados 3 y 4 al artículo 34.

Por otro lado, se observó también la necesidad de aceptar la aplicación de este puerto seguro a través de un mecanismo de certificación de las autoridades



fiscales competentes del Estado o jurisdicción en que se opere donde se justifique que tal calificación es consistente con las Normas Modelo de la OCDE, y, por tanto, cumple el requisito exigido por la norma. Sin embargo, no se aceptó la observación dado que el mecanismo para entender que las jurisdicciones tienen en sus normas equivalencia al estándar necesario es el llamado “Peer Review”, a pasar en el seno del Marco Inclusivo de la OCDE.

A continuación, y en relación con el Título X, de regímenes especiales, artículos 35 a 46, las observaciones recibidas fueron siete:

1.- Algunas se referían a que la definición de entidad de inversión de seguros no tuviese efectos únicamente en el artículo en el que se recoge, sino que fuese aplicable a toda la norma, de manera que se excluya de las definiciones de entidad matriz intermedia y de entidad matriz parcialmente participada. Sin embargo, la norma española traspone lo mismo que exige la Directiva, y se ha incluido expresamente en las definiciones de entidad matriz intermedia y entidad matriz parcialmente participada que las entidades de inversión de seguros no podrán incluirse en dichas definiciones tal y como es exigido a nivel internacional.

2.- Otra observación se refería al método de cálculo de la cifra de negocios de los grupos fusionados a efectos de entenderlos comprendidos en el ámbito subjetivo de la norma. Aunque la redacción no es idéntica a la dada por la Directiva (lo que era observado), se ha aclarado que la misma trata de facilitar y aclarar la forma de cálculo del umbral tal y como aparece señalado en los Comentarios de las Reglas Modelo. No se aceptó la observación.

El Título XI se refiere a obligaciones formales. Engloba los artículos 47 y 48. La gran mayoría de observaciones recibidas proceden de la Agencia Tributaria:

1.- Respecto del artículo 47 se formuló una observación relativa a incorporar a la norma española una disposición transitoria que permita la presentación de la declaración informativa de manera simplificada, proporcionándose la información por jurisdicción, en lugar de por entidad constitutiva, en aquellos casos en los que no surja la obligación de pago de impuesto mínimo en la jurisdicción correspondiente. No se aceptó esta observación, quedando pendiente de incorporar, en su caso, en el desarrollo reglamentario de la Ley que eventualmente se apruebe.

2.- Asimismo se observó que, dado que cualquier entidad constitutiva debe comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, debería haber un plazo para ello. Se aceptó la observación, dejándose la determinación del plazo para desarrollo reglamentario posterior.

3.- En último lugar, se sugirió el establecimiento de un régimen sancionador para la falta de comunicación de la identidad y el país o territorio de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración



informativa. Se aceptó nuevamente la observación, añadiéndose al artículo 47 un apartado 7 con el citado régimen sancionador.

En el Título XII, “Gestión del impuesto”, en sus artículos 49 y 50, el primero de ellos es el que mayor número de observaciones ha recibido. Destacan dos de ellas, que han sido aceptadas. La primera se refiere, en caso de autoliquidación del Impuesto Complementario, que se utilice exclusivamente el modelo aprobado para el ejercicio correspondiente, sugiriéndose eliminar la referencia a la posibilidad de utilizar el modelo del ejercicio anterior. Se ha aceptado dicha observación y se ha eliminado el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 49.

La segunda observación se refería a la necesidad de aclarar si, en todo caso, la autoliquidación, debe ser presentada por el sustituto del contribuyente si lo hubiere. Esta observación se ha aceptado parcialmente, y se ha optado por modificar la exposición de motivos a efectos meramente aclaratorios. El sustituto también es contribuyente, y deberá presentar la declaración tributaria por su propia condición de tal, además de por su condición de sustituto en la medida que el sustituto del contribuyente es aquel que debe cumplir tanto las obligaciones formales como materiales de aquel al que sustituye.

El Título XIII, “Facultades de la Administración para determinar la base imponible”, con un solo artículo, el 52, fue objeto de una observación de la Agencia Tributaria que ha sido aceptada.

El Título XIV, “Normas especiales de primera aplicación”, ha recibido numerosas observaciones y, en particular, sus cinco artículos (artículos 53 a 57). Las más relevantes fueron:

1.- Se ha observado la necesidad de especificar que el período impositivo de transición a que se refiere el artículo 53 se inicia en todo caso una vez finalizado el período transitorio referido en el artículo 56 (que supone la no exigibilidad del impuesto complementario hasta 31 de diciembre de 2026 en la medida en que se cumplan los parámetros definidos conforme a la declaración del informe país por país). Se ha aceptado la observación, introduciéndose un párrafo segundo en el apartado 1 del artículo 53.

2.- Se ha observado la necesidad de modificar la expresión “estados contables” por “estados financieros”, por coherencia con el resto del articulado, lo cual ha sido igualmente aceptado.

3.- Se ha aceptado asimismo la modificación propuesta por las observaciones que manifestaban la necesidad de cambiar la expresión “estados consolidados” por la más apropiada (por constar en el artículo 9) “estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última”.



4.- Se observó asimismo la necesidad de establecer porcentajes incrementados de exclusión de rentas por sustancia para los gastos de personal incurridos en Canarias y el valor de los activos tangibles situados en el archipiélago. No se ha aceptado esta observación, principalmente, por no estar recogida en la Directiva esta posibilidad y suponer un exceso en la trasposición.

5.- Se ha introducido un régimen sancionador (nuevo apartado 6 del artículo 55) por la falta de presentación en plazo de la comunicación por la que entidad constitutiva declarante debe comunicar a la administración tributaria de la jurisdicción en la que radique el comienzo de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional.

6.- Se observó la necesidad de modificar la redacción del artículo 56.3.d) para que se refiriese no solo a pérdida neta, sino también a supuestos en que la ganancia total es superior a la pérdida total. Se ha rechazado la observación dado que la redacción de la norma está alineada con la guía de puertos seguros aprobada en el seno de la OCDE en diciembre de 2022.

Por último, en relación con los demás Títulos de la norma, XV y XVI, la disposición transitoria única y disposiciones finales primera a sexta, las observaciones formuladas han sido escasas.

Con fecha 12 de marzo de 2024, se solicitó el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, de conformidad con el artículo 26.5 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, así como el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa (del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes), regulado en el artículo 26.9 de la citada Ley 50/1997.

Con fecha 8 de abril de 2024, fue emitido el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, en el que se realizaron las siguientes observaciones:

- Incluir en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley alguna indicación acerca del papel esencial que desempeñan las orientaciones de la OCDE a efectos interpretativos.
- Modificar el artículo 5.14 del Anteproyecto de Ley incluyendo expresamente la no consideración de los fondos soberanos en la definición de entidad matriz última para adaptarse a lo dispuesto en la Guía Administrativa de la OCDE publicada el 2 de febrero de 2023.
- Incluir en el Anteproyecto de Ley una habilitación expresa a la persona titular del Ministerio de Hacienda y a los órganos de la Administración Tributaria competentes la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias para el caso de que de la aplicación de las previsiones del Anteproyecto se requiera dictar tales disposiciones.



- Modificar la redacción del artículo 47 del Anteproyecto de Ley con el fin de que sea consistente en todos sus apartados.
- Incluir en la MAIN el motivo por el que el orden de las definiciones contenidas en el artículo 5 del Anteproyecto de Ley difiere del orden utilizado en el artículo 3 de la Directiva UE 2022/2523.
- Recoger en la MAIN que este Anteproyecto de Ley está incluido en el Plan Anual Normativo correspondiente al año 2024.
- Incluir en la MAIN el motivo por el que se establece la aplicación retroactiva del Anteproyecto de Ley.

De las observaciones recibidas de la Secretaría General Técnica, la única observación que no ha sido aceptada ha sido la referente a la inclusión en el Anteproyecto de Ley de una habilitación expresa a favor de la persona titular del Ministerio de Hacienda y de los órganos de la Administración Tributaria competentes para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias para el caso de que de la aplicación de las previsiones del Anteproyecto se requiera dictar tales disposiciones.

En primer lugar, la disposición final quinta del Anteproyecto de Ley, relativa a la habilitación normativa, faculta al Gobierno y a la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias, a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en el Anteproyecto de Ley.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, regula la facultad para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y normas en materia tributaria cuya atribución le corresponde a la persona titular del Ministerio de Hacienda y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de dicha Ley.

Así, de conformidad con lo anterior, no se considera necesario introducir en el Anteproyecto de Ley una previsión que refuerce la habilitación de los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de la Ley General Tributaria en la medida que el artículo 12 de la citada Ley, plenamente aplicable al Anteproyecto de Ley, ya faculta a los citados órganos para dictar las disposiciones interpretativas o aclaratorias que sean necesarias.

El resto de observaciones han sido tomadas en consideración, modificándose en consecuencia tanto los artículos 5 y 47 del Anteproyecto de Ley, como la Exposición de Motivos de dicho Anteproyecto, junto con determinados apartados de esta Memoria.

Con fecha 22 de abril de 2024, habiendo sido ya enviado el texto al Consejo de Estado, fue emitido el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa



cuyas observaciones, respecto del Anteproyecto de Ley y de la Memoria, cabe resumir del siguiente modo:

1. Engarce del Anteproyecto con el Derecho de la Unión Europea y con el ordenamiento jurídico interno y posible desarrollo reglamentario posterior.
2. Adecuación a los principios de buena regulación Se dan ciertas pautas para una mejor explicación en la Memoria de la adecuación del Anteproyecto a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, transparencia y eficiencia.
4. Calidad técnica: se recomienda, en primer lugar, insertar un índice antes de la parte expositiva del Anteproyecto, y sintetizar y simplificar en cierta medida el contenido de la exposición de motivos (por ejemplo, se sugiere reunir los actuales apartados I y II en un nuevo y único apartado I, renumerando los siguientes, o aligerar cierto contenido). Asimismo, en la parte dispositiva, se recomienda, en el título preliminar, sustituir la rúbrica, invertir el orden de los apartados del artículo 1, o renumerar el artículo 5 como artículo 2. En la disposición final quinta, se recomienda que la habilitación para dictar disposiciones para el desarrollo y ejecución de la norma se haga únicamente al Gobierno, en lugar de al Gobierno y a la persona titular del Ministerio de Hacienda. En la disposición final sexta, por su parte, se recomienda sustituir su actual título “entrada en vigor” por “entrada en vigor y aplicación”.
5. Aspectos formales del texto del Anteproyecto, sugiriéndose diferentes mejoras en materia de composición tipográfica de la rúbrica de los títulos y capítulos, divisiones de los artículos, orden de las disposiciones finales, las citas de artículos o el uso de siglas y mayúsculas.
6. Contenido de la Memoria, más allá de lo especificado supra. Se propone incrementar el nivel de detalle sobre determinadas cuestiones tales como: el contexto en el que se crea el nuevo Impuesto Complementario; la posibilidad de haber transpuesto la Directiva a través de un vehículo normativo distinto; la entrada en vigor de la norma; el análisis de impacto económico y presupuestario del nuevo impuesto y de las nuevas cargas administrativas que pudieran resultar del mismo.

De las observaciones recibidas de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa, prácticamente la totalidad han sido tomadas en consideración excepto aquellas, de carácter estrictamente técnico o formal cuya adopción podría haber dado lugar a multitud de errores a lo largo del articulado como consecuencia de la existencia de numerosas referencias cruzadas, tales como invertir el orden de determinados Títulos o artículos del Anteproyecto de Ley. Asimismo, debe señalarse que determinadas observaciones de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa no han podido ser tomadas en consideración por su interacción con el dictamen emitido por el Consejo de Estado, tales como las observaciones relativas al artículo 1.1 del Anteproyecto o a la disposición final



quinta, en la medida en que dichos preceptos han sido suprimidos o modificados a la luz de las observaciones del Consejo de Estado. Por último, cabe señalar que no ha podido llevarse a cabo la estimación cuantitativa del impacto recaudatorio del nuevo impuesto por los motivos que se han incorporado, de forma profusa, en la presente Memoria.

Por último, se procedió a recabar el dictamen preceptivo del Consejo de Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo veintiuno, número 2, de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, que fue emitido con fecha 23 de mayo de 2024 y en el que se formularon las siguientes observaciones sobre el Anteproyecto de Ley y sobre la Memoria:

A. Observaciones sobre la Memoria del Anteproyecto:

1. Debe contener una valoración del impacto recaudatorio del nuevo Impuesto Complementario, así como una valoración del impacto entre la juventud y la infancia, en línea con lo dispuesto en la disposición adicional centésima tercera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, en la que se establece que el 0,7% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades se destinará a subvencionar actividades generales consideradas de interés social.

2. Debe contener una evaluación “ex post” de la aplicación de la Ley proyectada.

B. Observaciones sobre el Anteproyecto de Ley.

1. En la parte expositiva, sería conveniente sustituir el nombre “expresiones” del Impuesto Complementario por el de “formas” o “modalidades” de dicho Impuesto.

2. Artículo 1: Debe suprimirse el citado párrafo segundo del artículo 1.1 del Anteproyecto. Se trata de una observación esencial.

3. Artículo 5: Sería conveniente introducir algunas definiciones tales como: “expresiones”, “sustancia económica”, “jurisdicción” o “casa central”, así como justificar por qué algunas de las definiciones previstas en el artículo 5 se apartan de la Directiva (UE) 2022/2523, tales como la definición de grupo, entidad matriz intermedia, entidad matriz parcialmente participada.

4. Artículo 17.5: Para evitar duplicidades, se aconseja realizar una referencia al artículo general de opciones (el artículo 48), y que sea en este último donde se incluya el régimen jurídico completo del ejercicio de las opciones.

5. Artículo 22: Regula el tipo impositivo efectivo y prevé que este sea expresado en términos porcentuales, redondeado a cuatro decimales. Sería conveniente incluir esta previsión en la Memoria y revisar, desde un punto de vista sistemático, la redacción del artículo 22 del Anteproyecto de Ley en la medida en que numerador y divisor de un mismo cociente figuran en apartados diferentes dentro del mismo artículo.



6. Se propone eliminar la enumeración del apartado 1 del artículo 23, ya que este solo contiene un apartado.
7. Se propone eliminar el apartado 3 del artículo 24, que regula el tipo de gravamen del impuesto complementario, cuando el precepto se refiere a la cuota y, en el propio artículo 23, ya se ha regulado previamente esa cuestión.
8. Se sugiere eliminar la expresión “de manera razonable” contenida en el artículo 25 puesto que la misma resulta indeterminada y es susceptible de originar cierta inseguridad jurídica y conflictividad interpretativa.
9. Se propone aclarar la rúbrica del Capítulo IV del Título VII y sustituirla por “atribución del impuesto y compensación de la regla de inclusión de rentas”.
10. Se considera que el apartado 5 del artículo 30 parece realizar un mandato a otras jurisdicciones al señalar que “sin que el importe de dicho impuesto complementario nacional admisible pueda ser recaudado por la jurisdicción en la que resultó exigible”. Esto constituye una extralimitación del legislador y bastaría con hacer una remisión a lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Directiva 2022/2523, para dar cobertura a este mandato.
11. Se considera más clara y ordenada la redacción prevista en la Directiva en relación con el artículo 42 concerniente a los sistemas tributarios de distribución admisibles, por lo que se aconseja que el Anteproyecto no se aparte de la misma.
12. En relación con el artículo 47 relativo a las “obligaciones de declaración”, el Consejo de Estado llama la atención sobre la necesidad de establecer en el desarrollo reglamentario general (con rango de real decreto), la regulación de la cuestión y aspectos que tengan un carácter esencial y básico, pudiéndose regular por orden ministerial otras cuestiones menores de carácter organizativo, procedural o instrumental.
13. En aras de una mejora de técnica normativa relativa al régimen sancionador, se sugiere que la regulación de las infracciones y sanciones sea objeto de un artículo independiente.
14. En relación con el segundo párrafo del apartado 8 del artículo 47 se considera que debería suprimirse por vulnerar el principio de “non bis in ídem” o, como alternativa, remitirse al régimen común de sanciones previsto en el artículo 203 de la LGT. Esta observación tiene carácter de esencial.
15. En relación con el artículo 48, relativo al “ejercicio de las opciones”, se recomienda eliminar algunas de las condiciones en él establecidas concernientes a los posibles supuestos de opción que ya aparecen regulados en los preceptos sustantivos, con el fin de eliminar duplicidades. Observación íntimamente relacionada con la contenida en el punto 4 anterior.
16. Se recomienda la supresión del artículo 52, que contiene el mandato a la Administración Tributaria de aplicar las normas previstas en el citado



Anteproyecto. Se considera que este precepto no tiene entidad propia suficiente para constituir un título de la nueva Ley, bastaría una mera referencia en las reglas de determinación de la base imponible o dentro de la gestión del Impuesto.

17. Se recomienda trasladar el contenido del Título XIV, relativo a normas especiales de primera aplicación, a la correspondiente disposición transitoria.

18. Se considera que debería suprimirse el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 55, que regula la infracción tributaria por la falta de presentación en plazo de la comunicación, por considerar que vulnera el principio de “non bis in ídem” o, alternativamente, remitirse al régimen común de sanciones previsto en el artículo 203 de la LGT. Esta observación tiene el carácter de esencial.

19. Se recomienda la supresión del artículo 58, relativo a los actos delegados adoptados por la Comisión de la Unión Europea, puesto que rige las relaciones entre la Comisión y el Consejo en relación con los actos delegados.

20. Se considera que deberían suprimirse las previsiones incluidas en las letras d), e) y f) de la disposición final segunda, que prevén que la Ley de Presupuestos Generales del Estado pueda introducir y modificar las normas precisas para cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea, modificar los aspectos procedimentales y de gestión del tributo y los plazos de presentación de declaraciones. Se considera que ha habido una extralimitación en cuanto al contenido y función constitucionales propios de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Esta observación tiene carácter esencial.

21. Se considera que debería suprimirse la disposición final quinta, que establece una habilitación genérica al titular del Ministerio de Hacienda. No cabe tal habilitación genérica sino que deberían concretarse los supuestos en los que el titular del Ministerio de Hacienda tuviera competencias para dictar las disposiciones que fueran oportunas. Esta observación se considera esencial.

22. Se recomienda unificar el tratamiento de las mayúsculas y minúsculas cuando se alude al Impuesto Complementario en sus diferentes acepciones (artículos 56 y 57 del Anteproyecto de Ley) e incluirse un índice de contenidos dada la complejidad y extensión de la Ley proyectada.

De las 24 observaciones emitidas por el Consejo de Estado, 5 de ellas tienen carácter esencial, a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

Todas las observaciones de carácter esencial han sido tomadas en consideración. De las 19 restantes, 10 de ellas han sido atendidas y 9 de ellas no han sido aceptadas (apartado A, nº 1 y 2; apartado B, nº 3, 5, 7, 8, 15, 16 y 22), bien por la necesidad de mantener el Proyecto de Ley español plenamente alineado con la Directiva (UE) 2022/2523 o con las Normas Modelo de la OCDE o bien por la imposibilidad de llevar a cabo la propuesta formulada por el Consejo de Estado consistente en realizar una estimación del impacto recaudatorio del



nuevo Impuesto Complementario. Pese a lo anterior, se recogen de forma detallada en la presente Memoria las causas que impiden llevar a cabo una estimación fiable del impacto recaudatorio de la nueva figura impositiva.

El Anteproyecto de Ley se incluyó en el índice de la reunión de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios celebrada el 30 de mayo de 2024 y su aprobación como Proyecto de Ley, y remisión a las Cortes Generales para su tramitación como tal, se produjo el 4 de junio por el Consejo de Ministros.

VI. ANÁLISIS DE IMPACTOS

1. Impacto económico.

Las medidas contenidas en el Proyecto afectarán a los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros, en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios.

Más específicamente, se verán afectadas las matrices y filiales españolas que pertenezcan a algunos de esos grupos, y hayan soportado en alguna jurisdicción una tributación efectiva inferior al tipo impositivo mínimo (15 por ciento), debiendo soportar un impuesto complementario por la diferencia. Sin embargo, del acuerdo alcanzado a nivel internacional (OCDE y Unión Europea) para garantizar una tributación mínima global cabe esperar que esos efectos sean compartidos con las demás jurisdicciones que adoptarán una normativa equivalente al presente Proyecto de Ley.

Al no tratarse de una medida sectorizada, no deberían existir consecuencias específicas sobre sector alguno en particular, no afectando tampoco a la unidad de mercado.

De conformidad con las estimaciones efectuadas por la Agencia Tributaria, el Proyecto de Ley podría afectar a un total de 126 grupos con matriz española que declararon el modelo 231 en 2020, de los cuales el 90 por ciento (113) se vería afectado en algún grado por la aplicación de la tributación mínima. De estos, 41 serían por la tributación inferior a la mínima en la jurisdicción España (con un tipo medio efectivo de 6,21 por ciento), y 109 grupos españoles, que en gran parte incluyen a los anteriores, tendrían que liquidar, además, impuesto complementario en otras jurisdicciones, con un tipo medio efectivo del 5,14 por ciento.

Asimismo, en relación con los grupos nacionales de gran magnitud, es este un colectivo que, de acuerdo con las estimaciones realizadas, estaría compuesto por 30 grupos que concentran 385 filiales que consolidan fiscalmente en el modelo 220. Solo 10 de los 30 grupos de dicho colectivo estarían afectados por el presente Proyecto, con un tipo medio efectivo del 9,2 por ciento.



Por último, los grupos multinacionales con matriz extranjera y filiales en España se han estimado en un número total de 2.526 grupos, de los cuales 707 (el 28 por ciento) estarían afectados por este Proyecto en España con tipo medio efectivo del 2,56 por ciento.

Desde el punto de vista de los contribuyentes, cabe esperar que el coste de implementación del Proyecto, dada la complejidad y la novedad de la regulación que aquél introduce supone, sea relativamente elevado en un primer momento, si bien se adoptan medidas específicas para paliar este efecto, al menos al principio.

Así, los primeros tres años, el Impuesto Complementario no se devenga si se cumplen ciertos umbrales con base en la información contenida en el informe país por país, informe que ya presentan los grupos afectados por el Proyecto.

Tampoco se exigirá el Impuesto Complementario en los siguientes supuestos:

- En los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo de empresas multinacionales.
- En los cinco primeros años, a partir del primer día del ejercicio fiscal en el que el grupo nacional de gran magnitud entre en el ámbito de aplicación de la presente Ley por primera vez.

En todo caso, debe señalarse que las mayores cargas administrativas que deberán soportar los contribuyentes afectados por el nuevo impuesto derivan, fundamentalmente, de la obligación de presentación de una nueva declaración informativa cuya estructura y contenido debe ajustarse a lo establecido en la Directiva (UE) 2022/2523 y en las Normas Modelo de la OCDE. En todo caso, es preciso hacer hincapié en el hecho de que el Proyecto de Ley contempla la posibilidad de presentar una única declaración informativa por grupo multinacional o nacional de gran magnitud que pudiera verse afectado por el nuevo Impuesto Complementario, liberando así a cada entidad constitutiva de cumplir con la correspondiente obligación de información, en línea con lo establecido en la Directiva UE y en las Normas Modelo de la OCDE. En todo caso, las cargas administrativas se verán atemperadas durante los primeros años de aplicación del nuevo impuesto.

2. Impacto presupuestario y fiscal.

Sin perjuicio de las consideraciones recogidas en el punto anterior, cabe señalar que no es posible realizar una estimación del ingreso que derivará del nuevo Impuesto Complementario en la medida en que su impacto recaudatorio se verá esencialmente condicionado por la implementación, en su caso, de un impuesto complementario nacional en las distintas jurisdicciones en las que puedan estar presentes los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidado superior a 750 millones euros.



Asimismo, procede puntualizar que el tipo impositivo efectivo medio calculado por la Agencia Tributaria (5,14 por ciento) que ha permitido identificar a 109 grupos multinacionales con matriz española como previsiblemente afectados por el nuevo Impuesto Complementario, por estar sometidos a una tributación efectiva inferior a la mínima del 15 por ciento en el conjunto de aquellas jurisdicciones distintas de España, no se corresponde con el verdadero tipo impositivo efectivo, calculado jurisdicción por jurisdicción, al que se refiere el presente Proyecto de Ley y que actúa como detonante en la generación de un impuesto complementario en aquella jurisdicción en la que, de facto, el tipo impositivo efectivo resulte inferior al 15 por ciento. En efecto, el tipo efectivo del 5,14 por ciento no se ha calculado a nivel jurisdiccional sino tomando en consideración, de forma agregada, todas las jurisdicciones, distintas de la española, en las que estuvieran presentes cada uno de los 109 grupos multinacionales identificados.

A mayor abundamiento, por lo que respecta a los grupos multinacionales con matrices extranjeras y filiales en España o a los grupos nacionales de gran magnitud, tampoco cabe realizar una estimación del ingreso que resultaría del nuevo Impuesto Complementario en la medida en que los datos que fueron tomados en consideración por parte de la Agencia Tributaria a la hora de realizar la estimación del impacto económico descrito supra son datos correspondientes al ejercicio 2020 (últimos datos disponibles en el momento de realizar la referida estimación); ejercicio en el que no había entrado en vigor la tributación mínima, en España, regulada en el artículo 30 bis de la LIS, introducido mediante Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022. Todo ello determina la imposibilidad de realizar una estimación fiable del impacto presupuestario y fiscal del nuevo impuesto.

Por último, la gestión del nuevo Impuesto Complementario no supondrá la necesidad de mayores recursos públicos dado que se llevará a cabo con los recursos de que disponen los distintos centros directivos que serán afectados por el presente Proyecto.

3. Cargas administrativas

La aprobación del Proyecto de Ley supone un incremento de cargas administrativas.

Por un lado, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, deberá aprobarse un modelo específico para la declaración informativa prevista, que deberá ser especialmente exhaustivo dada la cantidad de información a transmitir por los obligados tributarios.

En segundo lugar, deberá aprobarse otro modelo, en su caso, para la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Opcionalmente, podrían tener



que aprobase varios modelos, uno para cada ámbito del impuesto complementario (primario secundario y nacional).

Asimismo, en sede de los contribuyentes del Impuesto Complementario, el coste de implementación será igualmente considerable, como se ha dicho anteriormente, si bien se adoptan medidas específicas para paliar este efecto, al menos al principio.

Asimismo, tal y como se señalaba supra, las cargas administrativas adicionales que deberán soportar los contribuyentes del nuevo impuesto consistirán, fundamentalmente, en la cumplimentación de una nueva declaración informativa muy detallada, exigida tanto por la Directiva (UE) 2022/2523 como por las propias Normas Modelo del Segundo Pilar de la OCDE, cuya presentación podrá realizarse por una única entidad del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, liberando así de la obligación de presentación de la referida declaración a las restantes entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud. En todo caso, las cargas administrativas se verán igualmente atemperadas durante los primeros años de aplicación del nuevo impuesto.

Por último, deberán intercambiarse muchos de los modelos recibidos con otros países, lo que implicará igualmente un coste de implementación y control del mecanismo de intercambio, que, si bien ya está desarrollado por la experiencia previa con el informe país por país, ahora se verá afectado.

4. Impacto por razón de género

Se analiza conforme a lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, y en el artículo 26.3.f) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, que dispone que esta Memoria “analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de la aprobación de la norma desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto”.

De igual modo, el artículo 2.1.f) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, señala que esta Memoria contendrá un apartado sobre el impacto por razón de género, en el cual “analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de la aprobación del proyecto desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto recogidos en la Guía Metodológica”.

El impacto por razón de género de este Proyecto de Ley es nulo, por cuanto no existen desigualdades de partida en relación con la igualdad de oportunidades y



de trato entre mujeres y hombres, y no se prevé modificación alguna de esta situación.

5. Impacto en la infancia y adolescencia

Este impacto se analiza con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, de modificación parcial del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 26/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia, y el artículo 2.1.f) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre.

Las modificaciones normativas que introduce este Proyecto de Ley carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.

6. Impacto en la familia

Se evalúa en virtud de lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, y el artículo 2.1.f) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre.

Las modificaciones normativas que introduce este Proyecto de Ley carecen de impacto alguno sobre la familia.

7. Impacto por razón de cambio climático

Este impacto se analiza de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.3, letra h), de la reiterada Ley 50/1997, valorado en términos de mitigación y adaptación al mismo.

Las modificaciones normativas que introduce este Proyecto de Ley carecen de impacto alguno sobre el cambio climático.

8. Otros impactos

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Proyecto de Ley no conllevan otros impactos relevantes.

VII. EVALUACIÓN EX POST.

No se ha previsto realizar una evaluación ex post de esta Ley en la medida en que no está prevista en la Directiva (UE) 2022/2523, siendo este un acto legislativo de obligado cumplimiento y ello sin olvidar que la introducción del nuevo Impuesto Complementario en nuestro ordenamiento no es sino el resultado de la transposición de la referida Directiva.



S/Ref.:

N/Ref.: 58/2024

Informe 26.9 LG

OCCN

INFORME SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY POR LA QUE SE ESTABLECE UN IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD

Remitido por el Ministerio de Hacienda, el 13 de marzo de 2024 se ha recibido para informe el "Anteproyecto de Ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud".

El anteproyecto se acompañó de la preceptiva Memoria del análisis de impacto normativo (en adelante, la Memoria), tal como exige el artículo 26.9 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, desarrollado por el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la elaboración de dicha memoria.

Posteriormente, el 1 de abril de 2024 se remitió una nueva versión de la Memoria, en sustitución de la enviada el día 13 de marzo.

Examinados el anteproyecto de ley y la última versión de la Memoria recibida, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 26.9 de la referida Ley del Gobierno y en el artículo 2 del Real Decreto 1081/2017, de 29 de diciembre, por el que se establece el régimen de funcionamiento de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa, se informa lo siguiente:

1. OBJETO

El anteproyecto tiene por objeto transponer al ordenamiento jurídico nacional la "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

Avda. Puerta de Hierro, s/n
28071 MADRID





nacionales de gran magnitud en la Unión", mediante la que se establecen medidas comunes relativas a una imposición efectiva mínima de dichos grupos de empresas.

2. ESTRUCTURA Y CONTENIDO

El anteproyecto consta de una parte expositiva y una parte dispositiva que comprende cincuenta y nueve artículos estructurados en dieciséis títulos, una disposición transitoria y seis disposiciones finales.

La parte expositiva refiere los antecedentes, objeto y finalidad del anteproyecto. Asimismo, se justifica la adecuación de la norma a los principios de buena regulación establecidos en el artículo 129.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

El contenido de la parte dispositiva es el siguiente:

TÍTULO PRELIMINAR. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1. Naturaleza y objeto.

Artículo 2. Ámbito territorial de aplicación.

Artículo 3. Tratados y convenios.

TÍTULO I. HECHO IMPONIBLE

Artículo 4. Hecho imponible.

TÍTULO II. DEFINICIONES

Artículo 5. Definiciones.

TÍTULO III. ÁMBITO SUBJETIVO Y REGLAS DE SUJECIÓN

Artículo 6. Sujetos pasivos y reglas de sujeción.

Artículo 7. Entidades excluidas.

Artículo 8. Localización de las entidades constitutivas.

TÍTULO IV. BASE IMPONIBLE

Artículo 9. Resultado contable. Estándares contables.

Artículo 10. Ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles.

Artículo 11. Exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional.





Artículo 12. *Reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre una entidad principal y un establecimiento permanente.*

Artículo 13. *Atribución de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad transparente.*

Artículo 14. *Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.*

Artículo 15. *Determinación de la base imponible.*

TÍTULO V. DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS CUBIERTOS AJUSTADOS

Artículo 16. *Impuestos cubiertos.*

Artículo 17. *Impuestos cubiertos ajustados.*

Artículo 18. *Importe total del ajuste por impuestos diferidos.*

Artículo 19. *Elección de pérdidas admisibles.*

Artículo 20. *Atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas.*

Artículo 21. *Ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos.*

TÍTULO VI. TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO

Artículo 22. *Determinación del tipo impositivo efectivo.*

TÍTULO VII. DEUDA TRIBUTARIA

CAPÍTULO I. *Tipo de gravamen*

Artículo 23. *Tipo de gravamen del Impuesto Complementario.*

CAPÍTULO II. *Cuota del Impuesto Complementario*

Artículo 24. *Cuota del Impuesto Complementario.*

CAPÍTULO III. *Impuesto complementario nacional*

Artículo 25. *Impuesto complementario nacional.*

CAPÍTULO IV. *Impuesto complementario primario: atribución y compensación de la regla de inclusión de rentas.*

Artículo 26. *Atribución del impuesto complementario primario.*

Artículo 27. *Normas de compensación.*





CAPÍTULO V. Impuesto complementario secundario: aplicación de la regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados

Artículo 28. Aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Artículo 29. Cálculo y atribución del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados.

CAPÍTULO VI. Impuesto complementario adicional

Artículo 30. Impuesto complementario adicional

TÍTULO VIII. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

Artículo 31. Período impositivo.

Artículo 32. Devengo del impuesto.

TÍTULO IX. NO EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO

Artículo 33. Exclusión de minimis.

Artículo 34. No exigibilidad del impuesto complementario.

TÍTULO X. REGÍMENES ESPECIALES

CAPÍTULO I. Reestructuración empresarial y negocios conjuntos

Artículo 35. Determinación del umbral de aplicación de operaciones de reestructuración, fusión y escisión.

Artículo 36. Inclusión o exclusión de entidades constitutivas dentro de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Artículo 37. Transmisión de elementos patrimoniales.

Artículo 38. Negocios conjuntos.

Artículo 39. Grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

CAPÍTULO II. Regímenes de neutralidad y de distribución

Artículo 40. Entidad matriz última transparente.

Artículo 41. Entidad matriz última sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos.

Artículo 42. Sistemas tributarios de distribución admisibles.

CAPÍTULO III. Entidades de Inversión y entidades de inversión de seguros





Artículo 43. Determinación del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario.

Artículo 44. Entidad de inversión o entidad de inversión de seguros fiscalmente transparente.

Artículo 45. Régimen de distribución imponible.

CAPÍTULO IV. Entidades constitutivas de propiedad minoritaria

Artículo 46. Entidad constitutiva de propiedad minoritaria.

TÍTULO XI. OBLIGACIONES FORMALES

Artículo 47. Obligaciones de información.

Artículo 48. Ejercicio de las opciones.

TÍTULO XII. GESTIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 49. Declaración tributaria.

Artículo 50. Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.

Artículo 51. Liquidación provisional.

TÍTULO XIII. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE

Artículo 52. Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios.

TÍTULO XIV. NORMAS ESPECIALES DE PRIMERA APLICACIÓN

Artículo 53. Tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición.

Artículo 54. Porcentajes aplicables en relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.

Artículo 55. No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Artículo 56. No exigibilidad del impuesto complementario de conformidad con la información país por país admisible.

Artículo 57. Declaración informativa y declaración tributaria del Impuesto Complementario correspondientes al período impositivo de transición.

TITULO XV. EVALUACIÓN DE LA EQUIVALENCIA





Artículo 58. Evaluación de la equivalencia.

TÍTULO XVI. ORDEN JURISDICCIONAL

Artículo 59. Orden jurisdiccional.

Disposición transitoria única. *No exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados.*

Disposición final primera. *Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Disposición final segunda. *Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

Disposición final tercera. *Título competencial.*

Disposición final cuarta. *Incorporación de Derecho de la Unión Europea.*

Disposición final quinta. *Habilitación normativa.*

Disposición final sexta. *Entrada en vigor.*

3. ANÁLISIS DEL ANTEPROYECTO

3.1. Fundamento jurídico y rango normativo

Por lo que se refiere al **fundamento jurídico**, como se indicaba en el apartado 1 de este informe, el anteproyecto es consecuencia de la obligación de incorporar al ordenamiento jurídico interno las previsiones contenidas en la 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.

Lo anterior se realiza en cumplimiento del artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que dispone que “*la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios*”.

Igualmente, la propuesta normativa se fundamenta en el mandato contenido en el párrafo segundo del artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE), por el que “*los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión*”.





En cuanto al **rango**, dado el contenido de la propuesta, se considera adecuado que se articule a través de una norma con rango de ley, en la medida en que es propio de una norma de este rango el establecimiento de obligaciones tributarias -y, más concretamente, la creación de un impuesto (artículos 31.3 y 133 de la Constitución)- así como los contenidos de naturaleza sancionadora – establecimiento de infracciones tributarias y las correspondientes sanciones (artículo 25.1 de la Constitución).

Asimismo, desde un punto de vista formal, el rango de la norma es el adecuado para modificar una norma de igual rango: la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya modificación se incluye en la disposición final primera de la propuesta.

3.2. Engarce con el Derecho de la Unión Europea

La ley proyectada supone la transposición al ordenamiento jurídico interno de la *"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"*.

Dicha directiva establece un impuesto complementario mediante dos reglas interconectadas – la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, que sirve de apoyo a la primera- 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 (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) o por los grupos multinacionales cuya matriz esté situada en un Estado miembro de la Unión Europea tributen efectivamente a un tipo mínimo global del 15 por ciento.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de dichos grupos en una jurisdicción determinada sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, -el impuesto complementario- que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

No obstante, el artículo 11 de la directiva permite a los Estados miembros optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible, disponiendo en su apartado 1 lo siguiente:

"1. Los Estados miembros podrán optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible.

Si un Estado miembro en el que estén ubicadas entidades constitutivas de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud opta por aplicar un impuesto complementario nacional admisible, cualquier entidad constitutiva del grupo de empresas multinacionales o del grupo nacional de gran magnitud con un nivel impositivo bajo en dicho Estado miembro estará sujeta a dicho impuesto complementario nacional en el ejercicio fiscal.





En la aplicación de un impuesto complementario nacional admisible, los beneficios excedentarios nacionales de las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo se podrán calcular a partir de una norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada por el organismo contable autorizado y ajustada para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia, en lugar de la norma de contabilidad financiera utilizada en los estados financieros consolidados.”.

En el caso de España, la propuesta ha optado por la configuración de un impuesto complementario nacional admisible, lo que se explica en la parte expositiva como sigue:

“(...) la Directiva (UE) 2022/2523 permite a los Estados miembros optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible. En este sentido, 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.

Por tanto, la presente Ley incorpora un régimen fiscal complementario nacional con el fin de garantizar que la imposición efectiva mínima de las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas, radicadas en territorio español, arroje, como mínimo, un resultado equivalente al resultante de calcular el impuesto complementario de conformidad con la Directiva (UE) 2022/2523 y las Reglas Modelo de la OCDE. Así, el impuesto complementario nacional que se calcula y abona en territorio español tendrá la consideración de “impuesto nacional admisible” en la medida en que proporcione, al menos, un resultado coincidente con el resultante de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas en territorio español por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siempre que dicho grupo esté sometido, en España, a un tipo de tributación efectivo inferior al tipo de tributación mínimo, el 15 por ciento.

Al respecto, es preciso señalar que el impuesto complementario nacional previsto en esta Ley se ha configurado de forma que arroje un resultado equivalente de conformidad con lo señalado anteriormente, sin perjuicio de sus particularidades. En este sentido, se recalca el hecho de que, al existir identidad entre el contribuyente y las rentas que son objeto de gravamen, no resulta necesario regular reglas de prioridad equivalentes a las previstas en la aplicación del impuesto complementario primario o las normas de compensación previstas en el artículo 27 de esta Ley. Así, en la medida que, al contrario que en el impuesto complementario primario, por la propia configuración de esta expresión, a efectos de calcular el importe del impuesto complementario nacional de estas entidades, resulta indiferente el porcentaje de participación que se ostente sobre las mismas sin necesidad de atender a dicho porcentaje de participación para determinar su impuesto complementario nacional. Asimismo, a efectos del impuesto complementario nacional, el apartado 3 del artículo 25 regula determinados supuestos en los que no resultarán de aplicación algunas de las reglas de atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas previstas en el artículo 20 de esta Ley.





Así, en virtud del impuesto complementario nacional, cada entidad constitutiva de un grupo nacional o multinacional, radicada en España, estará sujeta al impuesto complementario por las rentas obtenidas por dicha entidad, cuando hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo.

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 (regla de inclusión de rentas).

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.

Así, la regla de beneficios insuficientemente gravados sirve de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario cuando la entidad matriz del grupo multinacional no pueda recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas.”.

A consideración de esta Oficina, la norma de transposición es coherente con el contenido material de la Directiva, si bien interesa destacar lo siguiente:

En primer lugar, la propuesta mantiene en determinados aspectos, en buena medida, en su expresión formal la literalidad propia de la Directiva, si bien en otros casos adapta esta a los conceptos y referencias normativas propias de nuestro Derecho interno, lo que responde normalmente a una técnica de transposición más depurada y adecuada según ha expresado de manera constante el Consejo de Estado (por todos, pues verse el Dictamen nº 1280/2022, de 8 de septiembre de 2022¹).

¹ En el mismo se afirma: “La entrada en vigor del proyecto normativo se ajusta al plazo establecido en la Directiva Delegada (UE) 2021/1716 y lleva a cabo la modificación del Real Decreto 563/2017 mediante la transcripción literal y completa del contenido de la Directiva Delegada (UE) 2021/1716, sin que proceda formular observación alguna, habida cuenta del carácter prácticamente mimético del texto de la norma de Derecho de la Unión Europea que incorpora. Cabe recordar, como ha señalado el Consejo de Estado en numerosas ocasiones (por todas, cabe citar el dictamen número 1.199/2017, de 15 de marzo de 2018 y el número 675/2020, de 28 de enero de 2021), que la reproducción literal del contenido de las directivas no es la técnica más adecuada, dado que este tipo de normas se caracteriza por su flexibilidad en cuanto a los medios a utilizar. En esta ocasión, a la vista del carácter técnico de la materia, sin embargo, es posible optar por este tipo de incorporación, “para evitar que la utilización de otra terminología sea semillero de conflictos y eventual fundamento de alguna imputación de infracción del contenido de la norma comunitaria”, máxime cuando “la Comisión vigila de cerca que se recojan con la mayor fidelidad posible los preceptos comunitarios





En este sentido, por ejemplo, se indica en el apartado de la Memoria en el que se describe la tramitación que, entre las principales observaciones recibidas durante los trámites de participación pública -algunas de las cuales fueron tomadas en consideración- están aquellas referidas a *"La utilización de términos o conceptos propios de la normativa fiscal y contable y la introducción de mecanismos que faciliten la aplicación de aquellas disposiciones de la Directiva que no se aplican habitualmente en el ordenamiento español"*.

Asimismo, en la parte expositiva se indica que la propuesta, al hacer uso de la facultad conferida por la Directiva a los Estados miembros de aplicar un impuesto complementario nacional admisible, ha configurado el impuesto complementario nacional *"de forma que arroje un resultado equivalente de conformidad con lo señalado anteriormente, sin perjuicio de sus particularidades"*, en los términos señalados anteriormente en este apartado del informe.

Sería deseable que en la Memoria se explicaran convenientemente estos aspectos, indicando, por un lado, en qué medida se incorporan a la propuesta conceptos propios de la normativa fiscal y contable del ordenamiento jurídico interno y mecanismos que faciliten su aplicación y, por otro lado, las particularidades concretas que se han introducido al configurar el impuesto nacional complementario y su compatibilidad con lo previsto en la Directiva.

En segundo lugar, se observa que a lo largo de la propuesta se incluyen diversas remisiones a un posterior desarrollo reglamentario de la norma (algunas de las cuales obedecen a la toma en consideración de observaciones recibidas durante los trámites de participación pública, según se indica en la Memoria).

Así, por ejemplo, el artículo 47 -*"Obligaciones de información"*- establece en su apartado 2 que *"Deberán presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario, en el lugar y la forma que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda, las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicadas en territorio español. Dicha declaración informativa podrá ser presentada por la entidad local designada por cuenta de la entidad constitutiva"*. Por su parte, el apartado 3 dispone que *"cualquier entidad constitutiva radicada en territorio español que forme parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, en el plazo que se determine reglamentariamente"*, y su apartado 4 remite la declaración informativa sobre el impuesto complementario a *"las especialidades que reglamentariamente se establezcan"*. En este mismo sentido, el artículo 55 -*"No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud"*- dispone en su apartado 5 que la comunicación a la que se hace referencia en el mismo *"se presentará en los términos que se determinen reglamentariamente"*.

que se incorporan y, aunque ello no implica necesariamente su copia literal, lo cierto es que en la práctica se tiende a ello" (dictamen número 675/2020, ya citado).





A la vista de dichos contenidos, surge la duda sobre si el órgano proponente considera que la regulación incluida en la propuesta transpone de forma completa al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022 -como parece deducirse de la documentación remitida para informe- o si, por el contrario, quedarían pendientes de transponer algunos de los aspectos concretos que se remiten al posterior desarrollo reglamentario de la norma (que vendrían a completar de ese modo la transposición de dicha Directiva).

En el caso de que se hubiera optado por esta segunda alternativa debe destacarse que, desde la perspectiva del encaje de la propuesta con el Derecho de la Unión Europea, esa técnica de transposición mediante su desdoblamiento en normas internas de distinto rango resultaría adecuada, en la medida en que el artículo 288 del TFUE establece que *“La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”*.

No existe, por tanto, un instrumento jurídico determinado mediante el cual deba llevarse a cabo la transposición, pudiendo optarse por el que se considere idóneo de conformidad con las disposiciones internas de cada Estado miembro. En este sentido se ha pronunciado también en numerosas ocasiones el Consejo de Estado (cfr. por todos el Dictamen nº 1178/2010, de 4 de noviembre de 2020²).

No obstante, sería muy recomendable que la Memoria ofreciera algo más de información sobre estas cuestiones, pues la explicación del engarce de cada proyecto normativo con el Derecho de la Unión Europea forma parte de su contenido necesario, máxime cuando de lo que se trata es de transponer una directiva europea.

En este sentido, se trataría fundamentalmente de que en su apartado relativo a la relación de la norma con el Derecho de la Unión Europea se explicaran sucintamente, por una parte, los términos de la transposición que se realiza (lo que implicaría, al menos, identificar los

² En el referido Dictamen se expresa:

“(...) Ante todo, ha de recordarse que, en principio, la transposición de las Directivas de la Unión Europea suele caracterizarse por el empleo del medio normativo interno que se considere idóneo, de conformidad con las disposiciones internas de cada Estado miembro.

El Consejo de Estado ha venido destacando en numerosos dictámenes -el primero el dictamen nº 48.377 sobre el anteproyecto de Ley de delegación al Gobierno para la aplicación del Derecho de las Comunidades Europeas (aprobado posteriormente como Ley 47/1985)- los principios que han de presidir la labor de transposición de las directivas:

- Es el derecho interno de cada Estado el que dentro de los límites del Derecho comunitario ha de determinar el órgano y el procedimiento para llevar a cabo la aplicación normativa del Derecho comunitario.*
- La naturaleza y el rango formal de las normas de adaptación o de incorporación son cuestiones que deben resolverse según el sistema interno de fuentes, por lo que también deberá acudirse al derecho interno para determinar, en cada caso, si la norma interna ha de tener, o no, rango de ley formal, así como cuál es la instancia competente para aprobarla.*
- Las directivas no predeterminan, por sí, ni alteran la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (dictamen del expediente nº 1.064/2003). (...)”*





preceptos que se transponen de la Directiva y los correspondientes del anteproyecto mediante los que se realiza dicha transposición) y, por otra, si dicha transposición tiene carácter total o parcial (debiendo indicarse, en este último caso, la forma en que se pretende completar la transposición por relación al desarrollo reglamentario que se pretenda efectuar).

Finalmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 11.4 de la Directiva (UE) 2022/2523 establece que *“Los Estados miembros que opten por aplicar un impuesto complementario nacional admisible [como es el caso de España] informarán de ello a la Comisión en un plazo de cuatro meses a partir de la adopción de las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas nacionales por las que se introduce un impuesto complementario nacional admisible. Esta elección será válida y no podrá revocarse por un período de tres años. Al final de cada período de tres años, la elección se renovará automáticamente, a menos que el Estado miembro la revoque. Cualquier revocación de la elección se notificará a la Comisión al menos cuatro meses antes de que finalice el período de tres años”*.

3.3. Engarce con el ordenamiento jurídico interno

Según se viene señalando, el anteproyecto tiene por objeto la transposición de la 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.

Dicha Directiva se adopta en el marco de la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior, en un esfuerzo por poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a jurisdicciones en las que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición muy baja. Así, conforme a lo establecido en su considerando (33), la Directiva tiene como objetivo *“crear un marco común para un nivel mínimo global de imposición dentro de la Unión sobre la base del enfoque común contenido en las Normas modelo de la OCDE”*, objetivo que *“no puede ser alcanzado de manera suficiente por cada Estado miembro por sí solo, ya que la actuación independiente de los Estados miembros entrañaría un mayor riesgo de fragmentación del mercado interior y puesto que es fundamental adoptar soluciones que funcionen para el mercado interior en su conjunto, sino que, debido a la magnitud de la reforma relativa al mínimo global de imposición, puede lograrse mejor a escala de la Unión (...)”*. En este mismo sentido, el considerando (4) explica que *“En una Unión de economías estrechamente integradas, es fundamental que la aplicación de la reforma del nivel mínimo global de imposición sea suficientemente coherente y coordinada. Teniendo en cuenta la escala, el detalle y los aspectos técnicos de estas nuevas normas fiscales internacionales, solo un marco común de la Unión evitaría la fragmentación del mercado interior en su aplicación. Además, un marco común de la Unión, diseñado para ser compatible con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, proporcionaría a los contribuyentes seguridad jurídica en la aplicación de dichas normas”*.





La incorporación de la citada Directiva al ordenamiento jurídico interno se lleva a cabo mediante la aprobación de una ley de nueva planta. Asimismo, como se señaló anteriormente, está previsto también el desarrollo reglamentario de algunas de las previsiones de la norma proyectada referidas a la forma y plazos en que deben llevarse a cabo las obligaciones de información que la misma establece.

Ello suscita las siguientes consideraciones por parte de esta Oficina:

En primer lugar, se considera que el contenido material del anteproyecto tiene, en general, un encaje adecuado en el ordenamiento jurídico nacional, en tanto que al no existir una norma que regule de forma específica esta materia procede su regulación *ex novo*. Mas concretamente, puesto que determinados contenidos de la propuesta están sujetos al principio de reserva de ley (como es el caso de la regulación de un nuevo tributo -el impuesto complementario nacional- y de determinados aspectos de naturaleza sancionadora -el establecimiento de infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones-) su regulación está sujeta al principio de reserva de ley (ex artículos 31.3, 133 y 25.1 de la Constitución), por lo que el rango de la propuesta es adecuado en lo que respecta a dichas materias, tal y como se señaló en el apartado 3.1 de este informe.

Asimismo, la modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluida en la disposición final primera de la propuesta, es coherente con el ordenamiento jurídico interno tanto en lo que respecta al rango (como se señaló anteriormente) como en lo que respecta a su contenido, puesto que, según se indica en la parte expositiva, dicha reforma se lleva a cabo “*con el fin de determinar que los gastos o los ingresos derivados de la contabilización del Impuesto Complementario no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*”.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta lo señalado previamente respecto de la inclusión en la propuesta de diversas remisiones a un posterior desarrollo reglamentario de la norma.

Sería deseable que la Memoria aportara información sobre la forma en que se prevea articular este desarrollo reglamentario y el estado de tramitación de las propuestas correspondientes, así como sobre su eventual incidencia en la aplicabilidad efectiva del impuesto que se establece.

En tercer lugar, la propuesta guarda también relación con otras normas del ordenamiento jurídico interno:

- Con carácter más general, con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, norma de cabecera del ordenamiento jurídico tributario. Así, por ejemplo, el artículo 48, referido al “Ejercicio de opciones”, se remite a lo previsto al respecto en el artículo 119.3 de dicha ley, mientras que el artículo 51 se remite a lo dispuesto en sus artículos 133 y 139 en lo que respecta a la liquidación provisional.





Asimismo, diversos artículos de la propuesta regulan infracciones tributarias disponiendo su compatibilidad con las previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En concreto, se tipifican como infracciones tributarias *"la falta de presentación o la presentación de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, de la declaración informativa"* (artículo 47.7) y la falta de presentación en plazo de determinadas comunicaciones (artículos 47.8 y 55.6), estableciéndose en ambos casos la compatibilidad de las sanciones correspondientes con *"la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados"*.

Dicha previsión parece coherente con lo previsto de forma genérica para el ámbito tributario en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, que, al establecer el "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", dispone en su apartado 2 que *"La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas"*, especificando que la sanción derivada de la comisión de determinadas infracciones por presentación incorrecta de determinadas declaraciones o comunicaciones serán compatibles con las que procedan, en su caso, por la aplicación del artículo 203 de dicha ley.

- Por otra parte, de forma más singular, con la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, al disponer su artículo 50.2 que *"El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario general de bienes muebles o en el Registro general de bienes de interés cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo setenta y tres de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español"*.

Se recomienda incluir en el correspondiente apartado de la Memoria las explicaciones oportunas sobre el engarce de la propuesta con el ordenamiento jurídico nacional y, más concretamente, con los aspectos a los que se acaba de hacer referencia.

Finalmente, la disposición final segunda habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar determinados aspectos de la propuesta, como la determinación del tipo impositivo efectivo, del tipo de gravamen o de la cuota del impuesto complementario.

Dicha previsión es coherente con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución, que establece que *"La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea"*. No obstante, convendría indicarlo así en la Memoria, con el fin de aclarar el sentido de esta habilitación.





3.4. Entrada en vigor y derogación normativa

A) Entrada en vigor

La disposición final sexta establece la entrada en vigor de la ley en los siguientes términos:

“Disposición final sexta. Entrada en vigor.

La presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

No obstante, las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto para el supuesto regulado en el apartado 3 del artículo 28 de esta Ley que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.”.

Por su parte, el artículo 56 de la Directiva (UE) 2022/2523 regula su transposición como sigue:

“Artículo 56

Transposición.

Los Estados miembros pondrán en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Aplicarán dichas disposiciones con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023.

No obstante, con la excepción del acuerdo contemplado en el artículo 50, apartado 2, aplicarán las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 12, 13 y 14 con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2024.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.”

A propósito de la entrada en vigor de las leyes, el artículo 23 de la Ley del Gobierno establece que, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2.1 del Código Civil, las disposiciones de entrada en vigor de las leyes o reglamentos, cuya aprobación o propuesta corresponda al Gobierno o a sus miembros, y que impongan nuevas obligaciones a las personas físicas o jurídicas que desempeñen una actividad económica o profesional como consecuencia del ejercicio de ésta, preverán el comienzo de su vigencia el 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación. Continúa señalando que lo previsto en el artículo no será de aplicación a los reales decretos-leyes, ni cuando el cumplimiento del plazo de





transposición de directivas europeas u otras razones justificadas así lo aconsejen, debiendo quedar este hecho debidamente acreditado en la respectiva Memoria.

A la vista de lo anterior, en este caso, pese a que la norma impone obligaciones a las personas físicas o jurídicas en los términos señalados, dado que transpone una directiva europea encontraría amparo en una de las excepciones que contempla el citado artículo 23, considerándose así justificados los términos de la entrada en vigor previstos en la disposición final sexta.

En todo caso, y para mejor justificación de la adecuación del régimen de entrada en vigor que se dispone a lo previsto en el artículo 23 de la Ley del Gobierno, se recomienda que el apartado III.3 de la Memoria (que trata de la entrada en vigor de la norma proyectada), conforme al sentido propio de este apartado de la Memoria, no se limite a describir la regla de entrada en vigor que se establece, sino que explique sucintamente se adecuación a lo dispuesto en el citado artículo 23 de la Ley del Gobierno, conforme a lo anteriormente expuesto.

Finalmente, como cuestión independiente de las anteriores, se considera oportuno resaltar la importancia de valorar si la aplicación de la propuesta en las fechas previstas podría hacerse efectiva teniendo en cuenta la necesidad de aprobar las normas reglamentarias que deben desarrollar determinados extremos de la misma (entre los que se incluye, por ejemplo, la aprobación de un modelo específico para la declaración informativa prevista y de otro para la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria, según se indica en la Memoria).

B) Derogación normativa

La propuesta no incorpora disposición derogatoria, lo que es coherente con el carácter novedoso de su objeto.

3.5. Adecuación a los principios de buena regulación

De acuerdo con el artículo 129.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pùblicas, en la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia

En este caso, la exposición de motivos del anteproyecto, en su apartado IV, justifica la adecuación de la propuesta a los citados principios de buena regulación en los siguientes términos:

“De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pùblicas, la elaboración de esta Ley se ha efectuado con observancia de los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.





Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la aprobación de una Ley, dado que se establece un nuevo tributo en el ordenamiento jurídico español, correspondiendo la potestad para dicho establecimiento al Estado, mediante ley, de conformidad con el apartado 1 del artículo 133 de la Constitución Española.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos de la norma comunitaria, y que exigían sin duda alguna el establecimiento de las medidas recogidas en esta norma.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea. De hecho, aquél responde a la necesidad de trasposición de la reiterada Directiva (UE) 2022/2523 y su incorporación al Derecho español.

El principio de transparencia se ha garantizado mediante la publicación, en el portal web del Ministerio de Hacienda, de un documento sometido a consulta pública previa, para que se realizaran comentarios y observaciones por los potenciales concernidos por la futura norma, así como la publicación de la norma en dicha web, y su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, a efectos de que pudiera ser conocido dicho texto en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, a pesar de que el nuevo tributo exigirá la modificación de sistemas de gestión interna para la adaptación de los grandes grupos nacionales y multinacionales a los nuevos paradigmas de la tributación internacional, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para la ciudadanía, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar el control de su actividad por parte de la Administración Tributaria.”

Por su parte, el apartado I.4 de la Memoria, en el que se explica la adecuación de la propuesta a los principios de buena regulación, contiene una justificación expresada en términos muy similares.

Se formulan las siguientes recomendaciones en aras de la mejor justificación de la adecuación de la propuesta a aquellos principios, tanto en la parte expositiva como en la Memoria:

La adecuación al **principio de necesidad** no debe vincularse tanto a la explicación del rango que haya de tener la norma (cuestión que es propia del análisis jurídico), como a los motivos de interés general que justifican su aprobación (en este caso, entre otros, la necesidad de reforzar la lucha contra las prácticas de elusión fiscal en el mercado interior, tal y como se explica en los apartados I y II de la parte expositiva -a cuyo contenido podría remitirse en la explicación de este principio-).

Asimismo, podría incluirse una justificación específica del **principio de eficacia**, explicando en qué medida la propuesta es el instrumento más adecuado para garantizar la consecución de los fines a los que se orienta.





Por otro lado, convendría aclarar la referencia al **principio de proporcionalidad** justificándose que la norma contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir, siendo las obligaciones que se imponen a sus destinatarios las estrictamente necesarias para que puedan cumplirse sus objetivos.

A propósito de la justificación de la adecuación al **principio de transparencia**, como sugerencia para su mejora, cabría constatar que, como prevé el artículo 129.5 de la Ley 39/2015, se ha posibilitado el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y a los documentos propios de su proceso de elaboración; que se definen claramente los objetivos de la iniciativa normativa; que la Memoria, accesible a la ciudadanía, ofrece una explicación completa de su contenido; y que se ha posibilitado que los potenciales destinatarios tengan una participación activa en la elaboración de la norma.

Finalmente, la justificación del **principio de eficiencia** podría complementarse indicando en qué medida la iniciativa normativa racionaliza, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos. En este sentido, se indica en el apartado de la Memoria relativo al impacto presupuestario y fiscal que *“La gestión del nuevo Impuesto Complementario no supondrá la necesidad de mayores recursos públicos dado que se llevará a cabo con los recursos de que disponen los distintos centros directivos que serán afectados por el presente Anteproyecto”*.

3.6. Tramitación

En cuanto a los trámites previstos para la aprobación del anteproyecto, se señala en el apartado V de la Memoria lo siguiente:

- A. El trámite de consulta pública previa previsto en el artículo 26.2 de la Ley del Gobierno, se sustanció del 6 al 24 de marzo de 2023.
En relación con dicho trámite se indica en la Memoria que *“fueron analizadas y tomadas en consideración las observaciones formuladas por los sujetos y organizaciones potencialmente afectados por la futura norma”*, y se resumen de forma genérica las principales observaciones recibidas.
- B. Asimismo, el anteproyecto fue elevado al Consejo de Ministros, conforme a lo dispuesto en el artículo 26.4 de la Ley del Gobierno, que establece que *“Cuando la disposición normativa sea un anteproyecto de ley o un proyecto de real decreto legislativo, cumplidos los trámites anteriores, el titular o titulares de los Departamentos proponentes lo elevarán, previo sometimiento a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, al Consejo de Ministros, a fin de que éste decida sobre los ulteriores trámites y, en particular, sobre las consultas, dictámenes e informes que resulten convenientes, así como sobre los términos de su realización, sin perjuicio de los legalmente preceptivos (...).”*
- C. Posteriormente, se realizó el trámite de audiencia e información pública, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 26.6 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno,





mediante la publicación del anteproyecto y de la Memoria en el portal web del Ministerio de Hacienda del 20 de diciembre de 2023 al 19 de enero de 2024.

Según se indica en la Memoria, “En dicho trámite se han recibido más de doscientas cuarenta observaciones, habiéndose aceptado, total o parcialmente, aproximadamente una cuarta parte de las mismas. Los principales observantes han sido la Agencia Tributaria, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), Ernst & Young (EY), la Fundación Impuestos y Competitividad (FIC) y REPSOL”. Asimismo, se analizan en la Memoria las observaciones más relevantes recibidas a los distintos títulos del anteproyecto.

D. Se prevé recabar los siguientes informes:

- De la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, conforme a lo dispuesto en el artículo 26.5, párrafo cuarto, de la Ley del Gobierno, dada su condición de departamento proponente.
- De la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa, conforme a lo dispuesto en el artículo 26.9 de la Ley del Gobierno, y que se emite en este acto.

E. Finalmente, se indica también que está previsto recabar el Dictamen del Consejo de Estado, que es preceptivo en este caso al tratarse de un anteproyecto de ley que se dicta en cumplimiento del derecho de la Unión Europea (artículo 21.2 LOCE).

3.7. Calidad técnica

Se formulan a continuación algunas recomendaciones con el fin de contribuir a la mejora de estos aspectos de la norma y a su mayor adecuación a las Directrices de Técnica Normativa, aprobadas por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005 (en adelante, DTN):

1. Índice

A consideración de esta Oficina, sería conveniente insertar un índice, antes de la parte expositiva, tal y como recomienda la DTN 10 para el caso de disposiciones de gran complejidad y amplitud, como sucede con el presente anteproyecto.

2. Exposición de motivos

La parte expositiva cumple su función de describir los antecedentes y el contenido general de la propuesta, si bien se recomienda sintetizar y simplificar en alguna medida su contenido (que, en buena parte, se reproduce en términos muy similares en la Memoria).





Esta observación se encuentra en línea con algunos pronunciamientos recientes del Consejo de Estado, en los se advierte una cierta tendencia a sobrecargar la parte expositiva de las normas, confundiendo su función con la que cumple la memoria del análisis de impacto normativo (por ejemplo, Dictamen nº 1.235/2023³, de 2 de noviembre).

Por ejemplo, la actual división entre los **apartados I y II** no se justifica, pues ambos desarrollan un relato unitario de antecedentes. Se recomienda reunir ambos apartados en un nuevo apartado I, pasando los actuales apartados III y IV a ser los nuevos apartados II y III.

Respecto de su contenido, se recomendaría sintetizar u omitir algunas explicaciones cuyo detalle sería más bien propio de la memoria (por ejemplo, las referencias al informe sobre cuestiones fiscales, aprobado por el Consejo Europeo el 7 de diciembre de 2021, o las contenidas en los tres últimos párrafos del apartado II).

El actual **apartado III** contiene una descripción de la estructura y del contenido de la norma. Al haberse optado por una descripción por títulos, capítulos y disposiciones de la parte final, se observa que las descripciones entran en ocasiones en un detalle que sería más

³ Dictamen nº 1.235/2023, de 2 de noviembre, emitido en relación con el proyecto de Real Decreto que establece un entorno controlado de pruebas para el ensayo del cumplimiento de la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial, en el que expresa:

“El preámbulo resulta demasiado extenso e innecesariamente detallado en muchos aspectos. Buena parte de los párrafos que en él se incluyen coinciden literalmente con los términos de la memoria del análisis de impacto normativo.

Con ocasión del despacho de diversos expedientes sobre proyectos de disposiciones reglamentarias, se ha puesto de relieve ante este Consejo una tendencia a sobrecargar la parte expositiva de tales disposiciones, confundiendo la función que cumple la memoria del análisis de impacto normativo -o incluso la que puede cumplir un informe- con la finalidad que es propia de un preámbulo (por todos, dictamen número 1.552/2022, de 13 de octubre).

A esta finalidad se refieren las Directrices de técnica normativa, aprobadas por acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005, en las que se señala lo siguiente (directriz número 11): “La parte expositiva de la disposición cumplirá la función de describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilidades en cuyo ejercicio se dicta. Si es preciso, resumirá sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto...”.

Del cumplimiento de esta función exceden, en el caso del proyecto sometido a consulta, muchos de los párrafos del preámbulo, en los que se ofrecen explicaciones demasiado pormenorizadas sobre algunos extremos o se incluyen referencias innecesarias. Por ello considera este Consejo que convendría sintetizar y simplificar considerablemente el contenido del preámbulo, ajustándolo a la finalidad que es propia de la parte expositiva de las normas. En particular, resulta oportuno suprimir la referencia que se hace en el apartado V de la parte expositiva, según la cual “la aprobación del Real Decreto consiste en la potestad para dictar normas propias del Poder Ejecutivo”. Tampoco resulta necesario duplicar, como se hace, la mención a la Ley 28/2022 como fundamento legal del proyecto. La simplificación y síntesis del preámbulo que más arriba se ha recomendado no pasan únicamente por aligerar algunos de sus párrafos, sino que es necesario repasar su redacción para lograr que esta sea lo más ordenada, cuidada y clara posible. Así, a título de ejemplo, la justificación acerca de la exigencia de un establecimiento permanente en España, que se incluye en el apartado II, encontraría un mejor acomodo sistemático en el siguiente apartado de la parte expositiva, que describe quiénes pueden participar y cómo funciona el entorno controlado de pruebas.”





bien propio de la Memoria (por ejemplo, la justificación de la incorporación del artículo 5 sobre definiciones [párrafos 15 y 16]) y en otros casos resultan algo superfluas por quedarse en una mera indicación del objeto del título, capítulo o disposición de la parte final.

Como criterio general, cuando en la parte expositiva de la norma se hagan referencias a su contenido, estas deben orientarse a destacar aspectos importantes de la nueva regulación, de forma que las referencias ayuden al lector a comprender los principales aspectos de la nueva regulación, los motivos a los que obedece y, en su caso, el alcance con el que deben ser interpretados.

3. Contenido y sistemática del título preliminar

A fin de mejorar la sistemática y comprensibilidad del título preliminar se formulan las siguientes recomendaciones de carácter meramente formal:

- A. En primer lugar, se recomienda sustituir su **rúbrica** (“*Naturaleza y ámbito de aplicación*”) por la de “*Disposiciones generales*”, en coherencia con su contenido actual y con las sugerencias que se formularán a continuación.
- B. En segundo lugar, por lo que se refiere a su **contenido concreto**, se recomienda llevar a cabo los siguientes cambios, a fin de que la ordenación interna de la propuesta se ajuste en mayor medida a lo dispuesto en las DTN 2 y 19:
 1. Invertir el orden de los dos apartados que integran el **artículo 1**, de forma que en el apartado 1 se defina el objeto de la norma (actual apartado 2) y en el apartado 2 la naturaleza del impuesto complementario (actual contenido del apartado 1).
En consecuencia, el título de dicho precepto debería también invertirse como sigue: “*Artículo 1. Naturaleza y objeto y naturaleza*”.
 2. Trasladar el **actual artículo 5** (único artículo incluido en el título II de la propuesta, referido a las definiciones) al título preliminar, incorporándolo como nuevo **artículo 2**.
De no aceptarse esta sugerencia, se recomienda, al menos, invertir el orden de los actuales títulos I (“*Hecho imponible*”) y II (“*Definiciones*”), de forma que se regulen, en primer lugar, los aspectos generales de la norma (objeto, definiciones, ámbito de aplicación, etc.) y, a continuación, la parte sustantiva (hecho imponible, ámbito subjetivo y reglas de sujeción, base imponible, etc.)
 3. Trasladar el **actual artículo 1.1, segundo párrafo**, referido a la interpretación de la ley⁴, a un nuevo artículo a continuación del actual artículo 3 (sobre

⁴ Artículo 1.2, segundo párrafo: “*Esta Ley se interpretará atendiendo fundamentalmente a las Normas Modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en relación con los desafíos fiscales derivados*





“Tratados y convenios”), que según su objeto podría titularse: “*Interpretación de la ley*”.

De aceptarse las recomendaciones anteriores, los primeros títulos de la propuesta quedarían estructurados del siguiente modo (debiéndose, en consecuencia, renumerar los sucesivos títulos y artículos de la propuesta y revisar las referencias internas incluidas en la misma):

TÍTULO PRELIMINAR

Disposiciones generales

Artículo 1. Objeto y naturaleza.

Artículo 2. Definiciones.

Artículo 3. Ámbito territorial de aplicación.

Artículo 4. Tratados y convenios.

Artículo 5. Interpretación de la ley.

TÍTULO I

Hecho imponible

Artículo 6. Hecho imponible.

TÍTULO II

Ámbito subjetivo y reglas de sujeción

(...)

4. Disposición final quinta

La disposición final quinta, “Habilitación normativa”, expresa:

“Se habilita al Gobierno y a la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias, a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta Ley.”

Se observa que el precepto establece una habilitación general directa al Gobierno y a la persona titular del Ministerio de Hacienda para llevar a cabo el desarrollo normativo de la ley.

de la digitalización de la economía, en lo sucesivo Normas modelo de la OCDE, vigentes en el momento del devengo del impuesto, y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea”.





Esta Oficina ya se ha pronunciado en varias ocasiones acerca de la escasa idoneidad de este tipo de cláusulas de habilitación, que no permiten diferenciar con claridad el sujeto habilitado, lo que suele resultar un problema en el caso de que haya de ejercerse la facultad de desarrollo normativo.

En este sentido, ha de notarse que la referencia que se hace al “ámbito de sus respectivas competencias” tiene una escasa utilidad para determinar el órgano que estaría habilitado en cada caso, pues en principio, las competencias de la persona titular del citado Ministerio tienen reconocimiento en el ámbito material propio de la acción del Gobierno.

Por otra parte, tratándose de una norma con rango de ley, se entiende que el desarrollo reglamentario general de sus contenidos debería encomendarse de forma preeminente al Gobierno, en cuanto titular original de la potestad reglamentaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de la Constitución.

La habilitación directa al titular de un Ministerio para que mediante orden ministerial lleve a cabo el desarrollo de una norma con rango de ley (lo que se conoce como orden ministerial “*per saltum*”) sería posible siempre que se haga para un precepto o materia concreta de la norma legal y se determinen los criterios para ello, amén de justificar adecuadamente en la Memoria los motivos de la habilitación *per saltum*.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta el artículo 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, conforme al cual “*Las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno.... La atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales..., o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante*”. Asimismo, el artículo 2.1.b) del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre establece que “*Asimismo, la atribución directa de la potestad de desarrollo reglamentario de una ley a un titular de un departamento ministerial, a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, deberá explicarse en la memoria*”.

A propósito de la excepcionalidad de este tipo de habilitaciones *per saltum*, el criterio constante del Consejo de Estado (que puede verse expuesto, por ejemplo, en el Dictamen nº 196/2021, de 15 de abril) es que deben limitarse a contenidos de escasa intensidad regulatoria, tales como cuestiones de organización interna del departamento ministerial respectivo o procedimentales, o aspectos muy concretos o de alto contenido técnico.

En función de todo lo expuesto, se recomienda atribuir únicamente al Gobierno la habilitación genérica para el desarrollo de la ley.

En caso de que se estimara necesario recoger una habilitación específica a favor del titular del Ministerio de Hacienda, esta debería referirse a una materia concreta que reúna las características previamente indicadas y la atribución habría de justificarse convenientemente en la Memoria.

5. Disposición final sexta

La disposición final sexta, relativa a la entrada en vigor de la norma proyectada, establece lo siguiente:





“Disposición final sexta. Entrada en vigor.

La presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

No obstante, las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto para el supuesto regulado en el apartado 3 del artículo 28 de esta Ley que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.”

A fin de que el título de la disposición refleje de forma más precisa el contenido al que se refiere (DTN 28) se aconseja precisarlo en los siguientes términos: *“Disposición final sexta. Entrada en vigor y aplicación”*.

6. Otras consideraciones de carácter formal

Se recomienda revisar los siguientes extremos conforme a lo previsto en las DTN:

1) **Composición tipográfica del título de los títulos y capítulos:** se observa la necesidad de revisar la composición tipográfica del título de los títulos y capítulos, que ha de ser adecuada a las DTN 22 y 23. Concretamente:

- La composición tipográfica de los **títulos** debería realizarse de la siguiente manera (DTN 22):

«TÍTULO PRELIMINAR

{centrado, mayúscula, sin negrita, sin punto}

Naturaleza y ámbito de aplicación

{centrado, minúscula, negrita, sin punto}»

- La composición tipográfica de los **capítulos** debería realizarse de la siguiente manera (DTN 23):

«CAPÍTULO I

{centrado, mayúscula, sin negrita, sin punto}

Tipo de gravamen

{centrado, minúscula, negrita, sin punto}»





- 2) **División del artículo:** conforme a lo dispuesto en la DTN 31, “*El artículo se divide en apartados, que se numerarán con cardinales arábigos, en cifra, salvo que solo haya uno; en tal caso, no se numerará. Los distintos párrafos de un apartado no se considerarán subdivisiones de este, por lo que no irán numerados. Cuando deba subdividirse un apartado, se hará en párrafos señalados con letras minúsculas, ordenadas alfabéticamente: a), b), c). Cuando el párrafo o bloque de texto deba, a su vez, subdividirse, circunstancia que ha de ser excepcional, se numerarán las divisiones con ordinales arábigos (1.º, 2.º, 3.º ó 1.ª, 2.ª, 3.ª, según proceda). No podrán utilizarse, en ningún caso, guiones, asteriscos ni otro tipo de marcas en el texto de la disposición. (...)*”.

La directriz no prevé subdivisiones de tercer o más nivel que, sin embargo, en el caso de la propuesta, parecen en algún caso necesarias. En estos casos, las subdivisiones de primer y segundo nivel se numerarán en la forma indicada en la DTN 31 y las sucesivas, cada una de ellas, con un signo alfabético o numérico (por ejemplo, números romanos en mayúscula o minúscula, etc.), pero siempre manteniendo la uniformidad de la indicación en toda la norma.

En el presente caso, se observa que el anteproyecto no se atiene a los criterios anteriores, pues de modo frecuente utiliza romanos para divisiones de segundo nivel y ocasionalmente utiliza guiones (lo que está expresamente prohibido por la directriz) y otros signos alfanuméricos distintos a los expresados para las subdivisiones de primer y segundo nivel.

Debería revisarse de modo global la propuesta a fin de adaptar todos sus artículos a lo dispuesto en dicha regla (así, entre otros, los artículos 5, 6.3, 7.1.b), 10, 11, etc.).

- 3) **Orden de las disposiciones finales:** las disposiciones finales que incorpora la propuesta deberían seguir el orden establecido al respecto en la DTN 42.

Así, conforme a lo previsto en dicha regla, en este caso debería figurar, en primer lugar, la disposición final modificativa (tal y como figura en la propuesta) seguida, por este orden, de las disposiciones que refieren el título competencial habilitante (actual disposición final tercera); la relativa a la incorporación del derecho comunitario (actual disposición final cuarta); la que incluye las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (actual disposición final segunda); la referida a la habilitación normativa genérica (actual disposición final quinta) y, por último, la referida a la entrada en vigor (tal y como figura en la propuesta).

- 4) En la disposición final primera, el **texto de regulación** debe figurar sangrado respecto del texto marco, a fin de realzar tipográficamente que se trata del nuevo texto (DTN 56).
- 5) **Cita corta y decreciente:** conforme a la DTN 68, “*Se deberá utilizar la cita corta y decreciente, respetando la forma en que esté artículo, apartado y, en su caso, el párrafo de que se trate. (Ejemplo: «de conformidad con el artículo 6.2.a).1.º, párrafo segundo, del Real Decreto...»).*





Así, por ejemplo, debería expresarse:

- “*... previstas en el apartado 1 del artículo 6.1*” (artículo 1.1).
- “*...de conformidad con el apartado 1 del artículo 48.1*” (artículo 7.2).
- Etc.

6) **Economía de cita:** conforme a la DTN 69 “*Cuando se cite un precepto de la misma disposición, no deberán utilizarse expresiones tales como «de la presente ley», «de este real decreto», excepto cuando se citen conjuntamente preceptos de la misma disposición y de otra diferente. Se actuará del mismo modo cuando la cita afecte a una parte del artículo en la que aquella se produce*”.

En aplicación de esta regla, debería omitirse la expresión “de esta Ley”, por ejemplo, en los artículos 7.1.c), 7.2, etc.

7) **Uso de mayúsculas:** debería revisarse el uso de mayúsculas y minúsculas conforme a los siguientes criterios, recogidos en el apéndice V.a) de las DTN:

- En primer lugar, con carácter general, el empleo de mayúsculas deberá regirse por las normas ortográficas dictadas por la Real Academia Español.

En virtud de dichas normas, por ejemplo, deberán escribirse con mayúscula las primeras letras de cada una de las palabras con las que comienzan los párrafos incluidos a continuación del signo de dos puntos (:)⁵.

Por ello, en las enumeraciones, como norma general, la primera letra de cada ítem se escribirá con mayúscula y los ítems deberán separarse entre ellos con punto y aparte. En el caso de que la enumeración sea una lista o relación formada únicamente por sintagmas nominales, cada ítem podrá iniciarse con minúscula y acabar con una coma, excepto el penúltimo, que acabará con las conjunciones «o» o «y», y el último, que, de no haber cláusula de cierre, acabará con punto y aparte (DTN 32.e)

Deben revisarse en este sentido, por ejemplo, los artículos 1, 5, 9.2 y 4, etc.

- Conforme a lo dispuesto en el apéndice V.a) 2º de las DTN, “No se escribirá con inicial mayúscula cuando en el texto de la disposición se haga referencia a la propia norma o a una clase genérica de disposición”.

Deberían revisarse en este sentido, por ejemplo, las referencias que se hacen a “la presente/esta Ley” a lo largo de la propuesta (por ejemplo, en los párrafos

⁵ <https://www.fundeu.es/consulta/dos-puntos-mayuscula-5/>





primero y séptimo del apartado III de la parte expositiva, y en los artículos 1, 3, 4, 5, 10, 13, etc. de la parte dispositiva)

- Conforme a lo dispuesto en el apéndice V.a) 4º de las DTN, “La parte citada de una norma se escribirá en minúscula: artículo, apartado, párrafo, disposición final primera, capítulo, sección, título, libro”.

En aplicación de esta regla, debería escribirse con inicial minúscula la cita de sus distintos títulos y capítulos (entre otros, las referencias a los distintos títulos de la propuesta que se incluyen en el apartado III de la exposición de motivos, y la referencia a los “capítulos III, IV, V y VI del presente título” incluida en el artículo 24.2 in fine).

- **Uso de siglas:** de acuerdo con el apéndice V.b) DTN, “El uso de las siglas puede justificarse dentro de una disposición, para evitar formulaciones farragosas y repeticiones cansinas, siempre que se explique, cuando aparezcan por primera vez (fuera del título y de la parte expositiva), mediante su inclusión entre paréntesis o entre comas precedida de la expresión «en adelante» y se escriban en mayúsculas sin puntos ni espacios de separación”.

A fin de adecuar la redacción de la propuesta a dicha regla, se debería especificar en el artículo 1.1 que las siglas “OCDE” corresponden a la “Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico” (tal y como se hace la primera vez que se emplean en el primer párrafo de la parte expositiva).

4. ANÁLISIS DE LA MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO

De acuerdo con lo previsto en el artículo 26.3 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno y en el artículo 2 del Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, el anteproyecto se acompaña de la preceptiva Memoria del análisis de impacto normativo.

Se observa que, en conjunto, la Memoria presentada incorpora formalmente el contenido previsto en las normas precitadas que disciplinan su elaboración. Se aclara que esta valoración tiene un sentido global y se realiza sin perjuicio de la conveniencia de mejorar algunos de los análisis conforme a las consideraciones que se expresan a continuación, que se añaden a las que se han expuesto en los apartados precedentes de este informe y afectan a la Memoria, según se haya indicado expresamente.

4.1. Resumen ejecutivo

En primer lugar, como consideración previa de carácter general, se debería ajustar el resumen ejecutivo de la Memoria al formato establecido en el anexo I de la Guía metodológica para la elaboración de la Memoria del análisis de impacto normativo.





Por otro lado, se formulan las siguientes recomendaciones de carácter más concreto:

- En el apartado relativo a la “Descripción de la tramitación”, debería precisarse que el trámite de información pública está previsto en el artículo 26.2.6 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y que el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda se recaba de conformidad con el artículo 26.5, “párrafo cuarto”, de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre.
- Se recomienda completar el apartado relativo al “Test PYME” -que figura en blanco- o, en caso contrario, suprimirlo (pues no forma parte del contenido estándar del resumen ejecutivo).
- Se debería incluir una cuantificación estimada de las cargas administrativas que incorpora la propuesta.

4.2. Oportunidad de la propuesta

Por relación a algunas de las cuestiones que son propias de la explicación de la “Oportunidad de la propuesta”, que figura en el apartado I de la Memoria, se formulan las siguientes consideraciones:

a) Motivación:

Este subapartado de la Memoria motiva principalmente la aprobación de la norma en la necesidad de transponer al ordenamiento jurídico interno la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, cuyo contenido y finalidad se explica someramente.

Si bien se valora positivamente dicho contenido (que, en buena medida, reproduce el incluido en los apartados I y II de la parte expositiva del anteproyecto), esta Oficina considera que este subapartado de la Memoria cumpliría mejor su función si ofreciera una explicación complementaria de la situación material existente, que sirva de contexto a la nueva regulación que se establece.

b) Análisis de alternativas:

El apartado I.3 se limita a valorar las alternativas señalando que “Al tratarse de la trasposición de una Directiva comunitaria, que conlleva la creación de un tributo, aquella debe realizarse a través de una norma con rango de ley, sin que, por tanto, se hayan considerado otras alternativas”.

Como ha venido señalando esta Oficina, este tipo de planteamientos no responde al sentido propio del análisis de alternativas que ha de incorporar la Memoria en la explicación de las alternativas de la propuesta, que habría de versar principalmente sobre el contenido material de la misma (antes que sobre el instrumento formal de su aprobación o su articulación jurídica, cuestión más propia de otro apartado de la Memoria: el Análisis Jurídico), pues su objetivo es constatar que la medida que se adopta es la más idónea entre otras posibles opciones de actuación. En otras palabras, se trataría de explicar si es





posible afrontar la situación que motiva la norma mediante otro tipo de medidas que puedan también ser efectivas en el cumplimiento de los objetivos de la norma que previamente se hayan definido.

A tal efecto, entre tales alternativas, ha de considerarse necesariamente y como mínimo (cfr. artículo 26.3 Ley del Gobierno) la llamada “*alternativa cero*”, explicando si sería o no una opción “*no hacer nada*” (alternativa que en este caso habría de descartarse, por existir una obligación de transposición de una directiva europea).

Adicionalmente, la Memoria debería explicar otras alternativas que eventualmente se hayan valorado, en cuanto al contenido concreto de la regulación o de carácter no regulatorio, y que puedan considerarse relevantes para la comprensión de la oportunidad de la norma (entre las primeras, tratándose de la transposición de una Directiva, cabría referirse a aquellas opciones que se hayan valorado y que resulten de aquellos aspectos en que la Directiva transpuesta deja a los Estados miembros un cierto margen de decisión, como es el establecimiento en España de un impuesto complementario nacional, al amparo de la facultad prevista en el artículo 11 de la norma comunitaria). A estos efectos, pueden tenerse en cuenta tanto aquellas consideradas internamente por el órgano proponente como otras que se hubiesen planteado por los demás sujetos intervinientes en su tramitación.

En todo caso, ha de tenerse en cuenta que no se trataría de hacer un análisis completo de todas las alternativas que se hubieran planteado, sino simplemente de exponer brevemente las principales opciones que se hayan considerado en aspectos relevantes de la norma.

c) Adecuación a los principios de buena regulación:

Se recomienda revisar la justificación específica de la adecuación de la propuesta a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad y transparencia, de acuerdo con lo señalado en el apartado 3.5 de este informe.

d) Plan Anual Normativo:

Finalmente, sería necesario actualizar este subapartado (en el que se señala que la norma no figura incluida en el Plan Anual Normativo correspondiente a 2023) indicando que la propuesta está incluida en el Plan Anual Normativo de la Administración General del Estado para 2024, aprobado recientemente por Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de marzo de 2024.

4.3. Análisis jurídico

Se formulan algunas recomendaciones en relación con las cuestiones propias del “Análisis jurídico” tratadas en el apartado III de la Memoria:





- a) **Fundamento jurídico y rango normativo:** cabría precisar algún aspecto del tratamiento de estas cuestiones contenido en el subapartado III.1 en la línea de lo que se expone en el apartado 3.1 de este informe.
- b) **Relación con el Derecho de la Unión Europea:** se recomienda analizar esta cuestión en un subapartado propio (independiente de aquel en el que se analice la congruencia de la propuesta con el ordenamiento jurídico español) y completar la explicación de la norma con la directiva transpuesta en los términos que se ha indicado en el apartado 3.2 de este informe.
- c) **Relación con otras normas del ordenamiento jurídico nacional:** se debería incluir un nuevo subapartado independiente con este título que incorpore una breve explicación el engarce del anteproyecto con las normas del ordenamiento jurídico y con otras propuestas normativas en tramitación, conforme a lo expuesto en el apartado 3.3 de este informe.
- d) **Entrada en vigor y vigencia:** asimismo, se recomienda completar este subapartado conforme a lo indicado en el apartado 3.4.A de este informe.
- e) **Derogación normativa:** finalmente, se recomienda incluir un nuevo subapartado en el que se exprese que, dada la novedad del objeto regulado, la norma no incorpora la derogación expresa de ninguna otra.

4.4. Análisis de impactos

En lo que respecta al contenido de alguno de los análisis de impactos incluidos en el apartado VI de la Memoria, se formulan las siguientes observaciones:

En primer lugar, se observa que en la Memoria tomada en consideración a efectos de este informe (esto es, la remitida el 1 de abril de 2024 en sustitución previamente recibida el 13 de marzo de 2024) el contenido de los apartados relativos al **impacto económico** y al **impacto presupuestario y fiscal** figura inacabado, al contener algunos añadidos y tachados no consolidados en el fichero informático del texto.

Sin perjuicio de que deban revisarse formalmente esos apartados, a criterio de esta Oficina sería adecuado un mayor esfuerzo en la identificación de los efectos económicos y presupuestarios de la propuesta.

Respecto del **impacto económico**, se trataría fundamentalmente de perfilar con algo más de claridad el colectivo afectado por la propuesta, la incidencia que puede tener en su actividad económica y los efectos que todo ello pueda eventualmente tener en la economía nacional en su conjunto, destacando si existiría algún sector particularmente afectado.

Respecto del **impacto presupuestario**, se recomendaría una valoración cualitativa y, si es posible, cuantitativa, de los efectos esperables de la propuesta desde la perspectiva de los ingresos públicos.





En segundo lugar, en relación con el **análisis de las cargas administrativas**, expresa el apartado VI.3 de la Memoria que “*La aprobación del Anteproyecto de Ley supone un incremento de cargas administrativas. Por un lado, deberá aprobarse un modelo específico para la declaración informativa prevista, que deberá ser especialmente exhaustivo dada la cantidad de información a transmitir por los obligados tributarios. En segundo lugar, deberá aprobarse otro modelo, en su caso, para la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Opcionalmente, podrían tener que aprobarse varios modelos, uno para cada ámbito del impuesto complementario (primario secundario y nacional). Asimismo, en sede de los contribuyentes del Impuesto Complementario, el coste de implementación será igualmente considerable, como se ha dicho anteriormente. Por último, deberán intercambiarse muchos de los modelos recibidos con otros países, lo que implicará igualmente un coste de implementación y control del mecanismo de intercambio, que, si bien ya está desarrollado por la experiencia previa con el informe país por país, ahora se verá afectado.*”.

Por su parte, en la justificación que se ofrece en la Memoria respecto a la adecuación de la propuesta al principio de eficiencia indica que “*a pesar de que el nuevo tributo exigirá la modificación de sistemas de gestión interna para la adaptación de las grandes nacionales y multinacionales a los nuevos paradigmas de la tributación internacional, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para la ciudadanía, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar el control de su actividad por parte de la Administración Tributaria.*”

Se valora positivamente el hecho de que la propuesta, en el entendimiento de que con ello se satisfacen suficientemente los objetivos que se propone, se haya limitado a disponer como nuevas cargas administrativas las que estrictamente resultan de los términos de la propia directiva.

No obstante, es de recordar que el objeto propio del análisis de las cargas administrativas que ha de incluirse en este apartado de la Memoria consiste fundamentalmente en identificar las nuevas cargas y justificar su imposición, pero también en medir su coste de cumplimiento, conforme a los parámetros del Modelo de Coste Estándar (MCE).

De acuerdo con lo anterior, se recomienda revisar este apartado de la Memoria, de forma que se identifiquen las concretas cargas administrativas que se establecen y se cuantifique su coste en los términos expuestos.

EL DIRECTOR DE LA OFICINA DE COORDINACIÓN Y CALIDAD NORMATIVA

P.S. LA DIRECTORA DE LA OFICINA DEL SECRETARIADO DEL GOBIERNO

Marta María Casaseca Gómez

SR. SECRETARIO GENERAL TÉCNICO DEL MINISTERIO DE HACIENDA





JUSTIFICANTE DE REGISTRO EN OFICINA DE REGISTRO

Oficina:	Registro Auxiliar de la Secretaría General Técnica - O00002071
Fecha y hora de registro en	08/04/2024 14:25:30 (Horario peninsular)
Fecha presentación:	08/04/2024 14:23:37 (Horario peninsular)
Número de registro:	REGAGE24s00025691687
Tipo de documentación física:	Documentación adjunta digitalizada
Enviado por SIR:	Sí

Información del registro

Tipo Asiento:	Salida
Resumen/Asunto:	Anteproyecto de Ley por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.
Unidad de tramitación origen/Centro directivo:	Subdirección General de Informes y Relaciones Internacionales - EA0044688 / Ministerio de Hacienda y Función Pública - E05188501
Unidad de tramitación destino/Centro directivo:	Gabinete de la Secretaría de Estado - E05029501 / Ministerio de Hacienda y Función Pública - E05188501
Ref. Externa:	
Nº. Expediente:	

Adjuntos

Nombre:	Informe.pdf
Tamaño (Bytes):	6.287.312
Validez:	Copia Electrónica Auténtica
Tipo:	Documento Adjunto
CSV:	GEISER-b5a3-ec36-7a95-b9f8-44e2-8864-3387-b2c4
Hash:	7bfefa731996133aa9bcb61b605fc28a2cbc25d3d9cca75ff13e53443e2a1298f730f81f1f0c993094cb2f0fcf7cc4aa67db02b6297bd4 a3ebff0bc73408f
Observaciones:	

La Oficina de Registro Registro Auxiliar de la Secretaría General Técnica declara que las imágenes electrónicas anexadas son imagen fiel e íntegra de los documentos en soporte físico origen, en el marco de la normativa vigente.

El registro realizado está amparado en el Artículo 16 de la Ley 39/2015.

De acuerdo con el art. 31.2b. de la Ley 39/15, a los efectos del cómputo de plazo fijado en días hábiles, y en lo que se refiere al cumplimiento de plazos por los interesados, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente salvó que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil.

Podrán consultar el estado de su registro en Carpeta ciudadana. <https://sede.administracion.gob.es/carpeta/>

La documentación adjunta estará disponible para su consulta y descarga durante un período de un año.

ÁMBITO-PREFIJO	CSV	FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO
GEISER	GEISER-ddbe-bd27-b699-4d8f-865a-3e8e-b263-6a10	08/04/2024 14:25:30 (Horario peninsular)
Nº REGISTRO	DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN	VALIDEZ DEL DOCUMENTO
REGAGE24s00025691687	https://sede.administracionpublicas.gob.es/valida	Original

06 JUN. 2024 10:05:16 Entrada: 28701



02JN240351.E.24/13

Se ha recibido en esta Secretaría General Técnica para informe, a efectos de lo previsto en el artículo 26.5.4 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, un **“Anteproyecto de Ley por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud”**.

I.- OBJETO DEL PROYECTO.

El anteproyecto de ley tiene por objeto incorporar a nuestro ordenamiento jurídico la 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.

La Directiva (UE) 2022/2523, reproduce en el ámbito de la Unión Europea los acuerdos adoptados en el seno de la OCDE, en el denominado Pilar 2, que pretende impedir la competencia fiscal entre territorios, estableciendo un tipo mínimo del 15 por ciento para los grupos multinacionales que tengan una cifra de negocio igual o superior a 750 millones de euros. Estos acuerdos se reflejaron en las “Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)”, aprobado el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS, al que se adhirieron los Estados miembros de la Unión Europea.

Con la aprobación de la Directiva (UE) 2022/2523, se aborda un paso más para avanzar en las pretensiones de la OCDE de lograr una fiscalidad más justa y equitativa, luchando contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

La Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las «Normas modelo de la OCDE», si bien, a efectos de garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto las relativas a su ámbito subjetivo, se han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

La Directiva 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. Estas reglas interconectadas son la regla de



inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, esta segunda sirve de apoyo a la primera.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Con el presente anteproyecto de ley se pretende dar cumplimiento a la referida obligación de transposición, estableciendo un este nuevo Impuesto Complementario, de carácter directo y naturaleza personal, que grava las rentas de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud con el fin de que tributen, al menos, al citado tipo impositivo mínimo del 15 por ciento.

II.- CONTENIDO DEL PROYECTO.

El anteproyecto consta de diecisiete títulos, con cincuenta y nueve artículos, una disposición transitoria y seis disposiciones finales.

El Título Preliminar de la norma se refiere a la naturaleza y objeto del Impuesto Complementario, su ámbito de aplicación y las normas que deben ser tenidas en cuenta para su interpretación.

El Impuesto Complementario es un tributo que se aplica sobre todo el territorio español, estructurado a través de unas reglas interconectadas y de aplicación obligatoria, como son el impuesto complementario nacional; la regla de inclusión de rentas (impuesto complementario primario) y la regla de beneficios insuficientemente gravados (impuesto complementario secundario). Con arreglo a lo dispuesto en el Título I de la Ley, el Impuesto Complementario grava no solo la renta obtenida por el contribuyente, sino también la que le haya sido imputada a las entidades constitutivas del grupo multinacional o al grupo nacional de gran magnitud, siempre que el gravamen de dichas rentas se hubiese producido a un tipo efectivo inferior al tipo mínimo de gravamen (15 por ciento).

A continuación, el Título II recoge, en su artículo 5, las definiciones de los diferentes conceptos que se desarrollan e intervienen a lo largo de la norma, siguiendo, en esencia, la sistemática establecida en la Directiva.

El Título III regula el ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto Complementario. Se trata de un impuesto que solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios sea, como mínimo, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo. Una vez establecido lo anterior, la Ley define los contribuyentes del



Impuesto Complementario en sus tres expresiones: impuesto complementario nacional, impuesto complementario primario e impuesto complementario secundario.

A continuación, los Títulos IV, V y VI configuran la base imponible, los impuestos cubiertos ajustados y el tipo impositivo efectivo, respectivamente.

La base imponible del Impuesto Complementario, regulada en el Título IV, parte del resultado contable de la entidad constitutiva, determinado a partir de la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, que deberá ser ajustado con el fin de determinar las llamadas “ganancias o pérdidas admisibles” de la entidad. Por tanto, las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se obtienen realizando una serie de ajustes sobre el resultado contable de dicha entidad, en cada período impositivo, determinado de acuerdo con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

Sin perjuicio de lo anterior, dado que la norma ha optado por establecer un impuesto complementario nacional, en territorio español, el resultado contable de las entidades constitutivas radicadas en España que estén sometidas a dicho impuesto complementario nacional se determinará de conformidad con la norma de contabilidad financiera utilizada en las cuentas financieras individuales de la entidad constitutiva. Los estados contables individuales de la entidad constitutiva deberán ajustarse, en su caso, para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia.

Asimismo, se establecen una serie de reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos.

A efectos de determinar el importe de las ganancias admisibles netas (diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas) de la jurisdicción, habrá que detraer la denominada “exclusión de rentas vinculada a la sustancia”, es decir, aquella cantidad que se determina en función de los costes asociados a los trabajadores y en función del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción determinada, y que responde a la necesidad de garantizar un enfoque proporcionado en aquellas situaciones en las que la Directiva entiende que los riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios son bajos.

El tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, de acuerdo con el artículo 22, es el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas radicadas en cada jurisdicción, determinados de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16, 17 y 18 del anteproyecto, y las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción.



Una vez determinada la base imponible y los impuestos cubiertos ajustados, el cálculo del tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud se determinará para cada jurisdicción en cada período impositivo, con especialidades para las entidades sin residencia, las entidades de inversión, los negocios conjuntos o las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

El Título VII, “ Deuda Tributaria”, regula el tipo de gravamen y el cálculo de la cuota del Impuesto Complementario. Para ello, en su Capítulo I determina el tipo de gravamen del Impuesto Complementario para una jurisdicción correspondiente a un período impositivo, como la diferencia positiva entre el tipo mínimo global (15 por ciento) y el tipo impositivo efectivo.

Cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un período impositivo sea inferior al tipo mínimo global, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el Impuesto Complementario correspondiente a dicha jurisdicción, atribuyéndose tal obligación de conformidad con el régimen del impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario (regla de inclusión de rentas) y el impuesto complementario secundario (regla de beneficios insuficientemente gravados).

El tipo de gravamen del Impuesto Complementario se aplica sobre el importe de las ganancias admisibles netas de la jurisdicción con un nivel impositivo bajo, dando lugar al Impuesto Complementario correspondiente a dicha jurisdicción.

Partiendo de lo anterior, la base imponible de la entidad constitutiva radicada en España se determinará multiplicando el Impuesto Complementario de la jurisdicción por la proporción que exista entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles netas de la jurisdicción.

La cuota del Impuesto Complementario correspondiente a una entidad constitutiva, radicada en territorio español, en el período impositivo, es el resultado de sumar al impuesto complementario nacional el impuesto complementario primario, minorado cuando proceda en el impuesto complementario nacional de otras jurisdicciones y, por último, se adicionará, cuando proceda, el impuesto complementario secundario, todo ello con arreglo a lo dispuesto en los Capítulos II, III, IV y V del Título VII.

El Título VIII regula el período impositivo y el devengo del Impuesto.

En su Título IX, se recoge una exclusión de minimis, con el fin de lograr un equilibrio entre los objetivos de la reforma del nivel mínimo global de imposición y la carga administrativa para las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, así como unos puertos seguros que implican la no exigibilidad del impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6, en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otro



Estado miembro y en relación con un período impositivo, cuando dicho Estado miembro exija un impuesto complementario nacional admisible.

El Título X contiene determinados regímenes especiales aplicables a diferentes situaciones en las que se hacen necesarias normas específicas. Así, se dedica el Capítulo I de su Título X a regular las operaciones de reestructuración y los negocios conjuntos, en tanto que los Capítulos II y III de dicho Título regulan, respectivamente, los regímenes de neutralidad y de distribución, así como las entidades de inversión. Finalmente, el Capítulo IV del Título X regula las particularidades de las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

Siguiendo lo dispuesto en los Títulos XI y XII, la gestión del Impuesto Complementario supone, por un lado, una obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa, si bien dichas entidades podrán identificar a una única entidad constitutiva como designada para presentar la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Por otro lado, la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria, con carácter general, recae sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España, si bien, en determinados supuestos, quienes deben asumir por ley las obligaciones formales y materiales derivadas de la declaración y pago del impuesto son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

El Título XIII regula las facultades de la Administración para determinar la base imponible del Impuesto Complementario.

El Título XIV regula las normas especiales de primera aplicación del Impuesto Complementario, que tienen como finalidad permitir una aplicación atemperada del nuevo Impuesto durante un período de transición.

Así, se permite mitigar los efectos derivados de la primera aplicación del Impuesto Complementario, determinando la no exigibilidad de este, en los siguientes supuestos:

- En los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo de empresas multinacionales.

- En los cinco primeros años, a partir del primer día del ejercicio fiscal en el que el grupo nacional de gran magnitud entre en el ámbito de aplicación por primera vez.

- En los períodos impositivos iniciados entre el 31 de diciembre 2023 y el 31 de diciembre de 2026, en los que se presente un Informe País por País admisible, por jurisdicción y período.



Finalmente, los Títulos XV y XVI regulan, respectivamente, una posible evaluación de equivalencia del Derecho nacional aplicable en otras jurisdicciones, así como el orden jurisdiccional.

El anteproyecto se completa con una disposición transitoria y seis disposiciones finales.

La disposición transitoria recoge el supuesto de no exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Respecto de las disposiciones finales, la primera modifica el artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sociedades, letra b), para negar la deduciblilidad del gasto contabilizado por el Impuesto Complementario y para que tampoco tengan la consideración de ingresos los procedentes de su contabilización; la segunda recoge la habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar determinados aspectos del propio anteproyecto; la tercera incorpora el título competencial en virtud del cual se dicta la norma; la cuarta determina la transposición de la 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; la quinta contiene la habilitación normativa para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta Ley; y finalmente, la sexta establece su entrada en vigor para los períodos impositivos que se inicien a partir de 31 de diciembre de 2023, excepto, con carácter general, en lo que se refiere a la regla de beneficios insuficientemente gravados, que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 31 de diciembre de 2024.

III.- RANGO NORMATIVO.

Como se ha señalado, el anteproyecto tiene por objeto la transposición de la 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.

Dado que dicha transposición requiere la creación de un tributo, la norma ha de tener rango legal, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En consecuencia, el rango de la norma se considera adecuado.

IV.-ADECUACIÓN AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

El anteproyecto se ajusta al orden de distribución de competencias y se aprueba al amparo de lo dispuesto en el 149.1. 14.^a, de la Constitución Española, que atribuyen al Estado la competencia exclusiva sobre Hacienda general.



Al respecto, cabe indicar que a norma no incide en la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

V.- PROCEDIMIENTO.

1.- El proyecto, cuyo centro proponente es la Dirección General de Tributos del Departamento, se acompaña de Memoria del Análisis de Impacto Normativo (MAIN) en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 26.3 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y conforme a lo establecido en el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

2.- Según señala la memoria, el anteproyecto de ley fue sometido a consulta pública, con fecha 6 de marzo de 2023, de conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Una vez sustanciado el citado trámite, fueron analizadas y tomadas en consideración las observaciones formuladas por los sujetos y organizaciones potencialmente afectados por la futura norma, recogiéndose y explicándose en la MAIN las principales observaciones recabadas

Por su parte, y una vez conocido el anteproyecto de ley por el Consejo de Ministros, de conformidad con lo establecido en el artículo 26.4 de la mencionada Ley 50/1997, el texto se ha sometido al trámite de información y audiencia públicas, mediante la publicación de aquel y de esta Memoria en el portal web del Ministerio de Hacienda, trámite iniciado con fecha 20 de diciembre de 2023 y que finalizó el día 19 de enero de 2024.

Según se indica, en dicho trámite se han recibido más de doscientas cuarenta observaciones, habiéndose aceptado, total o parcialmente, aproximadamente una cuarta parte de estas. Los principales observantes han sido la Agencia Tributaria, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), Ernst & Young (EY), la Fundación Impuestos y Competitividad (FIC) y REPSOL.

De todas ellas se efectúa un análisis pormenorizado en la MAIN.

Figuran en el expediente los informes recibidos, relación de los informantes que no han formulado observaciones y fichas individualizadas de los informantes que han formulado observaciones, indicando si se han incorporado o no al anteproyecto.

3.- En cuanto a su tramitación interna, constan en el expediente las conformidades dadas al proyecto por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y por la Subsecretaría de este Ministerio de Hacienda.



4.- Conforme a lo previsto en el artículo 26.9 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el proyecto requiere informe de la Oficina de Calidad y Coordinación Normativa el Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes.

5.-Finalmente, el anteproyecto requiere el dictamen preceptivo del Consejo de Estado en aplicación de lo dispuesto en el artículo veintiuno, número 2, de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, al dictarse en ejecución, cumplimiento o desarrollo del derecho comunitario europeo.

VI.- OBSERVACIONES.

Primera.- El anteproyecto establece, en su artículo 1.1, como principal fuente de interpretación de sus disposiciones, las Normas Modelo acordadas en el seno de la OCDE, así como los Comentarios y Guías Administrativas emanados de dicho organismo internacional.

La relevancia de las Normas Modelo y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios que se adopten en el seno de la OCDE, es clave en la interpretación de las disposiciones recogidas en el presente anteproyecto, como reconoce la propia Directiva UE 2022/2523, al explicitar en su Considerando 6 que “*es necesario aplicar las Normas modelo de la OCDE acordadas por los Estados miembros de manera que se aproximen lo más posible al acuerdo mundial, a fin de garantizar que las normas aplicadas por los Estados miembros en virtud de la presente Directiva sean admisibles en el sentido de las Normas modelo de la OCDE. La presente Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las Normas modelo de la OCDE.*”

Asimismo, el Considerando 11 indica que “*en lo que respecta a los impuestos cubiertos, la presente Directiva debe interpretarse a la luz de cualquier orientación adicional que proporcione la OCDE, que los Estados miembros deben tener en cuenta para asegurar una identificación armonizada de los impuestos cubiertos de todos los Estados miembros y jurisdicciones de terceros países*”. El Considerando 22, por su parte, refleja que “*la elaboración de más orientaciones en el marco para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE será útil como fuente de ilustración o interpretación a este respecto, y los Estados miembros podrían optar por incorporar tales orientaciones a su Derecho nacional.*”

En el mismo sentido se manifiesta el Considerando 24 al disponer que los “*Estados miembros deben utilizar las Normas modelo de la OCDE y las explicaciones y ejemplos que figuran en los Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Comentario a las Normas modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Pilar Dos) emitido por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como el marco para la aplicación de las reglas GloBE, en particular su régimen de protección, como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la*



medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión. “

En el Considerando 27, al hablar del modo de atribuir importes en impuestos cubiertos, se indica que “*A tal fin, los Estados miembros deben utilizar las orientaciones del marco para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE como referencia para la atribución de dichos impuestos cubiertos*”.

En consecuencia, el hecho de apelar, en el artículo 1, a la interpretación sistemática de las disposiciones del anteproyecto a la luz de las Normas Modelos y demás orientaciones adoptadas por la OCDE resulta necesario para conferir el sentido orgánico y coherente de los efectos y alcance de la presente norma. No obstante, convendría incluir en la exposición de motivos alguna indicación acerca del papel esencial que desempeñan las orientaciones de la OCDE en este sentido.

Asimismo, y con el fin de que el anteproyecto se adapte plenamente a lo dispuesto en relación con el tratamiento de los Fondos Soberanos en el punto 1.4 de la Guía Administrativa de la OCDE publicada el 2 de febrero de 2023 (OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris), se propone modificar el artículo 5.14 del texto, incluyendo expresamente la no consideración de los Fondos Soberanos en la definición de entidad matriz última.

Por otra parte, teniendo en cuenta la importancia otorgada a las Normas Modelo y demás orientaciones de la OCDE, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre la interpretación de las normas tributarias, que atribuye a la persona titular del Ministerio de Hacienda y a los órganos de la Administración Tributaria competentes la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes, se podría incluir en el proyecto una habilitación expresa a favor de los mismos para el caso de que de la aplicación de las previsiones del anteproyecto se requiera dictar tales disposiciones.

Segunda.- En el artículo 47, “Obligaciones de información”, se indica en su apartado 2 que: “*Deberán presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario, en el lugar y la forma que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda, las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicadas en territorio español. Dicha declaración informativa podrá ser presentada por la entidad local designada por cuenta de la entidad constitutiva*”.

Por su parte, en el apartado 3, último párrafo, se establece que: “*A efectos de lo dispuesto en este apartado, cualquier entidad constitutiva radicada en territorio español que forme parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la*



entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, en el plazo que se determine reglamentariamente.

A continuación, en el apartado 4 se señala que: *“La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario incluirá, entre otros y con las especialidades que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información...”*

Y, finalmente, en el apartado 6 se dispone que: *“La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario, así como cualquier comunicación pertinente, se presentarán, en los términos que se determinen reglamentariamente, ante la Administración tributaria, con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo, hasta el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo...”*

Al respecto, y a la vista de la redacción de este apartado 6 se suscitan algunas dudas sobre las competencias que en esta materia se conceden de forma directa al titular del Ministerio de Hacienda - a ejercer mediante la correspondiente Orden Ministerial- y las que deberán ser objeto de desarrollo reglamentario mediante el oportuno Real Decreto del Gobierno.

Si bien parece que la determinación del lugar y la forma de presentación de la declaración se atribuye directamente a la persona titular del Ministerio de Hacienda, al señalarse en el apartado 6 que tanto la declaración como las comunicaciones pertinentes se presentarán **en los términos (donde deben entenderse incluidos, lógicamente, los aspectos relativos a la forma y lugar de presentación) que se determinen reglamentariamente** parece estar haciendo referencia a la necesidad de promulgar un real decreto previo a la orden.

Estas circunstancias no parecen concurrir respecto al lugar y forma de la presentación de la declaración tributaria del Impuesto, determinación de la deuda tributaria y lugar y forma de ingreso, sobre los que los artículos 49 y 50 del anteproyecto, habilitan directamente al titular del Ministerio de Hacienda.

En consecuencia, debería aclararse este extremo.

Tercera.- Con carácter formal, se señala que llama la atención el orden en el que figuran las definiciones que se contienen en el artículo 5 del proyecto, que no coincide con el que se enumera en el artículo 3 de la Directiva objeto de transposición, por lo que quizás fuera necesario incorporar en la MAIN alguna aclaración al respecto.

Cuarta.- Finalmente, sobre la MAIN se señala lo siguiente:

- En el punto 5, Inclusión en el Plan Anual Normativo, del apartado I, Oportunidad de la propuesta, debe indicarse que este anteproyecto de ley está incluido dentro del Plan Anual Normativo correspondiente al año 2024.



- En el punto 3, entrada en vigor y vigencia, del apartado III Análisis jurídico, debe incluirse, por una parte, la justificación de la entrada en vigor de la Ley al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», al margen de las reglas previstas en el artículo 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el cual establece que: *“Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2.1 del Código Civil, las disposiciones de entrada en vigor de las leyes o reglamentos, cuya aprobación o propuesta corresponda al Gobierno o a sus miembros, y que impongan nuevas obligaciones a las personas físicas o jurídicas que desempeñen una actividad económica o profesional como consecuencia del ejercicio de ésta, preverán el comienzo de su vigencia el 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación.”*

Asimismo, por otra parte, se advierte que la Disposición final sexta, relativa a la entrada en vigor, prevé que la Ley tenga efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023. Por tanto, está estableciendo la aplicación retroactiva de la ley sin que este apartado de la MAIN motive la razón de su necesidad, cuestión capital en el marco de leyes tributarias que pueden resultar restrictivas de derechos individuales.

En Madrid, 8 de abril de 2024.
EL SECRETARIO GENERAL TÉCNICO,

Alberto Sereno Álvarez



SRA. DIRECTORA DEL GABINETE DEL SECRETARIO DE ESTADO DE HACIENDA.



RE 2024/295

CONSEJO DE ESTADO

Núm.: 645/2024

Tengo el honor de remitir a V. E. el dictamen emitido por el Consejo de Estado en el expediente de referencia, recordándole al propio tiempo lo dispuesto en el artículo 7.4 del Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio, sobre comunicación a este Consejo de la resolución que se adopte en definitiva.

Madrid, 23 de mayo de 2024

LA PRESIDENTA,



EXCMA. SRA. VICEPRESIDENTA PRIMERA DEL GOBIERNO Y MINISTRA DE HACIENDA.



CONSEJO DE ESTADO

Nº: 645/2024

SEÑORAS y SEÑORES :

Calvo Poyato, Presidenta
Herrero y Rodríguez de Miñón
Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer
Andrés Sáenz de Santa María
Ledesma Bartret
Aza Arias
Manzanares Samaniego
Fernández de la Vega Sanz
Alonso García
Carcedo Roces
Hernández-Gil Álvarez-Cienfuegos,
Secretaria General

La Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 23 de mayo de 2024, con asistencia de las señoras y señores que al margen se expresan, emitió, por unanimidad, el siguiente dictamen:

"Por una Orden comunicada de V. E. de fecha 15 de abril de 2024, con registro de entrada al día siguiente, el Consejo de Estado ha examinado el expediente relativo al anteproyecto de Ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

De antecedentes resulta:

PRIMERO. - El anteproyecto de ley

El anteproyecto de ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales consta de una exposición de



CONSEJO DE ESTADO

motivos, cincuenta y nueve artículos distribuidos en dieciséis títulos, una disposición transitoria única y seis disposiciones finales.

La exposición de motivos aparece subdividida en cuatro apartados. El apartado I parte de un recordatorio de la evolución de políticas y normativa en el contexto internacional y de la Unión Europea que sirve de referencia a la ley en proyecto. En primer lugar, las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a partir de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*"Base Erosion and Profit Shifting"*, BEPS, por sus siglas en inglés), iniciaron una senda para alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa que ponga 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. Por su parte, la Unión Europea (UE) ha adoptado diversas directivas desde 2016 que han convertido en derecho de la Unión las recomendaciones formuladas por la OCDE en el contexto de la iniciativa BEPS.

El apartado II de la exposición de motivos se refiere de manera específica a los desarrollos más recientes en el marco de las dos organizaciones internacionales citadas. La OCDE ha adoptado un conjunto de medidas fiscales internacionales entre las que se hallan las que persiguen limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del impuesto que grava los beneficios empresariales mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros. A tal fin aprobó el documento denominado *"Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)"*, en lo sucesivo *"Normas modelo de la OCDE"*, aprobado el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS, al que se adhirieron los Estados miembros de la Unión Europea. En este último ámbito, el informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, aprobado por el Consejo el 7 de diciembre de 2021, reiteró su apoyo a la reforma del nivel mínimo global de imposición.



CONSEJO DE ESTADO

De conformidad con lo anterior, fue aprobada la 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. Dicha Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las "Normas modelo de la OCDE", si bien, a efectos de garantizar la compatibilidad con el derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto, las relativas a su ámbito subjetivo, se han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

En palabras de la exposición de motivos, la Directiva (UE) 2022/2523 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 este 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 %. Estas reglas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados, sirviendo esta segunda de apoyo a la primera. Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 %, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 %, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

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 %, en la jurisdicción de dicho Estado miembro. En defecto del impuesto complementario nacional admisible, el impuesto complementario correspondiente a dichas entidades sería atribuido a aquella jurisdicción en la que radique la entidad que ostente la titularidad de las participaciones en las entidades radicadas en la jurisdicción que no hubiera



CONSEJO DE ESTADO

optado por implementar el impuesto complementario nacional admisible, mediante la aplicación de la regla de inclusión de rentas, siempre y cuando dicha jurisdicción la hubiera incluido en su ordenamiento interno o, en su defecto, a aquellas jurisdicciones que hubiesen implementado en su legislación interna la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Se observa que la extensión de la tributación mínima a los grupos nacionales de gran magnitud, además de a los grupos multinacionales, tiene como finalidad evitar cualquier riesgo de discriminación en un Estado miembro entre una entidad que pertenezca a un grupo con presencia internacional y un grupo de presencia exclusivamente nacional.

Con la ley en proyecto se pretende dar debido cumplimiento a la referida obligación de transposición. En este sentido, España, haciendo uso de la facultad prevista en la Directiva (UE) 2022/2523, 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 %, en territorio español, sea exigido por la Administración tributaria española.

Por tanto, el anteproyecto incorpora un régimen fiscal complementario nacional con el fin de garantizar que la imposición efectiva mínima de las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas, radicadas en territorio español, arroje, como mínimo, un resultado equivalente al resultante de calcular el impuesto complementario de conformidad con la Directiva (UE) 2022/2523 y las Reglas modelo de la OCDE. Así, el impuesto complementario nacional que se calcula y abona en territorio español tendrá la consideración de "impuesto nacional admisible" en la medida en que proporcione, al menos, un resultado coincidente con el resultante de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas en territorio español por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siempre que dicho grupo esté sometido, en España, a un tipo de tributación efectivo inferior al tipo de tributación mínimo, el 15 %.



CONSEJO DE ESTADO

En tal sentido, se establecen normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva del 15 % a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único, que sean coherentes con el acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo en 2021, y sigan de cerca las Reglas modelo de la OCDE acordadas por dicho Marco Inclusivo. En tal sentido, la norma de tributación complementaria que da lugar a un impuesto complementario parte de calcular un tipo impositivo diferencial, el tipo de gravamen del impuesto complementario, por diferencia entre el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción y el 15 %. Una vez calculado el tipo de gravamen de la jurisdicción, el mismo debe aplicarse sobre las ganancias netas admisibles, minoradas en un importe calculado en función de la sustancia del grupo en la jurisdicción, a efectos de determinar el importe del impuesto complementario generado a nivel jurisdiccional.

Con el fin de atribuir el importe del impuesto complementario que le corresponde a cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, dicho impuesto complementario jurisdiccional debe atribuirse a cada entidad constitutiva del grupo, en dicha jurisdicción, en la proporción existente entre las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva y las ganancias admisibles de la jurisdicción.

El apartado III de la exposición de motivos lleva a cabo una detallada descripción sistemática de la parte dispositiva de la ley proyectada, junto con algunos comentarios explicativos, y el apartado IV se dedica a justificar la observancia de los principios de buena regulación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en particular los de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Ya en la parte dispositiva, el anteproyecto de ley comienza con un título preliminar, bajo la rúbrica “naturaleza y ámbito de aplicación” del “Impuesto





CONSEJO DE ESTADO

Complementario". En el artículo 1.1 el referido impuesto se define como "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, previstas en el apartado 1 del artículo 6 de esta Ley, cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo, de acuerdo con las normas de esta Ley, conforme con la 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".

Inmediatamente a continuación de la definición, como segundo párrafo del artículo 1.1 se incluye una cláusula interpretativa en cuya virtud "esta Ley se interpretará atendiendo fundamentalmente a las Normas modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en relación con los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, en lo sucesivo Normas modelo de la OCDE, vigentes en el momento del devengo del impuesto, y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea".

El apartado 2 del artículo 1 determina que la ley tiene por objeto "regular un Impuesto Complementario que garantice una imposición efectiva mínima de las rentas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, previstas en el apartado 1 del artículo 6 de esta Ley, obtenidas en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, en forma de:



a) un impuesto complementario nacional, en virtud del cual todas las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicadas en territorio español, serán gravadas por la base imponible obtenida por dichas entidades, con arreglo a lo dispuesto en esta Ley, aplicando el tipo de gravamen previsto en el artículo 23 de esta Ley;

b) un impuesto complementario primario, en virtud del cual la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará sujeta a la parte que le sea atribuible del impuesto complementario, determinado



CONSEJO DE ESTADO

con arreglo a la presente Ley, con respecto 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, de conformidad con la presente Ley (regla de inclusión de rentas);

c) un impuesto complementario secundario, en virtud del cual una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará sujeta al importe del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente Ley, con respecto a las rentas de aquellas 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 hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, de conformidad con la presente Ley (regla de beneficios insuficientemente gravados)".

Así pues, la configuración del Impuesto Complementario se sustenta sobre tres "expresiones" -en la terminología empleada por la exposición de motivos y otros artículos de la ley-, a saber, el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario, de las cuales las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados.

El artículo 2 determina el ámbito territorial de aplicación, de modo que el Impuesto Complementario se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Y el artículo 3 dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".





CONSEJO DE ESTADO

El título I, constituido únicamente por el artículo 4, versa sobre el hecho imponible del nuevo impuesto, que estará constituido por la obtención de renta por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud con un nivel impositivo bajo, así como las rentas que les sean imputadas a dichas entidades con arreglo a las disposiciones de la ley.

El título II, asimismo integrado por un solo artículo (artículo 5), contiene cuarenta y cuatro definiciones de distintos términos y expresiones a los efectos de la ley. En todo caso, procede destacar que hay otros preceptos en el anteproyecto que incluyen definiciones relevantes a los efectos de artículos específicos, entre otros, el artículo 10.1 en relación con los ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles, el artículo 11.1 en cuanto a la exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional, el artículo 14.1 respecto de la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica o el artículo 47 a propósito de las obligaciones formales de información.

El título III (artículos 6 a 8) regula los sujetos pasivos y reglas de sujeción, las entidades excluidas y la localización de las entidades constitutivas. Conforme al artículo 6.1, será sujeto pasivo del Impuesto Complementario la entidad constitutiva radicada en territorio español, de conformidad con lo dispuesto el artículo 8 de la ley, en los términos previstos en los apartados 2, 3, 4 y 5 siguientes y que forme parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud cuando, al menos, en dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo, incluido el de las entidades excluidas a que se refiere el artículo 7 de esta ley, sea igual o superior a 750 millones de euros de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última. Los apartados 2, 3 y 4 especifican quiénes serán contribuyentes del impuesto complementario nacional, del impuesto complementario primario y del impuesto complementario secundario, respectivamente, y el apartado 5 determina la entidad constitutiva que tendrá la consideración de sustituto del contribuyente del Impuesto Complementario, quedando obligado a la presentación de la declaración y al pago de la deuda tributaria. A los efectos de la ley, se entenderá que "una entidad, distinta de una

Q



CONSEJO DE ESTADO

entidad transparente, radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales atendiendo a su sede de dirección, su lugar de creación o a un criterio análogo”.

El título IV (artículos 9 a 15) se dedica a la base imponible, que parte del resultado contable de la entidad constitutiva y el cual deberá ser ajustado con arreglo a diversas previsiones con el fin de determinar las denominadas “ganancias o pérdidas admisibles”. Regula así el referido título el resultado contable y los estándares contables, los ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles, la exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional, el reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre una entidad principal y un establecimiento permanente, la atribución de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad transparente, la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica y la determinación de la base imponible.

El título V (artículos 16 a 21) se ocupa de los impuestos cubiertos ajustados, determinando el concepto y régimen de los impuestos cubiertos, el importe total del ajuste por impuestos diferidos, la elección de pérdidas admisibles, la atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas y los ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos.

En el título VI, integrado únicamente por el artículo 22, se regula la determinación del tipo impositivo efectivo, definiéndose el de la jurisdicción como el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados entre las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, expresado en términos porcentuales, redondeado a cuatro decimales.



La deuda tributaria es el objeto del título VII, que se subdivide en varios capítulos: I (artículo 23) sobre el tipo de gravamen; II (artículo 24) relativo a la cuota del Impuesto Complementario; III (artículo 25) sobre el impuesto complementario nacional; IV (artículos 26 y 27), titulado “impuesto complementario primario: atribución y compensación de la regla de inclusión de rentas”; V (artículos 28 y 29), “impuesto complementario secundario: aplicación de la regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados”; VI (artículo 30),



CONSEJO DE ESTADO

relativo al “impuesto complementario adicional”. Con carácter general, conforme al artículo 23, a efectos del cálculo del Impuesto Complementario, el tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes previstos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 6 de la ley, en el período impositivo y en relación con cada jurisdicción, será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo a que se refiere el punto 43 del artículo 5 (es decir, el 15 %) y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22.

El título VIII se refiere en sus dos artículos al período impositivo y al 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 (artículo 31). El Impuesto Complementario se devengará el último día del período impositivo (artículo 32).

En el título IX (artículos 33 y 34) se regulan los supuestos de no exigibilidad del Impuesto Complementario, comprendiendo tanto determinadas exclusiones de minimis en función de la concurrencia coyuntural de determinados requisitos (para lo cual la entidad constitutiva obligada deberá ejercitarse una opción anualmente) como una no exigibilidad absoluta debido a que en otra jurisdicción se exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice el nivel impositivo mínimo efectivo exigible conforme a la ley.



El título X establece la regulación particular relativa a determinados regímenes especiales, en particular respecto de supuestos de reestructuración empresarial y negocios conjuntos (capítulo I, artículos 35 a 39), regímenes de neutralidad y de distribución (capítulo II, artículos 40 a 42), entidades de inversión y entidades de inversión de seguros (capítulo III, artículos 43 a 45) y entidades constitutivas de propiedad minoritaria (artículo 46).

En el título XI, dedicado a las “obligaciones formales” en relación con el impuesto objeto de la ley proyectada, se regulan las obligaciones de información, incluyendo al respecto un régimen específico de infracciones y



CONSEJO DE ESTADO

sanciones (artículo 47), y las condiciones de ejercicio de las opciones permitidas en distintos preceptos de la ley (artículo 48).

El título XII (artículos 49 a 51) se refiere a la “gestión del impuesto”, con previsiones relativas a la declaración tributaria, autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria y liquidación provisional.

El título XIII (artículo 52) prevé las facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios del Impuesto Complementario de acuerdo con las normas establecidas por la ley.

Bajo la rúbrica de “normas especiales de primera aplicación” el título XIV (artículos 53 a 57) prevé el régimen jurídico del tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición, los porcentajes aplicables en relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, la no exigibilidad transitoria del Impuesto Complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, la no exigibilidad del impuesto complementario de conformidad con la información país por país admisible y la declaración informativa y declaración tributaria del Impuesto Complementario correspondientes al período impositivo de transición.

El título XV (artículo 58) versa sobre la evaluación de la equivalencia, determinando las condiciones exigibles para admitir que el marco jurídico aplicado en el derecho nacional de una tercera jurisdicción se considerará equivalente a una regla de inclusión de rentas admisible establecida en la ley.

En el título XVI (artículo 59) se establece que la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la ley.

La disposición transitoria única prevé la no exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados para aquellos grupos



CONSEJO DE ESTADO

multinacionales cuyo período impositivo no sea superior a doce meses, se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026, siempre y cuando la entidad matriz última haya estado sujeta a un impuesto que grave los beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 % en cada uno de los períodos impositivos a los que resulte de aplicación la disposición.

Por último, las disposiciones finales se refieren, respectivamente, a una modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (primera), a habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (segunda), al título competencial (tercera), a la incorporación del derecho de la Unión Europea (cuarta), a las habilitaciones reglamentarias (quinta) y a la entrada en vigor y efectos de la ley (sexta).

SEGUNDO. - El expediente

Junto con el texto del anteproyecto de ley consultado, la orden de remisión de V. E. y un índice de documentos, el expediente inicialmente enviado al Consejo de Estado integra las siguientes actuaciones e informes:

2.1. Nota de presentación del anteproyecto (sin fecha)

Además de sintetizar los aspectos más relevantes del nuevo impuesto, recuerda que la Directiva (UE) 2022/2523 tiene como fecha límite de transposición el 31 de diciembre de 2023.

2.2. Documento sometido a consulta pública previa (del 6 al 24 de marzo de 2023)

2.3. Alegaciones presentadas en trámite de consulta pública previa e informe al respecto

Presentaron alegaciones en la consulta pública la Asociación de Navieros Españoles (ANAVE), la Cámara de Comercio Americana, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEO), la



CONSEJO DE ESTADO

Confederación de Cooperativas de Euskadi (KONFEKOOP), la Asociación Española para el Fomento de la Financiación de la I+D+i (AFIDI), la Fundación de Impuestos y Competitividad (FIC), la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), la Comunidad Autónoma de Canarias, la Asociación Española de Economía Digital (ADIGITAL), la Asociación Española de Banca (AEB), la Asociación de Cajas de Ahorros y Bancos (CECA) e IBERDROLA.

2.4. Texto del anteproyecto y correspondiente memoria del análisis de impacto normativo sometidos a trámite de información pública (del 20 de diciembre de 2023 al 19 de enero de 2024)

2.5. Observaciones presentadas en el trámite de información pública

Dentro del plazo concedido para el trámite de información pública se presentaron veinte documentos con más de doscientas cuarenta observaciones al texto hecho público en el portal web del Ministerio de Hacienda, en concreto por parte de: REPSOL, AFIDI, INVERCO, CEOE Tenerife, ASINCA, Consorcio de la ZEC, KONFEKOOP, UNESPA, SEOPAN, AEB, ICAC, ANAVE, CEOE, Fundación Impuestos y Competitividad, CECA, Cámara de Comercio, AEDAF, COCETA, Agencia Tributaria, EY Abogados. Fuera de plazo también presentó observaciones CCOO.

Las observaciones planteadas han sido sistematizadas en un informe con un cuadro informativo del precepto al que se hicieron, así como de su procedencia, indicando razonadamente si han sido aceptadas o no.



2.6. Carta de emplazamiento de la Comisión Europea (24 de enero de 2024)

2.7. Solicitud de informe a la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa (13 de marzo de 2024)

2.8. Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible (19 de marzo de 2024)



CONSEJO DE ESTADO

Formuló observaciones en cuanto a la definición de “entidad pública”, a fin de solicitar que se asegure la exclusión de ENAIRE.

2.9. Respuesta a la carta de emplazamiento (27 de marzo de 2024)

El embajador permanente adjunto de España ante la Unión Europea respondió a la Comisión Europea mediante carta fechada el 25 de marzo de 2024 (con registro de salida dos días después), mediante la que dio traslado del informe emitido por el Ministerio de Hacienda sobre el estado de tramitación del anteproyecto de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523. Asimismo, se relativizaba el efecto del retraso en la aprobación de la correspondiente ley por el hecho de que está previsto que tenga efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023 (disposición final sexta).

2.10. Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (8 de abril de 2024)

Este informe, emitido en cumplimiento de lo previsto en el artículo 26.5, párrafo cuarto, de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, se estructura en varios apartados en los que trata del objeto del anteproyecto, de su contenido, del rango normativo, de la adecuación al orden constitucional de distribución de competencia y del procedimiento seguido en su elaboración. A continuación, realiza una serie de observaciones tanto al anteproyecto como a la MAIN que lo acompaña.



Las observaciones al anteproyecto se refieren a la cláusula interpretativa prevista en el artículo 1.1, que pone en relación con los considerandos 6, 11, 24 y 27 de la Directiva (UE) 2022/2523, sugiriendo que, teniendo en cuenta la importancia otorgada a las Normas modelo y demás orientaciones de la OCDE, se incluya una habilitación expresa cuando se requiera, a los efectos establecidos en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por otra parte, también solicita que se aclare la previsión del artículo 47.1 en cuanto al deber de presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario “en el lugar y la forma que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda”. Por otra parte, se



CONSEJO DE ESTADO

Llama la atención en cuanto al orden de las definiciones en el artículo 5, que no coincide con el de la enumeración en el artículo de la Directiva objeto de transposición.

En cuanto a la MAIN, el informe requiere que se complete en cuanto a la inclusión del anteproyecto en el Plan Anual Normativo de 2024, que se justifique la razón de la entrada en vigor inmediata, así como también la retroactividad prevista en la disposición final sexta.

2.11. Tabla de correspondencias entre la Directiva (UE) 2022/2523 y el anteproyecto

2.12. Texto definitivo comparado del anteproyecto

Incluye resaltados los cambios entre el texto inicial que fue sometido a información pública y el texto que se somete a dictamen.

2.13. Memoria del análisis de impacto normativo (MAIN) definitiva (12 de abril de 2024)



La MAIN que acompaña al texto del anteproyecto remitido en consulta es de tipo normal y trata sobre la oportunidad de la propuesta (motivación, objetivos, adecuación a los principios de buena regulación e inclusión en el Plan Anual Normativo correspondiente a 2024) y describe su contenido. Asimismo, realiza un análisis jurídico donde examina su fundamento y el rango normativo, la congruencia con el ordenamiento de la Unión Europea y con el ordenamiento jurídico español, así como destaca la previsión de efectos retroactivos, una vez aprobada la ley, para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023. Señala que la norma se aprobará al amparo de los dispuesto en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución Española y que no incide en la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas. Repasa los hitos de la tramitación de la iniciativa y da cuenta de las observaciones más relevantes que ha recibido el anteproyecto durante su tramitación, así como de las razones para su aceptación o rechazo.



CONSEJO DE ESTADO

Por último, en cuanto al análisis de impactos, en primer lugar, se pondera el impacto económico pues el nuevo Impuesto Complementario afectará a los grupos multinacionales o a los grupos nacionales de gran magnitud que tengan un importe de cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios. Más específicamente, se verán afectadas las matrices y filiales españolas que pertenezcan a algunos de estos grupos y hayan soportado en alguna jurisdicción una tributación efectiva inferior al tipo impositivo mínimo (15 %), debiendo soportar un Impuesto Complementario por la diferencia. Al no tratarse de una medida sectorizada, no deberían existir consecuencias específicas sobre sector alguno en particular, ni tampoco afectación a la unidad de mercado. Desde el punto de vista de los contribuyentes, cabe esperar que el coste de implementación de la nueva ley, dada la complejidad y la novedad de la regulación que introducirá, sea relativamente elevado en un primer momento, si bien se adoptan medidas específicas para paliar ese efecto, al menos al principio.



De conformidad con las estimaciones efectuadas por la Agencia Tributaria, la ley podría afectar a un total de 126 grupos con matriz española que declararon el modelo 231 en 2020, de los cuales el 90 % (113) se vería afectado en algún grado por la aplicación de la tributación mínima. De estos, 41 serían por la tributación inferior a la mínima en la jurisdicción España (con un tipo medio efectivo del 6,21 %) y 109 grupos españoles que, en gran parte incluyen a los anteriores, tendrían que liquidar, además, impuesto complementario en otras jurisdicciones, con un tipo medio efectivo del 5,14 %. Por lo que respecta a los grupos nacionales de gran magnitud, de acuerdo con las estimaciones realizadas, serían unos 30 grupos que concentran 385 filiales que consolidan fiscalmente en el modelo 220; solo 10 de los 30 grupos de dicho colectivo estarían afectados por la nueva ley, con un tipo medio efectivo del 9,2 %. Por último, los grupos multinacionales con matriz extranjera y filiales en España se han estimado en un número total de 2.526 grupos, de los cuales 707 (el 28 %) estarían afectados por la ley en España con tipo medio efectivo del 2,56 %.



CONSEJO DE ESTADO

Por lo que se refiere al impacto presupuestario y fiscal, la MAIN señala que no es posible realizar una estimación del ingreso que derivará del nuevo Impuesto Complementario en la medida en que su impacto recaudatorio se ve condicionado por la implementación, en su caso, de un impuesto complementario nacional en las distintas jurisdicciones en las que puedan estar presentes los grupos multinacionales con un importe neto de la cifra de negocios consolidado superior a 750 millones euros. La gestión del nuevo Impuesto Complementario no supondrá la necesidad de mayores recursos públicos dado que se llevará a cabo con los recursos de que disponen los distintos centros directivos competentes por razón de la materia.

De otro lado, se reconoce que la aprobación de la ley supondrá un incremento de cargas administrativas. Por un lado, deberá aprobarse un modelo específico para la declaración informativa prevista, que deberá ser especialmente exhaustivo dada la cantidad de información a transmitir por los obligados tributarios. En segundo lugar, deberá aprobarse otro modelo, en su caso, para la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Opcionalmente, podrían tener que aprobarse varios modelos, uno para cada ámbito del impuesto complementario (primario, secundario y nacional). También deberán intercambiarse muchos de los modelos recibidos con otros países, lo que implicará igualmente un coste de implementación y control del mecanismo de intercambio, que, si bien ya está desarrollado por la experiencia previa con el informe país por país, ahora se verá afectado. Asimismo, respecto de los contribuyentes del Impuesto Complementario, el coste de implementación será igualmente considerable, si bien la MAIN no incluye estimación ninguna.

9

No se reconocen impactos por razón de género, en la infancia y en la adolescencia, en la familia ni por razón de cambio climático.

Finalmente, la MAIN indica que no se ha previsto que se efectúe una evaluación “ex post” respecto de la ley proyectada.



TERCERO. - Documentación complementaria

Además de los anteriores documentos, en fecha 22 de abril de 2024 el secretario general técnico del Ministerio de Hacienda remitió documentación complementaria al expediente consistente en:

- A) Segunda nota de presentación del anteproyecto (sin fecha)

Amplía la información contenida en la primera nota de presentación, haciendo hincapié especialmente en el contexto interpretativo dinámico que se pretende sea tenido en cuenta en la aplicación de la ley, constituido por las Normas modelo de la OCDE, los Comentarios a las Normas modelo y demás criterios elaborados en el seno del Marco Inclusivo de la OCDE (explicaciones y ejemplos, guías administrativas, ejemplos...), al que se refiere en tanto que “fuente de ilustración o interpretación” la propia Directiva en sus considerandos 6,11, 22, 24 y 27 y la ley en anteproyecto en su artículo 1.1. Con ello se pretende garantizar una aplicación coherente y armonizada en un sistema global y complejo -constituido por las 137 jurisdicciones que integran el Marco Inclusivo de la OCDE/G20- y, en particular, en el seno de los Estados miembros de la UE, en la medida en que dichas fuentes sean coherentes con la propia Directiva y con el derecho de la Unión.

Observa asimismo que la transposición de la Directiva (UE) al ordenamiento interno debe hacerse en sus estrictos términos, no solo con la finalidad de evitar, a futuro, cualquier expediente de infracción adicional, sino también y fundamentalmente con la de poder superar los procesos de revisión en el seno del Marco Inclusivo de la OCDE y obtener la calificación de “admisible”, tanto de nuestra regla de inclusión de rentas como de nuestra regla de beneficios insuficientemente gravados, así como la calificación de “puerto seguro” de nuestro impuesto complementario nacional, con el fin de evitar que España pueda tener la consideración de jurisdicción con un nivel impositivo bajo, inferior al 15 %, y de evitar que cualquier imposición complementaria pueda dejar de ser percibida en España, debiendo ser exigida y recaudada por otra jurisdicción.



CONSEJO DE ESTADO

En efecto los Estados miembros van a verse sometidos a un procedimiento de validación de las normas nacionales a un doble nivel. En primer lugar, en el ámbito de la Unión Europea, la Comisión Europea verificará que cada uno de los Estados miembros ha cumplido la obligación de transponer la Directiva en tiempo y forma. En segundo lugar, al igual que el resto de terceras jurisdicciones, nuestra ley deberá someterse al denominado procedimiento de "peer review" de la OCDE con el fin de obtener la calificación de admisible o el marchamo de puerto seguro de nuestro impuesto complementario nacional. Ambas calificaciones se consideran esenciales ya que, por las razones expuestas, permiten salvaguardar la potestad tributaria española, evitando que otras jurisdicciones recauden tributación correspondiente a nuestro territorio.

B) Tabla de correspondencias entre la Directiva (UE) 2022/2523 y el anteproyecto en formato amplio con transcripción de los textos pertinentes en inglés

C) Borrador de la Declaración del Consejo de 30 de octubre de 2023 sobre la solución de dos pilares para afrontar los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía

D) Alegaciones de la Asociación Española de Banca (AEB), de 24 de abril de 2024



Se señala que, conforme al documento de la OCDE denominado "Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules", sería deseable que durante el período de transición no se aplicaran multas ni sanciones relativas a la presentación de la declaración informativa GloBe cuando la Administración tributaria considere que la empresa multinacional ha adoptado "medidas razonables" para garantizar la correcta aplicación de las Reglas GloBe. Por otra parte, se sugiere que, con la finalidad de salvaguardar el principio de proporcionalidad, se debería reducir la cuantía de las sanciones previstas en el apartado 7 del artículo 47, por considerarlas desproporcionadas, además de que, respecto del límite máximo, no parece razonable ni proporcionado que no se establezca un importe máximo absoluto ni tampoco que dicho límite se calcule en función de la cifra de negocios del conjunto de entidades del grupo.



CONSEJO DE ESTADO

E) Textos de las leyes adoptadas en transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 por diversos Estados miembros de la Unión Europea (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos y Suecia), así como la "Finance (No. 2) Act 2023" de 11 de julio de 2023 de Reino Unido.

CUARTO. - Declaración de urgencia

Por Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 14 de mayo de 2024, se ha establecido un plazo de nueve días para la emisión del dictamen, por lo que resulta competente para su emisión la Comisión Permanente.

Y, en tal estado de tramitación, se emite el presente dictamen.

I. Objeto de la consulta, competencia y urgencia del despacho del dictamen

Se somete a consulta un anteproyecto de Ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (en adelante, el anteproyecto).

La Comisión Permanente del Consejo de Estado emite el presente dictamen con carácter preceptivo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 21.2, en relación con el artículo 19.2, de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.



De acuerdo con el primero de dichos preceptos, "el Consejo de Estado en Pleno deberá ser consultado en los siguientes asuntos: (...) 2. anteproyectos de leyes que hayan de dictarse en ejecución, cumplimiento o desarrollo de tratados, convenios o acuerdos internacionales y del derecho comunitario europeo". Como se dirá, el anteproyecto procede a transponer a nuestro ordenamiento interno la 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



CONSEJO DE ESTADO

de gran magnitud en la Unión (en adelante, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva).

Por su parte, el segundo de los artículos señalados establece que: “Si el plazo fijado [para el despacho del dictamen con carácter urgente] fuese inferior a diez días, la consulta será despachada por la Comisión Permanente, aun siendo competencia del Pleno, sin perjuicio de que el Gobierno pueda requerir ulteriormente el dictamen del Pleno”.

Habida cuenta de que el plazo de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 venció el pasado 31 de diciembre de 2023, la urgencia acordada por el Consejo de Ministros se encuentra suficientemente justificada.

II. Procedimiento

El anteproyecto ha seguido la tramitación prevista para los anteproyectos de leyes en el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en su redacción por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Figuran en el expediente remitido a este Consejo, como se ha resumido en antecedentes, el texto de la consulta pública previa realizada de conformidad con el citado artículo 26 de la Ley del Gobierno en relación con el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, así como las observaciones efectuadas como consecuencia de la misma. Asimismo, el anteproyecto, en sus sucesivas versiones, ha ido acompañado de la preceptiva memoria del análisis de impacto normativo en la que se recogen los extremos exigidos por esta normativa.

Una primera versión del anteproyecto y de su memoria del análisis de impacto normativo fue sometida a trámite de audiencia e información pública por plazo de quince días en la página web del ministerio proponente. Las observaciones formuladas por las personas y entidades interesadas han sido objeto de consideración por la autoridad consultante, que las ha resumido en una





CONSEJO DE ESTADO

tabla y ha dado respuesta a los grupos de observaciones más relevantes en las últimas versiones de la memoria.

Se acompaña un cuadro relativo a la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 en el que se señalan los artículos del anteproyecto en que se incorporan las normas de aquella, lo que resulta de utilidad cuando se procede a transponer derecho de la Unión Europea.

Dado el retraso en incorporar las previsiones de la Directiva a nuestro ordenamiento interno, figuran en el expediente la Carta de Emplazamiento de la Comisión Europea, de 24 de enero de 2024, por la falta de comunicación de las medidas de transposición al ordenamiento jurídico interno de la citada Directiva y la carta del embajador representante permanente adjunto ante la Unión Europea, de 25 de marzo de 2024, en respuesta a la anterior.

Se ha emitido y consta en el expediente el informe del secretario general técnico del departamento proponente.

En el expediente figura también una nota de presentación del anteproyecto, dirigida al Consejo de Estado, sin fecha ni firma, que resume con precisión su sentido y sus notas principales.

Finalmente, se ha solicitado el informe de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes requerido por el artículo 26.9 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. Al no haberse remitido en el plazo legalmente previsto, la autoridad consultante ha decidido continuar la tramitación del del procedimiento como lo permite el artículo 80.3 de la Ley 39/2015. La orden de remisión de V. E. se hace eco de esta circunstancia, aclarando que por ello solo se puede aportar la solicitud de tal informe “sin perjuicio de su eventual incorporación y consideración cuando se reciba”. A este respecto, debe recordarse al ministerio proponente que el dictamen de este Consejo de Estado tiene un carácter final en la tramitación de los procedimientos en que interviene, de modo que los asuntos por él dictaminados “no podrán remitirse a informe de ningún otro cuerpo u órgano de la Administración del Estado” (artículo 2.2, párrafo tercero, de su ley orgánica).





III. Marco de derecho internacional y de derecho de la Unión Europea en la materia, con especial atención a las Normas modelo de la OCDE

A) El derecho internacional y las Normas modelo de la OCDE

El anteproyecto tiene su origen en las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que parten de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*).

Estas recomendaciones se convirtieron en derecho de la Unión Europea mediante su adopción a través de las directivas contra la elusión fiscal (conocidas también por sus siglas inglesas *Anti Tax Avoidance Directives*, ATAD), a saber: la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la anterior en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (en adelante, ATAD1 y ATAD2).

Después la OCDE ha seguido desarrollando un conjunto de medidas que persiguen un objetivo más amplio. Se trata -según explica la exposición de motivos- de "limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del impuesto que grave los beneficios empresariales mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros". Dicho objetivo se recoge en las llamadas Normas modelo de la OCDE (cuyo título completo es "Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía - Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)") aprobadas el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS, abierto a 137 jurisdicciones y al que se han adherido todos los Estados miembros de la Unión Europea.





CONSEJO DE ESTADO

El Marco Inclusivo sobre BEPS es un grupo multilateral de la OCDE creado en 2016 al objeto de desarrollar las 15 Acciones del Plan BEPS de dicha organización, abierto a todas las jurisdicciones y que ese mismo año elaboró un instrumento multilateral ratificado hasta el momento por 102 países (entre ellos, España, que lo ratificó el 28 de septiembre de 2021), el cual tiene por objetivo establecer reglas vinculantes contra la elusión fiscal entre las partes firmantes sin necesidad de renegociar sus tratados bilaterales al respecto.

Tal instrumento es el Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, en vigor desde el 1 de julio de 2018 y en vigor para España desde el 1 de enero de 2022 (*vid. la publicación del Instrumento de Ratificación en el Boletín Oficial del Estado de 22 de diciembre de 2021*). Se citará en adelante como Convenio Multilateral BEPS.

Debe recordarse que una parte limitada de esta regulación fue ya objeto de una incipiente recepción en nuestro derecho interno a través del artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que regula la llamada información país por país. En el dictamen de este Consejo número 512/2015, de 2 de julio, aprobado sobre el proyecto de dicho real decreto, se afirmó lo siguiente:

“El gran impulso en esta materia viene del plano internacional y, en concreto, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Esta ha aprobado, en 2013, un Informe sobre la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, en 2014, un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (conocido este último como Plan BEPS, por las siglas *Base Erosion and Profit Shifting*). A ambos, Informe y Plan, ha seguido un Proyecto de ejecución o implementación de las acciones del Plan BEPS, todavía en curso (*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*).

La esencia de todo este Plan, que tiene sus raíces últimas en las dificultades que la globalización ha supuesto para la tributación efectiva de las

Q



CONSEJO DE ESTADO

grandes multinacionales al hacerse ineficaces, en gran parte, los mecanismos bilaterales en que consisten los convenios de doble imposición (los cuales pivotan aún sobre las nociones tradicionales de gravamen en los países de fuente y de residencia), se expresa bien en los antecedentes de dicho Plan y es especialmente visible en alguna de sus "acciones".

Los antecedentes reflejan, ante todo, el hecho de que, en muchas circunstancias, las leyes nacionales y los tratados de doble imposición que gravan los beneficios transfronterizos producen los resultados correctos y no dan lugar a la erosión de la base imponible ni al traslado de beneficios. Sin embargo, en el cambiante entorno de la imposición internacional, una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia. Y en este marco, los ministros de hacienda del G20 pidieron a la OCDE que desarrollase un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo (esta petición se formuló el 9 de junio de 2012, en la conocida como Declaración de Los Cabos, punto 48).

Este plan está compuesto de quince acciones con sus correspondientes plazos. La más ambiciosa es, sin duda, la última de ellas, que se refiere al desarrollo de un instrumento multilateral sobre la materia. Las que, por el momento, introducen novedades sustanciales son las acciones numeradas como 7, 8, 9 y 10, relativas a impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (la primera de ellas) y a asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (las tres últimas). Se explica en la acción n.º 7 que: "Los precios de transferencia y el respeto al principio de libre concurrencia son un tema primordial. Las normas sobre precios de transferencia sirven para distribuir los ingresos obtenidos por una empresa internacional entre aquellos países en los que la empresa ha hecho negocios. En muchos casos, las normas existentes de precios de transferencia, basadas en el principio de libre concurrencia distribuyen los ingresos de las multinacionales entre jurisdicciones tributarias de manera eficaz y eficiente. En otros casos, sin embargo, las multinacionales han sido capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo





CONSEJO DE ESTADO

producen y desplazarlo a zonas de baja imposición. Ello se produce casi siempre mediante transferencias de intangibles y de otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobre-capitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios de baja imposición, en transacciones que raramente ocurrirían entre partes independientes".

Por su parte, la acción n.º 13 está encaminada a "Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia" y su objetivo es el de desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común. Finalmente, esta última acción, cuyo plazo de consecución probable se sitúa por el Plan entre doce y dieciocho meses, ha sido objeto de atención en las llamadas Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE (también conocidas simplemente como Guía de Precios), que aun cuando datan del año 1995 son periódicamente actualizadas, por última vez con fecha 22 de julio de 2010.

Recientemente, en la perspectiva de la llamada acción 13, se han aprobado tres importantes documentos de la OCDE que se refieren a los precios de transferencia: la Guía sobre documentación de los precios de transferencia e Información país por país, aprobada en septiembre de 2014; la Guía sobre la implementación de las propuestas en materia de precios de transferencia e Información país por país, de febrero de 2015; y finalmente el documento llamado Acción 13: Paquete de ejecución de las medidas de Información país por país (*Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*), aprobado el 8 de junio de 2015".

A tenor de todo lo dicho, es visible que las Normas modelo de la OCDE, si bien en su origen son reglas de "soft law", han sido parcialmente recibidas en un tratado internacional ratificado por España y los restantes Estados



CONSEJO DE ESTADO

miembros de la Unión Europea (el citado Convenio Multilateral BEPS, en vigor para España desde el 1 de enero de 2022) y, con posterioridad, asumidas como derecho de la Unión en los términos de la Directiva (UE) 2022/2523. Cuestión distinta, a la que luego se hará cumplida referencia, es la relativa a los comentarios, guías administrativas y otros criterios elaborados y publicados por la OCDE, y al valor interpretativo que aquellos ostentan.

B) La Directiva (UE) 2022/2523

El anteproyecto procede a incorporar al derecho español la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

Resulta difícil exagerar la importancia y la novedad de las reglas contenidas en la Directiva, que comienza destacando que se adoptan “medidas históricas” para “garantizar que los beneficios de las empresas multinacionales se graven allí donde se realicen las actividades económicas que generan dichos beneficios y donde se cree valor” (considerando 1).

Dicho objetivo de política legislativa justifica “poner un límite a la competencia con respecto a los tipos del impuesto de sociedades mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición” (considerando 2, que podría traducirse más precisamente por “establecer un mínimo de competencia [*to put a floor on competition*] respecto a los tipos del impuesto de sociedades mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición”).



Tal mínimo global de imposición o tributación se establece en un 15 %, según fue acordado en el Marco Inclusivo OCDE/G20 y refleja un equilibrio entre los tipos del impuesto de sociedades a nivel mundial (considerando 12).

Pero la novedad y complejidad reside, sin duda, en el modo en cómo se establece dicho nivel mínimo global de imposición en el marco de la Unión (lo cual se hace, claro está, con respeto a las libertades fundamentales de



CONSEJO DE ESTADO

los tratados y evitando discriminaciones entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales). A este respecto, se “crea un sistema de dos normas interconectadas, también denominadas conjuntamente «reglas GloBE», en virtud de las cuales cada vez que el tipo impositivo efectivo de una empresa multinacional en una jurisdicción determinada sea inferior al 15 % se debe recaudar una cuota tributaria adicional (en lo sucesivo «impuesto complementario») [*an additional amount of tax (a ‘top-up tax’)*]. En tales casos, se debe considerar que la jurisdicción tiene un nivel impositivo bajo. Estas dos normas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla sobre beneficios insuficientemente gravados [*the Income Inclusion Rule (IIR) and the Undertaxed Profit Rule (UTPR)*]” (considerando 5).

La esencia del sistema se describe bien en este mismo considerando, que desenvuelve el sentido de ambas reglas:

- “Se debe obligar a la entidad matriz de una empresa multinacional ubicada en un Estado miembro a aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de su parte del impuesto complementario en relación con cualquier entidad del grupo con un nivel impositivo bajo, tanto si está ubicada dentro como fuera de la Unión”.
- Cuando ello no fuera suficiente, “la regla de beneficios insuficientemente gravados debe servir de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario en los casos en que las entidades matrices no puedan recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas”.



Según se verá más adelante, el legislador español ha hecho uso de la opción permitida por el artículo 11 de la Directiva en el sentido de crear un impuesto complementario nacional admisible, de modo que la regla de inclusión de rentas se desenvuelve por así decir en dos pasos: *impuesto complementario*



CONSEJO DE ESTADO

nacional e impuesto complementario primario; en tanto que la entrada en juego de la regla de beneficios insuficientemente gravados se concreta en una tercera y residual expresión del impuesto, a saber el *impuesto complementario secundario*. Otros actos de transposición en el ámbito de la Unión Europea se han limitado simplemente a establecer las dos reglas de inclusión de rentas (IIR) y de beneficios insuficientemente gravados (UTPR) como manifestaciones de la nueva imposición mínima global, sin crear un impuesto complementario nacional.

De forma aún más concreta, la Directiva precisa que el cálculo del tipo impositivo efectivo debe llevarse a cabo por cada Estado miembro (esto es, a nivel o escala jurisdiccional). Para ello se sirve de otro par de conceptos que resultan determinantes para el cálculo del tipo de gravamen:

- El de ganancias o pérdidas admisibles (*qualifying income or loss*), que se calculan realizando determinados ajustes, incluyendo los relativos a las diferencias temporales por impuesto diferido, sobre las ganancias o pérdidas netas contables de la entidad constitutiva correspondientes al ejercicio fiscal antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última (artículos 15 a 19 de la Directiva); y

- El de los impuestos pagados o impuestos cubiertos (*covered taxes*), en terminología de la Directiva, que debe interpretarse en este extremo “a la luz de cualquier orientación adicional que proporcione la OCDE, que los Estados miembros deben tener en cuenta para asegurar una identificación armonizada de los impuestos cubiertos de todos los Estados miembros y jurisdicciones de terceros países” (considerando 11).





CONSEJO DE ESTADO

A este respecto, la segunda nota de presentación del anteproyecto obrante en el expediente -aunque por referencia a aquel, claro es, y no a la Directiva- ofrece la siguiente explicación:

“Cuando el resultado de dividir todos los impuestos cubiertos ajustados de todas las entidades constitutivas del grupo radicadas en una jurisdicción, entre las ganancias admisibles netas de todas las entidades constitutivas del mismo en la jurisdicción de referencia (suma de todas las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas del grupo en la jurisdicción), sea superior o igual al 15 por ciento, no se devengará impuesto complementario alguno en dicha jurisdicción. O, dicho en otros términos, el grupo multinacional o nacional de gran magnitud no deberá satisfacer impuesto complementario alguno por operar en dicha jurisdicción, al estar sometido, en tal territorio, a una tributación efectiva de, al menos, un 15 %.

Por el contrario, cuando dicho cociente sea inferior al 15 por ciento, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente en la referida jurisdicción. En este último caso, el tipo de gravamen del impuesto complementario será la diferencia entre el 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo del grupo en la jurisdicción de referencia”¹.

¹ Una forma más desagregada de expresarlo es la que emplea la ley del Reino Unido basada en las Normas modelos de la OCDE (*Finance (No. 2) Act 2023*, de 11 de julio de 2023), cuyo párrafo 132 reza así:

“132 Effective tax rate

(1) *The effective tax rate of the standard members of a multinational group in a territory for an accounting period is determined as follows—*

Step 1

Determine, in accordance with Chapter 4, the adjusted profits for that period of each standard member of that group in that territory.

Step 2

Subtract the sum of the losses of those members of the group that made a loss in that period from the sum of the profits of those members of the group that made a profit in that period.

Step 3

If the result of Step 2 is nil or less, the effective tax rate is to be treated as 15 %. Otherwise, proceed to Step 4.

Step 4

Determine the combined covered tax balance for the standard members of the group in that territory (which may be negative).

Step 5

If that balance is nil the effective tax rate is 0 %. Otherwise, proceed to Step 6.

Step 6

Divide the combined covered tax balance by the result of Step 2.





CONSEJO DE ESTADO

En cuanto al ámbito subjetivo, la Directiva se aplica a las entidades ubicadas en la Unión que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud que alcancen el umbral anual de al menos 750 millones de euros de ingresos consolidados, a las que denomina entidades constitutivas.

Quedan excluidas de su ámbito de aplicación las entidades públicas, esto es las que no ejerzan una actividad comercial o empresarial y realicen actividades de interés general, así como las organizaciones internacionales, las organizaciones sin ánimo de lucro, los fondos de pensiones y los fondos de inversión y los instrumentos de inversión inmobiliaria cuando -en estos dos últimos casos- sean entidades matrices últimas, es decir se encuentren a la cabeza de la cadena de propiedad (puesto que se entiende, en tales supuestos, que las rentas obtenidas por esas entidades se gravan en sede de sus propietarios) (artículo 2.3).

Una parte central en el sistema le corresponde a la entidad matriz última (*ultimate parent entity*) de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud cuando posea, directa o indirectamente, una participación de control en todas las demás entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales o del grupo nacional de gran magnitud. La entidad matriz última de un grupo de empresas multinacionales debe aplicar la regla de inclusión de rentas a la parte atribuible del impuesto complementario (*allocable share of top-up tax*) en relación con todas las entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales con un nivel impositivo bajo, tanto si están ubicadas dentro como fuera de la Unión. La entidad matriz última de un grupo nacional de gran magnitud debe aplicar la regla de inclusión de rentas a la totalidad del importe del impuesto complementario (*the entire amount of top-up tax*) con respecto a sus entidades constitutivas con un bajo nivel impositivo (considerando 8).



Step 7

Except where Step 3 or 5 applies, the effective tax rate of the standard members of that group is X % where X (which will be negative if the combined covered tax balance is negative) is the result of Step 6 multiplied by 100".



CONSEJO DE ESTADO

Cuando la entidad matriz última sea una entidad excluida o esté ubicada en una jurisdicción sin una regla de inclusión de rentas admisible (las cuales se definen en el artículo 3, apartado 18, de la Directiva como aquellas reglas equivalentes a las de la Directiva o a las Normas modelo de la OCDE o que sean administradas de manera coherente con aquellas), las entidades constitutivas del grupo deben aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados a cualquier importe residual del impuesto complementario que no se hubiese sometido a la regla de inclusión de rentas. Esta aplicación se hará a través de una fórmula de atribución basada en el número de trabajadores y en los activos materiales.

La Directiva contempla todo un elenco de exclusiones de aplicación del impuesto complementario, sobre la base última del principio de proporcionalidad:

- En primer lugar, se prevé una exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica (*substance-based income exclusion*) ligada a los costes asociados a los trabajadores y al valor de los activos materiales en una jurisdicción determinada. En suma, los costes salariales y el valor neto contable de los activos fijos inmateriales ubicados en una jurisdicción se consideran rentas vinculadas a la “sustancia económica” de la actividad empresarial, cuyos riesgos de erosión de la base imponible se consideran bajos. La segunda nota resumen del anteproyecto explica que con esta exclusión se trata de “premiar” a aquellas jurisdicciones en las que el grupo opera con sustancia puesto que, con carácter general, las rentas derivadas de actividades empresariales que requieren, para su desarrollo, de medios materiales y/o humanos son las más difícilmente deslocalizables, en contraposición con las denominadas rentas pasivas.
- En segundo lugar, se tiene en cuenta el caso de los grupos de empresas multinacionales que se encuentran en la fase inicial de su actividad internacional, a fin de no desincentivar el

Q



CONSEJO DE ESTADO

desarrollo de actividades transfronterizas para los grupos de empresas multinacionales que se benefician de una fiscalidad baja en su jurisdicción nacional, donde desarrollan el grueso de sus operaciones (artículo 49). Así pues, las actividades nacionales de dichos grupos con un nivel impositivo bajo deben quedar excluidas de la aplicación de las normas durante un período transitorio de cinco años, a condición de que: (i) el grupo de empresas multinacionales no tenga entidades constitutivas en más de seis jurisdicciones; y (ii) la suma del valor contable neto de los activos materiales de todas sus entidades constitutivas ubicadas en jurisdicciones distintas de la jurisdicción de referencia no supere los 50 millones de euros. Asimismo, y con el fin de garantizar la igualdad de trato de los grupos nacionales de gran magnitud, las rentas procedentes de las actividades de dichos grupos también deben excluirse durante un período transitorio de cinco años.

- En tercer lugar, se prevé una exclusión de minimis para los grupos de empresas multinacionales o los grupos nacionales de gran magnitud que tengan un volumen de negocios medio inferior a 10 millones de euros y unas ganancias o pérdidas admisibles medias inferiores a 1 millón de euros en una jurisdicción determinada. Tales grupos de empresas multinacionales o grupos nacionales de gran magnitud no deben pagar un impuesto complementario incluso si su tipo impositivo efectivo es inferior al tipo impositivo mínimo en esa jurisdicción.
- Se excluyen, por su singularidad, las rentas procedentes del transporte marítimo.
- Se establecen, en fin, excepciones transitorias en lo relativo a la obligación formal de declaración sobre el impuesto complementario y a la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica (artículos 50 y 48, respectivamente).





CONSEJO DE ESTADO

La Directiva contiene también reglas sobre las que denomina disposiciones administrativas, esto es obligaciones de declarar y sanciones (artículos 44 y 46, considerandos 22, 23 y 25) y establece un criterio interpretativo en la aplicación de la misma (considerando 24), extremos sobre los que es necesario detenerse con alguna extensión por haber sido objeto de incorporación en el anteproyecto en los términos que después se verán.

Respecto a la declaración informativa, se explica que se hace necesario disponer de un sistema que garantice un flujo de información dentro del grupo de empresas multinacionales y hacia las Administraciones tributarias en las que estén ubicadas las entidades constitutivas. La responsabilidad principal de presentar la declaración informativa recae en la propia entidad constitutiva o sobre la entidad expresamente designada para ello. Esta información debe permitir a las Administraciones tributarias en las que estén ubicadas las entidades constitutivas evaluar la exactitud de la deuda correspondiente al impuesto complementario o al impuesto complementario nacional admisible, según proceda, mediante la aplicación de procedimientos nacionales, incluida la presentación de declaraciones tributarias nacionales. En este específico aspecto, se señala que: "La elaboración de más orientaciones en el marco para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE será útil como fuente de ilustración o interpretación a este respecto, y los Estados miembros podrían optar por incorporar tales orientaciones a su Derecho nacional" (considerando 22). Se establece un plazo de dieciocho meses para cumplir los requisitos en materia de declaración.



Acerca de las sanciones, la parte expositiva de la Directiva señala que los Estados miembros deben aplicar sanciones adecuadas, en particular a las entidades que no cumplan sus obligaciones de presentar una declaración informativa sobre el impuesto complementario y de pagar su parte del mismo. A la hora de determinar dichas sanciones, los Estados miembros deben tener especialmente en cuenta la necesidad de hacer frente al riesgo de que un grupo de empresas multinacionales no declare la información necesaria para aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados. Para hacer frente a dicho riesgo, los Estados miembros deben establecer sanciones disuasorias.



CONSEJO DE ESTADO

El considerando 24 se expresa en estos términos por lo que se refiere a la interpretación de las normas contenidas en la Directiva:

“Al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar las Normas modelo de la OCDE y las explicaciones y ejemplos que figuran en los Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Comentario a las Normas modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Pilar Dos) emitido por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como el marco para la aplicación de las reglas GloBE, en particular su régimen de protección [safe harbour rules], como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión. Dicho régimen de protección debe ser pertinente por lo que se refiere a los grupos de empresas multinacionales y a los grupos nacionales de gran magnitud”.

Por último, la Directiva (UE) 2022/2523 se refiere, en su considerando 20, a una orientación de política legislativa que resulta esclarecedora de las opciones de incorporación que se abren al legislador español. Dice así:

“Teniendo en cuenta que los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud deben pagar un nivel mínimo de impuestos en una jurisdicción determinada y para un ejercicio fiscal determinado, un impuesto complementario debe tener como único objetivo garantizar que los beneficios de dichos grupos estén sujetos al tipo impositivo efectivo mínimo en un ejercicio fiscal determinado. Por ese motivo, las normas relativas a un impuesto complementario no deben funcionar como un impuesto que grava directamente la renta de una entidad sino que deben aplicarse a los beneficios excedentarios con arreglo a un mecanismo normalizado de cálculo de la base imponible y del impuesto específico para identificar las rentas con un nivel impositivo bajo dentro de los grupos afectados y exigir un impuesto complementario que elevaría el tipo impositivo efectivo de un grupo sobre dicha renta al nivel mínimo de imposición acordado. Sin embargo, el diseño de la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados como impuestos complementarios no





CONSEJO DE ESTADO

impide que una jurisdicción aplique estas reglas en el marco del régimen del impuesto sobre la renta de sociedades establecido en su Derecho nacional”.

IV. Rango de la norma y título competencial

El anteproyecto adopta de forma adecuada el rango de ley, no solo porque muchas de sus reglas se refieren directamente a la creación de un nuevo tributo (el Impuesto Complementario) cayendo bajo reserva de ley ex artículo 31.3 de la Constitución, sino también habida cuenta de la trascendencia social y económica de la materia regulada.

Por lo que se refiere a las remisiones reglamentarias que se realizan en el texto, véase lo que se observa respecto al artículo 47 en el apartado VI de este dictamen.

El título competencial señalado por la disposición final tercera es adecuado: “La presente Ley se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución Española que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda General”.



Señala la MAIN que el anteproyecto no incide en la distribución competencial entre el Estado y las comunidades autónomas. Por su parte, el ámbito de aplicación territorial del nuevo Impuesto Complementario es todo el territorio español “sin perjuicio de los regímenes tributarios de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra” (artículo 2.2).



V. Consideraciones generales sobre el contenido del anteproyecto, en especial desde el punto de vista de su ajuste al derecho internacional (Normas modelos de la OCDE, Convenio Multilateral BEPS) y de la incorporación al derecho interno de la Directiva (UE) 2022/2523

El anteproyecto de ley por la que se crea el Impuesto Complementario (un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud) introduce en el ordenamiento español un nuevo tributo con dicha denominación.

La creación de este tributo obedece, según se ha visto con detalle, a lo establecido por la OCDE en sus llamadas Normas modelo para evitar la erosión de la base imponible, a los compromisos internacionales asumidos por España al ratificar el Convenio Multilateral BEPS (acaso por ello el artículo 3 de la ley proyectada recuerda -lo que de otro modo sería completamente superfluo- que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española") y a la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 directamente inspirada por las citadas Normas modelo de la OCDE.

Todo este bloque normativo de derecho internacional y de la Unión Europea se dirige a un objetivo de política legislativa común, que las repetidas siglas BEPS reflejan bien: evitar que los grandes grupos multinacionales, muy diversificados a través de filiales situadas en diversas jurisdicciones, erosionen la base imponible de su tributación sobre beneficios empresariales y en definitiva trasladen tales beneficios a países con bajo nivel impositivo con objeto de eludir dicha tributación.

Como ya se ha dicho, la evolución jurídica a escala global ha sido testigo en esta materia de un giro que puede calificarse de trascendental. De los convenios bilaterales de doble imposición se ha pasado a un escenario multilateral en el que se ven implicadas una gran mayoría de las jurisdicciones existentes. La





CONSEJO DE ESTADO

traslación de este movimiento a las categorías jurídicas propias de la Unión Europea y, más aún, a las de los Estados titulares de la soberanía tributaria sobre su propio territorio, se enfrenta a no pocas dificultades en el momento de su encuadre con algunas de las instituciones y de las garantías presentes en los derechos tributarios nacionales.

La base jurídica de la Unión Europea para actuar en la materia se localiza en el principio de subsidiariedad ampliamente entendido, atenuado o corregido por el de proporcionalidad, como explica el considerando 33 de la Directiva (UE) 2022/2523: "Dado que el objetivo de la presente Directiva, a saber, crear un marco común para un nivel mínimo global de imposición dentro de la Unión sobre la base del enfoque común contenido en las Normas modelo de la OCDE, no puede ser alcanzado de manera suficiente por cada Estado miembro por sí solo, ya que la actuación independiente de los Estados miembros entrañaría un mayor riesgo de fragmentación del mercado interior y puesto que es fundamental adoptar soluciones que funcionen para el mercado interior en su conjunto, sino que, debido a la magnitud de la reforma relativa al mínimo global de imposición, puede lograrse mejor a escala de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo".

La obligación del Reino de España de transponer dicha Directiva incurre ya en un retraso cuyas circunstancias y motivos se han explicado de forma detallada en la carta de respuesta a la Carta de Emplazamiento de la Unión Europea, pero que no debe ser óbice para que se proceda a la mayor brevedad a la incorporación de estas normas a nuestro ordenamiento interno.

Q

La valoración global de la ley proyectada es por tanto positiva en cuanto supone el cumplimiento de dicho deber (disposición final cuarta del anteproyecto), si bien la urgencia en transponer el derecho de la Unión Europea y en cumplir los compromisos internacionales de España no debe ser sinónimo de pérdida de calidad legislativa ni de rigor en cuanto a las garantías de legalidad y acierto que implica siempre la creación de un nuevo tributo, menos aún de uno



CONSEJO DE ESTADO

con las potentes implicaciones económicas y las aristas jurídicas que presenta el novedoso Impuesto Complementario. A este respecto, el anteproyecto hace un esfuerzo notable y consigue loables resultados si bien, como juicio de conjunto, ha de afirmarse también que la regulación del nuevo impuesto por parte del anteproyecto resulta en general poco clara, farragosa y necesitada de mucha mayor precisión en el uso de ciertos conceptos clave.

Respecto a la técnica legislativa seguida, abundan en la ley proyectada referencias y remisiones internas que se usan de forma muy reiterativa en ocasiones y hacen compleja y dificultan la lectura. Muchas de ellas no serían estrictamente necesarias. En bastantes ocasiones las remisiones o referencias se hacen a artículos de la Directiva (UE) 2022/2523 cuando existen preceptos en la ley proyectada que contienen su transposición. Por ejemplo, el artículo 47.5 del anteproyecto se refiere al artículo 52 de la Directiva cuando este está transpuesto por el artículo 58 del propio anteproyecto. Se considera preferible en estos casos hacer la correspondencia, siempre que sea necesaria u oportuna, al artículo de la ley en lugar de hacerlo al precepto correspondiente de la Directiva.

Por lo demás, la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 se considera completa, sin perjuicio del desarrollo reglamentario que se habilita en aspectos concretos. Se sigue de cerca el texto de la Directiva y se emplea la técnica casi mimética en la reproducción de muchos artículos de la norma comunitaria, práctica que, aun habiéndose convertido en habitual, no resulta ser la mejor y sería mucho más ventajoso hacer un ajuste adaptado a los conceptos del derecho interno.



En este caso, la dificultad de realizar este ajuste al derecho nacional alcanza cotas muy altas. Piénsese ante todo en el objetivo mismo del nuevo impuesto, un objetivo que se califica de político en el apartado II de la exposición de motivos, distorsionando el sentido de la expresión “*policy objectives*” empleada por el considerando 11 de la Directiva, más propiamente traducible como objetivos de política legislativa. Tal finalidad es alcanzar un mínimo de imposición global en relación con los tipos del impuesto que grave los beneficios empresariales, lo que plantea de entrada dos dificultades de calado: (i) de una parte, la dificultad de regular *unilateralmente* la consecución de un mínimo *global* (esta primera traba



CONSEJO DE ESTADO

redunda, a su vez, en otras decisiones que llevan a “cualificar” la nueva figura impositiva para “salvaguardar la potestad tributaria española”: así, la regulación sobre qué es un impuesto complementario nacional admisible y el cumplimiento de la legislación sobre los llamados “puertos seguros”); y (ii) de otra, la configuración misma en derecho interno de la nueva figura impositiva.

Se atiende a continuación a cómo quedan regulados ambos extremos en el anteproyecto, empezando por el segundo de ellos.

Ante todo, la ley proyectada crea un nuevo tributo: el Impuesto Complementario (con mayúscula). El hecho imponible de este tributo viene configurado por la obtención de rentas de las entidades constitutivas de grupos multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud que radiquen en territorio español. La magnitud se considera tal cuando las entidades tienen una cifra de negocios igual o superior a 750 millones de euros de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última en, al menos, dos de los cuatro ejercicios inmediatamente anteriores.

Aun cuando el hecho imponible parece adolecer de cierta vaguedad, no es así teniendo en cuenta que, para gravar los beneficios empresariales de forma acorde con el objetivo de política legislativa antes indicado, la configuración del elemento objetivo del hecho imponible se basa en presupuestos genéricos (realidades económicas susceptibles de interpretación) y complejos (renta como beneficio o ganancia neta percibida en varias jurisdicciones, devengada de acuerdo con diversos criterios y contabilizada según normas diferentes).

9

Por ello, el nuevo tributo no es un impuesto complementario al impuesto sobre sociedades existente en nuestro derecho. A diferencia de este, el impuesto proyectado grava realidades económicas genéricas (ganancias admisibles o cualificadas, generadas incluso en otras jurisdicciones que dan al concepto renta o beneficio su propia significación) y -esto es lo decisivo- porque en virtud del mismo se tributa en virtud de la *atribución* de tales beneficios a un determinado grupo de sociedades, con matriz o entidades constitutivas ubicadas en la jurisdicción española, cuyo nivel de tributación se considera bajo desde el



CONSEJO DE ESTADO

punto de vista de las políticas tributarias internacionalmente consensuadas y exigidas por la Unión.

El impuesto complementario (con minúsculas) no es, pues, en rigor, un tributo, sino más propiamente *una cantidad adicional de imposición* que, con la finalidad de gravar efectivamente ganancias imponibles de los grupos empresariales internacionales, encuentra diversas formulaciones en los derechos nacionales. En estos se abre una opción que -en este caso sí- ha seguido el legislador español al crear, como expresión propia, un *impuesto complementario nacional admisible*.

Esta concatenación de adjetivos solo puede ser rectamente entendida si se atiende a la primera de las vertientes que antes se mencionaban, esto es si se considera que el impuesto complementario previsto en la Directiva y diseñado según las llamadas reglas GloBE constituye un paso más en los llamados sistemas de imputación de rentas que han servido histórica y típicamente para solventar el problema de la imposición de grupos multinacionales.

Supone en efecto un paso ulterior porque no solo hay imputación de rentas (impuesto complementario primario o regla de inclusión de rentas) sino que se crea, además, un sistema residual de exacción de beneficios insuficientemente gravados (impuesto complementario secundario o regla del mismo nombre). Así como la segunda de estas reglas funciona con gran sencillez, cuando sea necesario emplearla (se gravan beneficios o rentas hasta el tipo aplicable a las entidades constitutivas de la jurisdicción en cuestión), la regla de inclusión de rentas viene precedida de un trabajo sofisticado de determinación de la base imponible según ganancias o pérdidas admisibles (*i. e.* cualificadas o jurídicamente seleccionadas) a efectos de la aplicación de este impuesto, y ello tanto en la jurisdicción de la entidad matriz del grupo como en las jurisdicciones tributarias de cada una de las entidades constitutivas del mismo. En otras palabras: el sistema de las reglas GloBE, como sistema internacional basado en opciones de ejercicio asimétricas por parte de jurisdicciones con un nivel impositivo aceptable o con un nivel impositivo bajo, deja un hueco de





CONSEJO DE ESTADO

determinación relativo a en qué países van a ser gravadas determinadas ganancias de los grupos internacionales de gran magnitud.

El legislador español, para tratar de ocupar tal hueco (como confesadamente y de forma acertada describe la segunda nota de presentación del anteproyecto), por una parte, se dota de las reglas propias de un impuesto complementario primario y de un impuesto complementario secundario en los términos que luego se verán y, además, por otra parte, instrumenta un impuesto complementario nacional admisible. Esto es, en ejercicio de su soberanía fiscal, opta por gravar a todas las entidades constitutivas de los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud que radiquen en territorio español cuando la tributación efectiva de los referidos grupos, calculada para el territorio español y para el período impositivo, sea inferior al 15 %.

Por ello, afirma dicha nota que: "Si en España no se llegase a implementar un impuesto complementario nacional admisible, el impuesto complementario correspondiente a dichas entidades constitutivas radicadas en territorio español sería atribuido y exigido por aquellas otras jurisdicciones en las que radiquen aquellas entidades matrices, ya sean matrices intermedias o la entidad matriz última del grupo multinacional, que ostenten la titularidad de las participaciones representativas del capital o de los fondos propios de las entidades constitutivas radicadas en España, mediante la aplicación de un impuesto complementario primario (regla de inclusión de rentas), siempre y cuando la jurisdicción en la que radiquen los socios (entidades constitutivas titulares de las participaciones en las entidades españolas) hubiera implementado en su ordenamiento interno una regla de inclusión de rentas admisible".

9

Es más, puesto que, con la finalidad de reducir los costes de cumplimiento y las cargas administrativas, la regulación BEPS contempla la posibilidad de que los grupos puedan aplicar "puertos seguros" que les permitan no realizar los cálculos del tipo impositivo efectivo de cada una de las jurisdicciones en las que opera, considerando que el impuesto complementario correspondiente a la misma es nulo, siempre que cumplan los estándares y las condiciones previstas en un acuerdo internacional sobre puertos seguros



CONSEJO DE ESTADO

(básicamente, puerto seguro basado en información país por país y puerto seguro basado -precisamente- en un impuesto complementario nacional admisible), la misma nota del órgano directivo proponente concluye que:

“Resulta esencial (...) obtener la calificación de “admisible”, tanto de nuestra regla de inclusión de rentas como de nuestra regla de beneficios insuficientemente gravados, así como la calificación de “puerto seguro” de nuestro impuesto complementario nacional, con el fin de evitar que España pueda tener la consideración de jurisdicción con un nivel impositivo bajo, inferior al 15 %, y de evitar que cualquier imposición complementaria pueda dejar de ser percibida en España, debiendo ser exigida y recaudada por otra jurisdicción”.

En suma, la ley proyectada resulta necesaria en cuanto obedece al deber de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 a nuestro ordenamiento interno, pero la terminología y método empleados son susceptibles de mejora en los términos que a continuación se observan.

VI. Observaciones a la memoria del análisis de impacto normativo

1.- Impacto económico

Como se ha visto, la memoria normativa del anteproyecto ofrece un análisis cuantitativo del número de grupos internacionales y nacionales de gran magnitud a los que previsiblemente resultará de aplicación la nueva regulación. Aunque ya se vio, debe recordarse que se afirma a este respecto lo siguiente:

“De conformidad con las estimaciones efectuadas por la Agencia Tributaria, el Anteproyecto de Ley podría afectar a un total de 126 grupos con matriz española que declararon el modelo 231 en 2020, de los cuales el 90 por ciento (113) se vería afectado en algún grado por la aplicación de la tributación mínima. De estos, 41 serían por la tributación inferior a la mínima en la jurisdicción España (con un tipo medio efectivo de 6,21 por ciento), y 109 grupos españoles, que en gran parte incluyen a los anteriores, tendrían que liquidar,

Q



CONSEJO DE ESTADO

además, impuesto complementario en otras jurisdicciones, con un tipo medio efectivo del 5,14 por ciento.

Asimismo, en relación con los grupos nacionales de gran magnitud, es este un colectivo que, de acuerdo con las estimaciones realizadas, estaría compuesto por 30 grupos que concentran 385 filiales que consolidan fiscalmente en el modelo 220. Solo 10 de los 30 grupos de dicho colectivo estarían afectados por el presente Anteproyecto, con un tipo medio efectivo del 9,2 por ciento.

Por último, los grupos multinacionales con matriz extranjera y filiales en España se han estimado en un número total de 2.526 grupos, de los cuales 707 (el 28 por ciento) estarían afectados por este Anteproyecto en España con tipo medio efectivo del 2,56 por ciento”.

La MAIN explica que este impacto se verá atemperado por factores de un doble orden:

1.º) Porque, aunque “se verán afectadas las matrices y filiales españolas que pertenezcan a algunos de esos grupos, y hayan soportado en alguna jurisdicción una tributación efectiva inferior al tipo impositivo mínimo (15 por ciento), debiendo soportar un impuesto complementario por la diferencia, [s]in embargo, del acuerdo alcanzado a nivel internacional (OCDE y Unión Europea) para garantizar una tributación mínima global, cabe esperar que esos efectos sean compartidos con las demás jurisdicciones que adoptarán una normativa equivalente al presente Anteproyecto de Ley”. La expresión subrayada genera no pocas dudas, puesto que, tal y como acaba de explicarse, el anteproyecto pone buen cuidado en ejercer al máximo la capacidad tributaria que le otorga la normativa BEPS evitando, con razón, que cualquier imposición complementaria pueda dejar de ser percibida en España cuando existen fundamentos para ello.





CONSEJO DE ESTADO

2.º) En segundo término, se afirma que se han adoptado medidas específicas para paliar la complejidad y novedad del sistema:

- el Impuesto Complementario no se devengará en los tres primeros años si se cumplen ciertos umbrales con base en la información contenida en el informe país por país, informe que ya presentan los grupos afectados por el anteproyecto.
- el Impuesto Complementario no se exigirá en los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo de empresas multinacionales.
- el Impuesto Complementario no se exigirá en los cinco primeros años a partir del primer día del ejercicio fiscal en el que el grupo nacional de gran magnitud entre en el ámbito de aplicación de la ley por primera vez.

Con todo, ninguna de estas razones es suficiente para dejar de estimar con el máximo rigor posible el impacto económico y presupuestario que se derivará previsiblemente de la ley proyectada. Más en particular, debe mostrarse numéricamente la recaudación que espera obtenerse de las entidades sujetas, a saber, al menos las siguientes: 41 entidades matrices últimas de nacionalidad española que tributan por debajo del 15 % exigido (en concreto, a un tipo medio efectivo del 6,21 %); 707 filiales de entidades matrices últimas de nacionalidad extranjera que tributan muy por debajo del 15 % exigido (en concreto, a un tipo medio efectivo del 2,56 %) y 10 grupos nacionales de gran magnitud que consolidan fiscalmente en el modelo 220 y que tributan por debajo del 15 % exigido (en concreto, con un tipo medio efectivo del 9,2 %).



Estas estimaciones deben figurar en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto, como garantía de acierto y legalidad de la futura ley.

2.- Otros impactos

Debe tenerse en cuenta que el impuesto de sociedades -aun cuando, ciertamente, el Impuesto Complementario sea figura impositiva separada



CONSEJO DE ESTADO

de aquél- se tiene en cuenta, en concreto un 0,7 % de su cuota íntegra, para subvencionar actividades generales consideradas de interés social, en los términos de la disposición adicional centésima tercera de la Ley 11/2020 y del Real Decreto 821/2021.

No es ajena, por tanto, la nueva figura impositiva a la lucha contra las desigualdades ni, menos aún, a las que se producen entre la juventud y la infancia.

La MAIN debería contener, por tanto, una valoración de estos impactos.

3.- Evaluación “ex post”

Resulta altamente conveniente que se prevea una evaluación “ex post” de la aplicación de la ley proyectada, el cual se dice por la MAIN que no está previsto. Es criticable que no haya estimación previa ni posterior. Sin datos no puede haber control de eficacia.

VII. Observaciones al texto del anteproyecto

1.- Parte expositiva

El apartado III de la exposición de motivos del anteproyecto lleva a cabo la descripción a la que se ha hecho referencia *supra* (sobre la existencia de un impuesto complementario primario y secundario, y la opción de instrumentar como parte del primero un impuesto complementario nacional admisible), afirmando que:



“La configuración del Impuesto Complementario se sustenta sobre tres expresiones, las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario”.



CONSEJO DE ESTADO

Esta denominación se repite al comienzo del artículo 15: “1. La base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, ya sea en la expresión del *impuesto complementario nacional* o en la del *impuesto complementario primario*, en el periodo impositivo, será...”.

El concepto de “expresiones” de un impuesto es completamente ajeno al ordenamiento tributario español y no aparece, como tal, en la regulación de ninguna de las figuras de nuestro sistema impositivo.

Por lo demás, la referencia más detenida a esta cuestión se encuentra en el artículo 1, apartado 2, del anteproyecto de ley, el cual establece que: “2. La presente Ley tiene por objeto regular un Impuesto Complementario que garantice una imposición efectiva mínima de las rentas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, previstas en el apartado 1 del artículo 6 de esta Ley, obtenidas en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, *en forma de: ...*”.

Por todo ello, sería conveniente sustituir el nombre “expresiones” del Impuesto Complementario por el de formas o modalidades de dicho impuesto.

2.- Artículo 1.1, segundo párrafo

A) El precepto analizado reza de esta manera:



“Esta Ley se interpretará atendiendo fundamentalmente a las Normas Modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en relación con los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, en lo sucesivo Normas modelo de la OCDE, vigentes en el momento del devengo del impuesto, y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea”.

El órgano proponente fundamenta su decisión de introducir esta norma en el anteproyecto sobre la base de lo dispuesto en diversos



CONSEJO DE ESTADO

considerandos de la Directiva, concretamente en los considerandos 6, 11, 22, 24 y 27 de la Directiva (UE) 2022/2523.

Es de notar, por lo pronto, que cuatro de estos cinco considerandos hacen referencia a criterios interpretativos específicos sobre determinadas materias o incluso a materias que no guardan analogía con la cláusula interpretativa introducida por el anteproyecto. Así:

- El considerando 6 se refiere en términos generales a la necesidad de “aplicar las Normas modelo de la OCDE acordadas por los Estados miembros de manera que se aproximen lo más posible al acuerdo mundial, a fin de garantizar que las normas aplicadas por los Estados miembros en virtud de la presente Directiva sean admisibles en el sentido de las Normas modelo de la OCDE”, lo cual, como es claro, nada tiene que ver con la cuestión ahora examinada.
- El considerando 11 *“in fine”* señala que: “En lo que respecta a los impuestos cubiertos, la presente Directiva debe interpretarse a la luz de cualquier orientación adicional que proporcione la OCDE, que los Estados miembros deben tener en cuenta para asegurar una identificación armonizada de los impuestos cubiertos de todos los Estados miembros y jurisdicciones de terceros países”. Por tanto, se trata de una llamada limitada y -lo que es más importante, como después se desarrollará- una llamada que se hace a los Estados miembros para que aseguren en su labor de transposición una identificación armonizada de qué impuestos se consideran cubiertos y cuáles no, pero en modo alguno se les impone seguir interpretando en sus ordenamientos internos la noción de *covered taxes* con arreglo a sucesivos criterios emanados de la OCDE.
- Del mismo modo, el considerando 27 pone de relieve que los Estados miembros deben utilizar las orientaciones del Marco Inclusivo para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE como referencia para la atribución de dichos impuestos cubiertos.





CONSEJO DE ESTADO

- En fin, el considerando 22 contiene una específica llamada a la interpretación en materia de declaración informativa, al señalar que: "La elaboración de más orientaciones en el marco para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE será útil como fuente de ilustración o interpretación a este respecto, y los Estados miembros podrían optar por incorporar tales orientaciones a su Derecho nacional".

Por tanto, es sin duda el considerando 24 el que marca la pauta a este respecto afirmando que: "Al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar las Normas modelo de la OCDE y las explicaciones y ejemplos que figuran en los Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Comentario a las Normas modelo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Pilar Dos) emitido por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como el marco para la aplicación de las reglas GloBE, en particular su régimen de protección, como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión. Dicho régimen de protección debe ser pertinente por lo que se refiere a los grupos de empresas multinacionales y a los grupos nacionales de gran magnitud".



Ante todo, se observa una cierta confusión en la interpretación de los considerandos de la Directiva. Estos van dirigidos a los Estados miembros a la hora de transponer la Directiva en sus leyes internas y es ahí donde esos elementos contextuales de la OCDE deben actuar para ser debidamente trasladados al texto de la ley o del ordenamiento nacional. Cuando el considerando 24 de la Directiva (UE) 2022/2523 dice que "al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar las Normas modelo de la OCDE y las explicaciones y ejemplos que figuran (...) como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión" se está refiriendo a la fase de transposición y a la relación Directiva-ley, no a la fase interna de aplicación de los preceptos de la ley.



CONSEJO DE ESTADO

Esto resulta más claro de la redacción del considerando 27 de la Directiva, cuando dice que “es esencial garantizar una aplicación coherente de las normas establecidas en la presente Directiva con respecto a cualquier jurisdicción de un tercer país que no transponga las normas del acuerdo global y cuyas normas nacionales no puedan ser equiparadas a una regla de inclusión de rentas admisible. En ese contexto, es necesario elaborar una metodología común para atribuir importes, que se considerarían como impuestos cubiertos con arreglo a las normas del acuerdo global, a entidades de un grupo de empresas multinacionales que estarían sujetas al impuesto complementario de conformidad con las normas de la presente Directiva. A tal fin, los Estados miembros deben utilizar las orientaciones del marco para la aplicación de las reglas GloBE de la OCDE como referencia para la atribución de dichos impuestos cubiertos”.

Pero, además de lo anterior y decisivamente, no debe olvidarse el juego estricto de los principios de reserva de ley y de legalidad tributaria presentes en nuestro ordenamiento.

En tal sentido, ya la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 185/1995, de 14 de diciembre [ECLI:ES:TC:1995:185], F.J. 3, afirmó lo siguiente:

“3. El art. 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales -en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas-, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de "prestación patrimonial de carácter público". Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los "tributos" y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 C.E.); sin embargo no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría -impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no





CONSEJO DE ESTADO

considerar como sinónimas la expresión "tributos" del art. 133.1 C.E. y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del art. 31.3 C.E.

Esta constatación condiciona la forma en la que, desde la perspectiva constitucional propia de este proceso, debe abordarse la tarea de precisar el alcance de ese concepto de prestación patrimonial de carácter público que constituye el objeto de la reserva de ley tributaria. En efecto, cegada la posibilidad de recurrir para este menester al contenido de las categorías tributarias preexistentes, se impone la necesidad de construir ese concepto a partir de la función que dicha reserva desempeña en el ordenamiento constitucional.

Como hemos declarado en múltiples resoluciones, el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). *En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes.* Por ello mismo, cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha.

La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público".



CONSEJO DE ESTADO

Por su parte, la STC 135/2018, de 13 de diciembre [ECLI:ES:TC:2018:135] se ha referido en estos términos al principio de seguridad jurídica y al de reserva de ley, respectivamente, en sus FF.JJ. 5 y 6:

“5. Desde el punto de vista gramatical, el término “seguridad” denota certeza, certidumbre, pero también confianza o previsibilidad. Si tales cualidades se proyectan sobre el ámbito de lo jurídico, *podremos definir la seguridad jurídica como la certeza de la norma que hace previsibles los resultados de su aplicación*. Sendos aspectos —certeza y previsibilidad— se encuentran íntimamente vinculados. Muestran las dos vertientes objetiva-subjetiva, definitorias de la seguridad jurídica, que aparecen reflejadas en la doctrina del Tribunal Constitucional, cuando afirma que la seguridad jurídica debe ser entendida desde un plano objetivo como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1); pero además, desde una perspectiva subjetiva como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). *El primero de los aspectos se concreta en que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas* (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). *La previsibilidad del resultado aplicativo de la norma depende por tanto de la labor del legislador*. En suma, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeron confusión o dudas en sus destinatarios que generan una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15) (STC 120/2012, de 4 de junio, FJ 3).

(...)

6. Delimitado el contenido y alcance del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), es preciso examinar —como hemos adelantado en el



CONSEJO DE ESTADO

fundamento cuatro— si operan y en qué modo lo hacen los principios de reserva de Ley Orgánica del estatuto jurídico de los jueces y magistrados y de inamovilidad en las exigencias de certeza, certidumbre, confianza y previsibilidad propios del principio de seguridad jurídica.

a) *El principio de reserva de Ley entraña desde un punto de vista positivo “una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo” (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4).*

Con carácter general la Constitución establece la exigencia de que determinadas materias estén configuradas por la ley. En ocasiones dirige un mandato genérico al legislador para que regule una materia, institución, organización, derecho u obligación, utilizando el verbo “regulará” [arts. 8.2, 17.4, 20.1 d), 20.3, 24.2, 32.2, 36, 51.3, 52, 54, 76.2, 87.3, 92.3, 105, 107, 116.1, 117.5, 132.1, 132.3, 136.4, 140 y 165 CE]; “establecerá” (arts. 13.4, 17.3, 19, 27.7 y 10, 28.2, 35.2, 43.2, 51.1, 68.1, 70.2, 98.1, 98.4, 103.3, 106.2, 122.2 y 3, 124.3, 126, 127.1 y 2, 129.1, 148.1.22, 150.1 y 151.1 CE); “deberá establecer” (art. 133.1 CE). En otras ocasiones el mandato que se dirige al legislador parece tener un mayor grado de precisión y concreción, al imponer que la ley “determinará”: “el plazo máximo”, “las causas”, “el ámbito normativo”, “las funciones”, “el ámbito territorial”, “el estatuto jurídico de los jueces y magistrados de carrera”, “las personas y órganos” (arts. 17.4, 70.1, 82.4, 104.2; 116.2, 122.1 y 162.2 CE respectivamente). Ciertamente la reserva de ley orgánica, introducida en el artículo 122.1 CE en relación con el “estatuto jurídico de jueces y magistrados” no puede entenderse desligada de los términos en los que aparece formulada en la Constitución y del contexto en el que se inserta. El Constituyente ha impuesto a la LOPJ el mandato de determinar, delimitar, concretar y precisar, el estatuto jurídico de los jueces y magistrados, que integran el “poder judicial”. La reserva de Ley impone al legislador, además de promulgar esa LOPJ, regular efectivamente en ella la materia objeto de la reserva. Esa obligación que se residencia en el legislador es coherente con la exigencia constitucional de que sea la Ley, la que establezca las





CONSEJO DE ESTADO

causas y garantías, por las que un juez o magistrado puede ser separado, suspendido, trasladado o jubilado (art. 117.2 CE)".

A la vista de lo anterior, una previsión como la contenida en el párrafo segundo del artículo 1.1 del anteproyecto choca con los principios de previsibilidad -seguridad jurídica- y legalidad tributaria -reserva de ley-, al dejar indeterminada, en manos de una fuente de derecho ajena a nuestro ordenamiento (no se trata del Convenio Multilateral BEPS, ratificado por España) y, por añadidura, completamente incierta en cuanto a su vigencia temporal ("los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea") la aplicación de las normas contenidas en la Ley del Impuesto Complementario.

Desde luego, tal vulneración de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica sería indudable cuando se tratase de una interpretación "*contra legem*", pero, incluso en casos de una aplicación interpretativa "*praeter legem*", ya fuera ensanchando el ámbito de aplicación de la ley por vía interpretativa ya estableciendo un sentido más estricto o restrictivo de los conceptos presentes en aquella, resultaría inaceptable tal resultado, más aún cuando este se establece como el criterio de interpretación fundamental de la norma.

Por tanto, debe suprimirse el párrafo segundo del artículo 1.1 del anteproyecto.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

9

B) Por lo demás, no ignora el Consejo de Estado que esta regla interpretativa ha sido patrocinada como parte de una interpretación dinámica que -se dice- resulta fundamental en esta materia habida cuenta del rápido sucederse de nuevos criterios de aplicación y de la necesaria flexibilidad en la puesta al día de tales criterios.



CONSEJO DE ESTADO

Como es lógico, nada impide que el intérprete de las normas, también evidentemente de las contenidas en la ley proyectada, acuda al “sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas” (artículo 3.1 del Código Civil), pero ello no equivale a incorporar dinámicamente tales criterios en el cuerpo de la ley interpretada ni menos aún puede permitirse que lo incorporado vía interpretativa sean conceptos tan vagos como los derivados de los “demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea”.

Si de algún modo se quisieran introducir específicos criterios interpretativos, publicados como comentarios o guías administrativas emanados de la OCDE en extremos de esta regulación especialmente necesitados de aclaración puntual², el modo más idóneo de hacerlo sería introducirlos en nuestro ordenamiento interno a través de órdenes ministeriales o de resoluciones específicamente habilitadas al efecto para ello.

En relación con este último aspecto, debe tenerse en cuenta la observación que se formula a la disposición final quinta del anteproyecto.



² Las Guías Administrativas publicadas por la OCDE comprenden diversos aspectos de la regulación BEPS, tales como:

- Guía Administrativa sobre el Pilar Dos (1 de febrero de 2023):
<https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>
- Guía Administrativa sobre obligaciones de información (13 de julio de 2023):
<https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>
- Guía Administrativa sobre Puertos Seguros (15 de febrero de 2022):
<https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>
- Guía Administrativa sobre implementación del Informe País por País (actualizada a 13 de septiembre de 2022): <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>
- Guía Administrativa sobre Precios de Transferencia (20 de enero de 2020):
<https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.pdf>



3.- Artículo 5

Este precepto recoge las definiciones de los términos más empleados por el anteproyecto, en línea con las previstas en la Directiva.

Con ello, la ley proyectada se aparta de ciertas alegaciones que reclamaban la utilización de una terminología alineada con la que usa la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como en otras normas tributarias, para evitar confusiones. No obstante, motivos de técnica tributaria desaconsejan aceptar esta observación dado que precisamente esta diferente terminología diferencia el Impuesto Complementario de otras figuras tributarias en las que los términos no tienen por qué coincidir.

Con todo, debe observarse que faltan algunas definiciones para el buen entendimiento de las previsiones del texto: “expresiones” -exposición de motivos y artículo 15-; jurisdicción -exposición de motivos; artículo 25.1-; sustancia económica -artículos 14 y 54- o casa central -artículo 25.3.b)-.

Por otra parte, los términos de lo definido se apartan en ocasiones de la definición contenida en la Directiva (UE) 2022/2523, aportamiento que debería ser justificado en cada caso por el órgano proponente. Así, por ejemplo:

- En la noción de “entidad matriz intermedia” (artículos 3.20 de la Directiva y 5.12 del anteproyecto), la ley proyectada añade al final: “... o una entidad de inversión de seguros”.
- Algo semejante sucede en la definición de “entidad matriz parcialmente participada” (artículos 3.22 de la Directiva y 5.13 del anteproyecto), donde el anteproyecto introduce la mención a: “... o [que no tenga la consideración de] entidad de inversión de seguros”.
- En la definición de “grupo”, el artículo 3.3.a) de la Directiva se refiere a: “... incluida cualquier entidad que pueda haber sido excluida de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última

9



CONSEJO DE ESTADO

basándose únicamente en su pequeño tamaño, en motivos de importancia relativa o porque se posea para la venta...”, expresiones que se sustituyen en el artículo 5.24.a) por “su tamaño” o “se mantenga para la venta”, respectivamente.

- Finalmente, el artículo 5.36 del anteproyecto añade a la definición de “participación de control” contenida en la Directiva esta presunción: “Se considera que un fondo soberano que cumple la definición de entidad pública, en los términos del punto 16 de este artículo, no es titular de participaciones de control”.

4.- Artículo 16

Frente a la solicitud formulada en algunas alegaciones de que este artículo contuviera una lista con todas las figuras impositivas o tributarias españolas que pudieran tener cabida en la definición de “impuestos cubiertos” a los efectos de la ley (entre otras, el gravamen temporal de las entidades de crédito o el gravamen temporal energético o los impuestos comprendidos en el ámbito de la red de aplicación de convenios de doble imposición suscritos por España con cláusula de intercambio de información), el artículo 16 del anteproyecto presenta una formulación conceptual a través de definiciones de diversos supuestos incluidos en dicho concepto, además de realizar una delimitación negativa del mismo por medio de determinaciones de no inclusión. Transpone el artículo 20 de la Directiva replicando su estructura y siguiendo de cerca la redacción de esta, únicamente con leves modificaciones en el lenguaje ajustadas a la terminología más común en la legislación interna y cambiando las remisiones a otros preceptos pertinentes según su ubicación en la ley en anteproyecto.

En la MAIN, la Dirección General de Tributos justifica esta opción dado que determinar si una figura tributaria concreta cumple o no los requisitos de la definición de impuesto cubierto requiere de un análisis individualizado, atendiendo a su configuración jurídica y, fundamentalmente, por la imposibilidad de enumerar de forma exhaustiva todas las categorías que pudieran cumplir los requisitos de la definición.



CONSEJO DE ESTADO

El Consejo de Estado comparte este criterio, especialmente por la vocación de duración indefinida de la ley, lo cual avala la conveniencia de una referencia dinámica a los tributos que cumplan los requisitos previstos, opción preferible a la de listado estático por la posible desactualización del texto legal y consiguiente necesidad de cambiarlo.

5.- Artículo 17

El apartado 5 de este precepto contiene un notable desarrollo respecto de la previsión del artículo 22.5 de la Directiva, refiriéndose en particular a la diferencia entre el importe de los impuestos cubiertos ajustados esperados y el de los impuestos cubiertos ajustados. En su párrafo tercero prevé que el ejercicio de la opción prevista en este apartado -entre la declaración de impuesto complementario adicional por la diferencia en ese período impositivo o en otro posterior- es irrevocable y será de aplicación en todos los períodos impositivos siguientes hasta que la diferencia a que se refiere el párrafo anterior haya sido integrada en su totalidad en los períodos impositivos siguientes como impuesto complementario adicional.

Luego, el artículo 48 del anteproyecto, que regula de forma general el “ejercicio de las opciones”, reitera en su apartado 3 el régimen de la opción prevista en el artículo 17.5.

Si se opta por establecer un precepto general con el régimen de todas las opciones incluidas en relación con diversos supuestos previstos en el anteproyecto (el artículo 48), se considera preferible que sea ahí donde se incluya su respectivo régimen jurídico completo. Para evitar duplicidades, en los preceptos específicos donde se admite cada opción, bastaría incluir la referencia al artículo general, no a la inversa. Esta observación es aplicable a otros supuestos de opciones previstos en artículos posteriores (p. ej. artículo 33.1).



6.- Artículo 22

El único artículo del título VI prevé la forma de determinación del tipo impositivo efectivo. En concreto, señala que el tipo impositivo efectivo de un grupo



CONSEJO DE ESTADO

multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, para cada período impositivo y para cada jurisdicción en la que existan ganancias admisibles netas, “será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados entre las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, expresado en términos porcentuales, redondeado a cuatro decimales”. A continuación, se definen ambos términos del cociente.

Este artículo sigue de forma aproximada las previsiones del artículo 26 de la Directiva. No obstante, a diferencia de este último, no incluye fórmulas. Esta opción es válida al estar claramente descrita en palabras la operación divisoria que procede realizar, así como especificados el numerador y el denominador (la MAIN indica que, por cuestiones de técnica legislativa, se ha optado por describir en palabras los cálculos y no incluir ecuaciones en la norma, lo que es más coherente con la práctica normativa española). Se observa que el cociente se expresará en términos porcentuales y, más allá de lo que dice la Directiva, se establece que “será redondeado a cuatro decimales”. No hay una justificación de dicha previsión -no procedente de la Directiva- en la MAIN, que sería conveniente que la incluyera. En todo caso, aunque es posible redondear un porcentaje a cuatro decimales y será más ajustada la cantidad resultante de su aplicación, esta última -expresada en euros- seguirá las reglas habituales ante Hacienda de redondeo a dos decimales, entre otras razones porque la subdivisión del euro llega hasta el céntimo y no más.

Por otra parte, desde un punto de vista sistemático, resulta extraño que la definición del numerador figure como último párrafo del apartado 1, en tanto que la definición del divisor constituya un apartado 2 independiente. Esta subdivisión es reflejo de la sistemática del artículo 26.1 de la Directiva que, sin embargo, como se ha dicho incluye una fórmula. No existiendo esta en el precepto del anteproyecto, parece más lógico asignar un apartado propio a la determinación de los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas.



7.- Artículo 23

Dado que este artículo solo contiene un único apartado, debe eliminarse la numeración de este como 1.



CONSEJO DE ESTADO

8.- Artículo 24

El artículo 24 se refiere a la cuota del Impuesto Complementario. Junto con previsiones generales teóricas -que transponen fundamentalmente el artículo 27 de la Directiva-, se prevén más allá otras para su concreta aplicación en territorio español (apartados 8 y 9).

Llama la atención que el apartado 3 regule el tipo de gravamen del impuesto complementario, cuando la rúbrica del precepto se refiere a la cuota y, además, ya se ha regulado en el artículo 23 esta cuestión. En este punto el anteproyecto reproduce el artículo 27.2 de la Directiva pero procede observar que el precepto comunitario no versa sobre la cuota específicamente -a diferencia del artículo 24 del anteproyecto- sino que tiene un objeto más amplio cual es el "cálculo del impuesto complementario". Puesto que el anteproyecto pretende adaptarse a la estructura normativa de los impuestos nacionales, no tiene sentido seguir literalmente el texto de la Directiva, una vez que esa previsión ya ha sido objeto de un precepto distinto.

En consecuencia, debería suprimirse el artículo 24.3.

9.- Artículo 25

Este precepto regula el impuesto complementario nacional admisible, concretando determinados aspectos cuando la jurisdicción de su exacción sea precisamente el territorio español. Con ello, se hace uso de la facultad -prevista en términos generales en el artículo 11.1 de la Directiva- de que España grave, en ejercicio de su soberanía fiscal, a todas las entidades constitutivas que radiquen en su territorio con el fin de garantizar al respecto una tributación efectiva mínima del 15 % en su jurisdicción.

Q

En el apartado 2 se establece que "el resultado contable de las entidades constitutivas a efectos de calcular el impuesto complementario nacional se determinará de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 de esta ley". Pero "cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado



CONSEJO DE ESTADO

anteriormente, el resultado contable de la entidad, en el período impositivo, se determinará de conformidad con las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva" y, en caso de diferencias permanentes superiores a 1 millón de euros se ajustarán para armonizarse con el tratamiento requerido para esa partida según la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados.

El planteamiento de estas previsiones -que no se extrae directamente del texto de la Directiva- podría proceder de la redacción del artículo 11.1 de la norma comunitaria cuando establece que "en la aplicación de un impuesto complementario nacional admisible, los beneficios excedentarios nacionales de las entidades constitutivas con nivel impositivo bajo se podrán calcular a partir de una norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada por el organismo contable autorizado y ajustada para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia, en lugar de la norma de contabilidad financiera utilizada en los estados financieros consolidados". En todo caso, el uso de la expresión "de manera razonable" en el anteproyecto, no se corresponde propiamente con dicha posibilidad de uso de normas de contabilidad alternativas permitido por la Directiva y, además, dada su indeterminación, es susceptible de originar cierta inseguridad jurídica y eventual conflictividad interpretativa, por lo que se sugiere su supresión.

10.- Capítulo IV: Impuesto complementario primario: atribución y compensación de la regla de inclusión de rentas

Este capítulo del título VII del anteproyecto comprende los artículos 26 (atribución del impuesto complementario primario) y 27 (normas de compensación). Transponen los artículos 9 y 10 de la Directiva, respectivamente, que llevan como rúbricas "atribución del impuesto complementario con arreglo a la regla de inclusión de rentas" y "mecanismo de compensación de la regla de inclusión de rentas".



Al optarse por explicar en la rúbrica del capítulo IV las normas previstas para el cálculo del impuesto complementario primario, haciéndolo de



CONSEJO DE ESTADO

forma sintética, se incurre en una simplificación un tanto confusa por constar un único complemento que no es evidente si se refiere tanto a la atribución como a la compensación. Sería más claro si se dijera “atribución del impuesto y compensación de la regla de inclusión de rentas”.

11.- Artículo 30

Este artículo transpone el contenido íntegro del artículo 29 de la Directiva y, además, contiene un apartado 5 que transpone el artículo 11.3 de la Directiva, al considerarse que el supuesto a que se refiere forma parte del impuesto complementario adicional.

Ha de recordarse ante todo que la perspectiva y alcance de la Directiva, referida a todos los Estados miembros y con prescripciones para ellos, son distintos a los de la ley nacional. Desde este punto de vista, el inciso final del artículo 30.5, en tanto que parece dirigir un mandato a otras jurisdicciones (“sin que el importe de dicho impuesto complementario nacional admisible pueda ser recaudado por la jurisdicción en la que resultó exigible”), no resulta adecuado. Para evitar esta aparente extralimitación, debería hacerse una remisión a lo dispuesto en la norma comunitaria, estableciendo el referido artículo 30.5 de la ley, para cuando el importe del impuesto complementario nacional admisible de otra jurisdicción no hubiera sido satisfecho en los cuatro períodos impositivos siguientes a la finalización del período impositivo en que resultó exigible, que “el importe del impuesto no satisfecho se adicionará a la cuota del impuesto complementario determinada de conformidad con lo establecido en el artículo 24 de esta ley, cuyo importe en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Directiva (UE) 2022/2523 no será recaudado por la jurisdicción en la que resultó exigible”.

P

12.- Título X: Regímenes especiales, Capítulo I: Reestructuración empresarial y negocios conjuntos

Los artículos 35 a 39 del anteproyecto, integrantes de este capítulo, transponen los artículos 33 a 37 de la Directiva.



CONSEJO DE ESTADO

El artículo 35 se refiere a la determinación del umbral de aplicación de operaciones de reestructuración, fusión y escisión. Pues bien, se observa una diferencia importante en cuanto a los períodos de cómputo previstos en el texto del anteproyecto y en la Directiva.

Según el artículo 35.2, “el importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el apartado 1 del artículo 6 de esta Ley se entenderá alcanzado por los grupos resultantes de la fusión de dos o más grupos siempre y cuando el sumatorio del importe neto de la cifra de negocios de los grupos fusionados incluido en cada uno de sus estados financieros consolidados sea igual o superior a 750 millones de euros en dos de los cuatro últimos períodos impositivos anteriores al período impositivo en que se lleva a cabo la fusión”.

En cambio, el artículo 33.2 de la Directiva determina que, “cuando dos o más grupos se fusionen para formar un solo grupo en cualquiera de los cuatro últimos ejercicios fiscales consecutivos inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal examinado, el umbral del volumen de negocios consolidado del grupo de empresas multinacionales o grupo nacional de gran magnitud a que se refiere el artículo 2 se considerará alcanzado para cualquier ejercicio fiscal anterior a la fusión si la suma de los volúmenes de negocios incluidos en cada uno de sus estados financieros consolidados en ese ejercicio fiscal es igual o superior a 750.000.000 euros”.

El órgano proponente justifica esta diferencia razonando que se trata de facilitar y aclarar la forma de cálculo del citado umbral tal y como aparece señalado en los Comentarios de las Normas modelo de la OCDE (en particular, los previstos para el artículo 6.1.1 a) de tales normas).

Se considera que la regulación del anteproyecto respeta la prevista en la Directiva, aun cuando sea más exigente que aquella, por lo que no se objeta su inclusión en la ley proyectada.



13.- Título X: Regímenes especiales, Capítulo II: Regímenes de neutralidad y distribución (artículos 40 a 42)

Los artículos del capítulo II transponen los artículos 38 a 40 de la Directiva.

El artículo 42, relativo a los sistemas tributarios de distribución admisibles, comienza tratando las condiciones de aplicación o ejercicio de la “opción a la que se refiere este artículo”. Además de lo dicho anteriormente en cuanto al artículo general (48) sobre el régimen jurídico de todas las opciones previstas por la ley en anteproyecto, cabe observar la inconveniencia de comenzar el artículo como se hace, siendo preferible que entre directamente a expresar en qué consiste la opción que habilita.

Resulta en este sentido más adecuado el tenor del apartado 1 del artículo 40 de la Directiva, objeto de transposición, al establecer que “La entidad constitutiva declarante podrá realizar una elección –“opción” en los términos del anteproyecto- para sí misma o con respecto a otra entidad constitutiva que esté sujeta a un régimen tributario de distribución admisible para incluir el importe determinado como impuesto de presunta distribución de conformidad con el apartado 2 en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva en el ejercicio fiscal” (esta última parte se ha escindido para constituir el apartado 2 del artículo 42 del anteproyecto).

En definitiva, se considera más clara y ordenada la redacción de la Directiva, por lo que se sugiere que la transposición que se lleva a cabo en el artículo 42 no se aparte de ella.

14.- Artículo 45

En este artículo, que regula la opción por un régimen de distribución imponible de las entidades constitutivas titulares de las participaciones en una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros, se observa que la previsión del apartado 4 se aparta de lo previsto en la Directiva en cuanto al plazo de cómputo de las ganancias.



CONSEJO DE ESTADO

El artículo 45.4 del anteproyecto establece que, “se entenderá por ganancias admisibles netas no distribuidas de una entidad de inversión o de una entidad de inversión de seguros las ganancias admisibles netas obtenidas en el tercer período previo al período impositivo, minoradas, hasta anularlas, en las siguientes cuantías ...”.

Por su parte, el artículo 43.3 de la Directiva dispone que “las ganancias admisibles netas no distribuidas de una entidad de inversión correspondientes al ejercicio examinado serán el importe de las ganancias admisibles de dicha entidad de inversión correspondientes al ejercicio examinado, reducido, hasta cero, por ...”.

Se considera que la regulación del anteproyecto respeta la prevista en la Directiva, aun cuando sea más exigente que aquella, por lo que no se objeta su inclusión en la ley proyectada.

15.- Artículo 47

A) Habilitaciones reglamentarias

Este artículo transpone el artículo 44 de la Directiva, sobre las “obligaciones de declaración” relativas al Impuesto Complementario y concreta algunos aspectos relevantes en su vertiente práctica ante la Hacienda española (por ejemplo, en el apartado 6 se establece como plazo de presentación de la procedente declaración informativa hasta el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo). No obstante, en un buen número de puntos el anteproyecto se limita a transcribir de forma casi literal el texto de la Directiva, remitiéndose a lo que se establezca “reglamentariamente” (cinco veces figura esta remisión en los diversos apartados del precepto).

Q

En una versión del anteproyecto previa a la consultada, respecto de alguno de los aspectos sujetos a la obligación de información, el desarrollo reglamentario se atribuía a la persona titular del Ministerio de Hacienda, en concreto la determinación del lugar y la forma de presentación de la declaración (apartado 2). Sin embargo, debido a que esta específica previsión de desarrollo



CONSEJO DE ESTADO

“per saltum” no casaba bien con las previsiones de los apartados 4 y 6, a sugerencia de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, se ha cambiado por otra remisión genérica a “los términos que se determinen reglamentariamente”, sin prejuzgar el rango de tal desarrollo.

En relación con las previsiones de desarrollo reglamentario, en primer lugar, procede destacar que los aspectos a que se refieren son instrumentales y no son elementos esenciales respecto del impuesto complementario. No están por ello bajo reserva de ley, por lo que cabe tal deferimiento a regulación por normas infralegales. En cuanto al rango de estas, habrá que estar a lo establecido en la disposición final quinta (“Habilitación normativa”), donde “se habilita al Gobierno y a la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias, a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta ley”. Si bien no hay una especificación ulterior en esta disposición, desde luego se preserva el órgano competente y el rango adecuado para el desarrollo reglamentario con el inciso “en el ámbito de sus competencias”.

El Consejo de Estado ha tratado en la Memoria de 2005 y en diversos dictámenes (entre ellos cabe recordar el reciente dictamen número 207/2023, de 6 de julio), la cuestión de la potestad reglamentaria de los ministros y, en particular, de los “reglamentos ministeriales de desarrollo de reglamentos del Gobierno”. Así, se ha señalado que cada ministro tiene potestad reglamentaria propia y directa -sin necesidad de habilitación expresa- para, por un lado, organizar su propio departamento -obviamente sin perjuicio de respetar lo establecido en las normas con rango de ley y en los reglamentos aprobados por real decreto- y, por otro, para regular las materias propias de su ministerio. Ahora bien, que los ministros tengan potestad reglamentaria para regular las materias propias de su ministerio “no significa que los ministros tengan plena competencia sobre ‘sus’ materias o ámbitos” y, por ello, puesto que “dentro del campo de la potestad reglamentaria no existe un ámbito reservado a los reglamentos del Gobierno en el que no puedan entrar los dictados por los Ministros”, la principal dificultad reside en determinar, en cada caso, qué materias pueden, o no, ser reguladas por orden ministerial.





CONSEJO DE ESTADO

El Gobierno puede habilitar a un ministro para los desarrollos complementarios, pero no obviar su propia competencia natural haciendo dejación de la misma mediante un abierto reenvío a lo que decida el ministro. En este sentido, el reciente dictamen número 464/2023, de 8 de junio, señala que, con carácter general la orden está destinada a regular "cuestiones de organización interna del departamento ministerial respectivo" y, "con carácter excepcional y acotado", ciertos aspectos del régimen jurídico que trasciendan de los aspectos puramente organizativos y procedimentales.

Por otra parte, puede presentarse el problema de que la importancia de la materia, aun perteneciendo al ámbito de las materias propias del ministerio, haga que no deba ser regulada por orden ministerial. La citada Memoria, literalmente, señalaba: "No pueden los ministros entrar en materias que por su importancia parecen más del ámbito de los reglamentos del Gobierno, lo que de nuevo exige un análisis del caso concreto que se plante". En este sentido, el Consejo de Estado ha señalado que los aspectos que deben ser regulados mediante real decreto y orden ministerial son distintos y, en el dictamen número 55/2023, de 9 de febrero, señaló que "la relevancia de la cuestión, los intereses en juego y las consecuencias derivadas" de la regulación proyectada hacían que fuera recomendable que la regulación fuera aprobada por una norma reglamentaria del máximo rango.

Sin embargo, en abstracto, no es determinable ni el punto hasta el cual el reenvío es correcto ni el punto a partir del cual implica un auténtico abandono de competencias propias, y tampoco puede determinarse *a priori* qué materias revisten esa importancia que hace que su regulación deba reservarse a una norma reglamentaria con rango de real decreto. Tanto en uno como en otro caso, la conclusión solo puede alcanzarse a través del análisis pormenorizado del caso concreto.

Q

A la vista de estas consideraciones y ante las varias remisiones presentes en este precepto, el Consejo de Estado llama la atención sobre la necesidad de establecer en el desarrollo reglamentario general de la ley proyectada -que habrá de tener rango de real decreto- la regulación de las cuestiones y aspectos que tengan un carácter esencial y básico, con vocación de



CONSEJO DE ESTADO

estabilidad, a los efectos del impuesto complementario de referencia. En cambio, se podrán regular por orden ministerial, entre otros, aspectos de carácter técnico, organizativo, procedural o instrumental (como es el caso del lugar y forma de presentación de la declaración tributaria y la autoliquidación, según prevén los artículos 49 y 50 del anteproyecto).

B) Régimen sancionador

Por otra parte, el artículo 47 del anteproyecto ha incluido en sus dos últimos apartados (7 y 8), el régimen de infracciones y sanciones relativo al incumplimiento de las obligaciones de información previamente establecidas. Es transposición del artículo 46 de la Directiva (“sanciones”), el cual dispone que: “Los Estados miembros establecerán las normas sobre sanciones aplicables en caso de infracción de las disposiciones nacionales adoptadas en virtud de la presente Directiva, incluidas las relativas a la obligación de una entidad constitutiva de declarar y pagar su parte del impuesto complementario o de tener un gasto tributario adicional, y adoptarán todas las medidas necesarias para asegurar su aplicación efectiva. Tales sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias”.

Se trata de una transposición parcial, en relación con las obligaciones de información del nuevo impuesto complementario, sin que nada se prevea en cuanto a las infracciones relativas al pago correspondiente (aspecto este que, o bien se entiende que va inexorablemente unido a la presentación de la declaración -aunque esto sea lo lógico, no va implícita la unión en un solo acto entre declaración informativa y la declaración tributaria, autoliquidación e ingreso, regulados estos últimos en los artículos 49 y 50 del anteproyecto-, o que se rige por las normas generales en materia de infracciones y sanciones tributarias, o bien debería incorporarse regulación al respecto si se estimara oportuna alguna especialidad).



Desde luego, estando el régimen sancionador bajo reserva de ley, el rango de las previsiones de los apartados 7 y 8 del artículo 47 del anteproyecto es el adecuado.



CONSEJO DE ESTADO

Desde un punto de vista formal, en aras de una mejora de técnica normativa relativa al régimen sancionador, se sugiere que la regulación de las infracciones y sanciones sea objeto de un artículo independiente. Así, a fin de presentar de forma clara el contenido del título XI, este podría dividirse en una sección 1.^a relativa a la obligación de información y régimen sancionador correspondiente (integrada por dos artículos) y una sección 2.^a con el artículo sobre la cuestión diferenciada del ejercicio de las opciones.

En lo que hace a sus previsiones materiales, se tipifican dos infracciones graves por falta de presentación o presentación defectuosa de la declaración informativa y por presentación de esta fuera de plazo, a las que se hace corresponder sendas sanciones consistentes en multa pecuniaria, en el primer caso con una horquilla entre 1.000 euros por dato y 10.000 euros por conjunto de dato, con un límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios, y en el segundo caso una multa pecuniaria fija del 10.000 euros.

Sin perjuicio de las críticas sobre la falta de proporcionalidad vertidas en el trámite de información pública -que habrán de ser ponderadas por los órganos técnicos-, lo cierto es que se incorporan elementos de graduación y limitación. A este respecto, debe tenerse en cuenta que las sanciones previstas en el artículo 47.7 por las infracciones consistentes en la falta de presentación o la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa no son fijas sino que (apartado b) forman un límite máximo proporcionando a la cifra de negocios (un 1 % de dicha cifra). Solo es, pues, la sanción relativa a la infracción por fuera de presentación en plazo de la comunicación identificativa de la entidad matriz última la que se impone como multa pecuniaria de 10.000 euros, que tiene carácter fijo por permitir graduarse cuán “fuera de plazo” se produjo la infracción correspondiente. En definitiva, en conjunto el régimen sancionador atiende a criterios de proporcionalidad allí donde es posible aplicarlos.



Una observación separada merece la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 47.8, que se refiere a la sanción aplicable tanto al supuesto de falta de presentación de la declaración informativa (apartado 7) como



CONSEJO DE ESTADO

a la falta de presentación de la comunicación información prevista en el apartado 3 de este mismo precepto.

C) Artículo 47.8, segundo párrafo

El apartado 8 tiene la siguiente redacción en sus dos párrafos:

“8. Constituye infracción tributaria grave la falta de presentación en plazo de la comunicación a que se refiere el apartado 3 de este artículo. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros.

Las sanciones previstas en este apartado y en el anterior serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados”.

Como es sabido, el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), contiene el régimen general de la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. En lo que se refiere a dicha infracción en cuanto se manifiesta en la conducta de falta de presentación de las declaraciones requeridas por la Administración tributaria (deber general que se impone en los artículos 93 y 94 de la propia LGT), es el apartado 5 de dicho precepto el que regula las sanciones aplicables. El segundo párrafo del artículo 203.5 de la LGT tiene, concretamente, el siguiente tenor: “Si los requerimientos se refieren a la información que deben contener *las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley*, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del





CONSEJO DE ESTADO

uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente".

Así pues, el transcritto artículo 203 de la LGT contiene el régimen sancionador relativo a la falta de presentación de declaraciones exigidas con carácter general por la Administración tributaria (un régimen fuertemente disuasorio, por cierto, consistente en multas proporcionales de hasta el 3 % de la cifra de negocios con suelo de 15.000 euros y techo de 600.000 euros y que -si las operaciones no declaradas representan el 10, 25, 50, 75 %- se fija respectivamente en 1, 1.5, 2 y 2.5 % del importe de la cifra de negocio), en tanto que las sanciones previstas por la comisión de las infracciones reguladas en el artículo 47.8 de esta ley (notablemente más bajas: multa proporcional del 1 % de la cifra de negocios con horquilla entre 1.000 y 10.000 euros por no presentar la declaración informativa, y multa fija de 10.000 euros por no presentar la comunicación informativa de las entidades no obligadas a declarar) constituye un régimen sancionador particular para las concretas omisiones de cumplir con los deberes de información a la Hacienda previstas en esta ley.

Sin embargo, resulta problemática la regla contenida en el segundo párrafo del artículo ahora analizado (que se reproduce exactamente en los mismos términos en el segundo párrafo del artículo 55.6 del anteproyecto para la infracción de la falta de declaración prevista en el mismo, y para el cual sirve por tanto todo lo que aquí se razonará) desde el punto de vista de su compatibilidad con el principio *"non bis in idem"*.

Este principio se recoge hoy por el artículo 31.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), en los siguientes términos: "1. No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento".



En su vertiente dirigida al legislador, el principio que prohíbe el *"bis in idem"* debe atenerse a las exigencias previstas en la jurisprudencia constitucional. Sin perjuicio de otros pronunciamientos, cabe destacar aquí



CONSEJO DE ESTADO

el F.J. 5 de la STC 188/2005, de 7 de julio [ECLI:ES:TC:2005:188], conforme a la cual:

"Una vez constatada en el asunto ahora enjuiciado la identidad fáctica entre la falta disciplinaria muy grave y las graves, debemos determinar, a continuación, si las mismas responden a un mismo fundamento o si, por el contrario, persiguen la protección de bienes o intereses jurídicos diferentes. Y es que la doble identidad de sujeto y de hechos apreciada en el precepto cuestionado en el presente proceso constitucional no supone, por sí sola, la vulneración del principio *non bis in idem*. (...) Ahora bien, hemos exigido que la doble sanción tuviese un fundamento diferente, esto es, que cada uno de los castigos impuestos a título principal estuviesen orientados a la protección de intereses o bienes jurídicos diversos, dignos de protección cada uno de ellos en el sentir del legislador o del poder reglamentario (previa cobertura legal suficiente) y tipificados en la correspondiente norma legal o reglamentaria (respetuosa con el principio de reserva de ley). O, expresado en los términos de la STC 234/1991, de 10 de diciembre, no basta "simplemente con la dualidad de normas para entender justificada la imposición de una doble sanción al mismo sujeto por los mismos hechos, pues si así fuera, el principio *ne bis in idem* no tendría más alcance que el que el legislador (o en su caso el Gobierno, como titular de la potestad reglamentaria) quisieran darle. Para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intenta salvaguardar o, si se quiere, desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado" (F.J. 2)".



Por tanto, para que fuese admisible la reiteración de sanciones por unos mismos hechos (pues ninguna duda cabe de que la falta de presentación de las declaraciones particulares que exige la ley proyectada será en la realidad la misma conducta de no presentar las declaraciones generalmente exigidas por la Administración tributaria), no basta con la mera voluntad del legislador, lo que sería tanto como dejar en sus manos el alcance del mencionado principio de rango constitucional (artículo 25.1 de la Constitución).



CONSEJO DE ESTADO

Al contrario, es necesario que el prelegislador justifique por qué contempla la punición de los mismos hechos, y motive de manera adecuada y suficiente, que desde su perspectiva se trata de un bien o interés jurídicamente protegido diferente, por lo que no es el mismo en ambos casos.

En el artículo 203 de la LGT se protegen distintos bienes jurídicos; parece claro que no es lo mismo proteger a los funcionarios frente a eventuales coacciones (artículo 203.1.e), que el incumplimiento de la obligación de comparecer ante la Administración cuando el contribuyente ha sido válidamente emplazado para hacerlo (artículo 203.1.c). En paralelo las diferencias entre las actividades de «supervisión» y el suministro periódico o continuado de datos e informaciones (artículo 203.1.a) y b) de la ley) y de «inspección» mediante pesquisas puntuales u ocasionales (artículo 203.1.d) de la LGT), también permiten bifurcar dos bienes jurídicamente protegidos, lo que permitiría acumular sanciones sin que ello comportara una transgresión del “*ne bis in idem*” material.

Según resulta entre otras muchas de las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2014 (recurso de casación 1414/2012), y de 7 de febrero de 2000 (recurso de casación 11291/1991), y de 27 de noviembre de 1999 (recurso de casación 1724/1995), dentro de las labores administrativas de control, se distinguen dos métodos o sistemas para obtener información: (i) por captación; (ii) por suministro. No es lo mismo solicitar algunos datos de manera ocasional o puntual (mediante una orden imperativa o un requerimiento a la persona sujeta a control, que es lo que se denomina «información por captación»), y otra muy distinta es el flujo periódico y continuado de información que en ocasiones imponen las normas reguladoras de algunos sectores o actividades económicas (o «información por suministro»). Por decirlo en los términos empleados en la citada STS de 7 de febrero de 2000: “la Administración puede utilizar dos medios de obtención de información, a saber, primero, imponiendo a ciertas personas en normas de carácter general la obligación de suministrar periódicamente los citados datos de trascendencia tributaria, y, segundo, requiriendo individualizadamente a alguna o algunas de tales personas a que proporcionen cierta y específica información de la clase mencionada”.





CONSEJO DE ESTADO

Ahora bien, dentro del control que resulta del suministro sistemático y recurrente de datos que es propio de la supervisión, carece de un fundamento objetivo, racional y razonable la distinción artificiosa entre dos bienes jurídicamente protegidos, en función del concreto tipo de datos o informaciones que no se han suministrado tempestivamente a la Administración que los supervisa. Desde la perspectiva de la regla del “*ne bis in idem*” y del bien jurídico protegido en unas u otras infracciones administrativas mercedoras de sanción, este Consejo de Estado no aprecia una diferencia jurídicamente relevante, con independencia de que se trate de los concretos datos exigidos en el artículo 47.3 del anteproyecto de Ley objeto de esta consulta, u otro material informativo distinto.

No es la primera vez que el Consejo de Estado se enfrenta a este problema. Según se ha dicho en dictámenes anteriores (números 1.281/2008, de 25 de septiembre, 608/2011, de 5 de mayo y 42/2021, de 8 de julio, entre otros), el principio *non bis in idem* se ha entendido por la jurisprudencia constitucional desde un primer momento (STC 2/1981, de 30 de enero) como derivado de los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos en el artículo 25 de la Constitución y se ha puesto en conexión también con el artículo 24.2 de la Constitución, en cuanto contenido de un proceso con todas las garantías en el ámbito administrativo sancionador. Además, dicho principio queda referido tempranamente en la jurisprudencia constitucional, tanto a la prohibición de duplicación -concurriendo las identidades antes citadas- de sanciones penales como a la concurrencia de estas con las administrativas e incluso a la duplicidad de sanciones de carácter administrativo en cuanto “inadmisible reiteración en el ejercicio del ‘*ius puniendi*’ del Estado” (STC 77/1983, de 3 de octubre y 159/1985, de 27 de noviembre).

A su vez, las derivaciones de este principio en el ámbito sancionador se han reflejado tanto en una vertiente procedural como en una material o sustantiva, habiéndose dicho por la jurisprudencia constitucional que esta última “atiende no al plano formal, y en definitiva instrumental, del orden de ejercicio o actuación de una u otra potestad punitiva, sino al sustantivo que impide que el sujeto afectado reciba una doble sanción por unos mismos hechos, cuando existe idéntico fundamento para el reproche penal y el administrativo, y no media una



CONSEJO DE ESTADO

relación de sujeción especial del ciudadano con la Administración" (STC 177/1999, de 11 de octubre, F.J. 4). O, en otros términos, que esta vertiente sustantiva "tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada, en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente" (STC 2/2003, de 16 de enero, F.J. 3).

Pues bien, en este caso la introducción de la regla contenida en el párrafo segundo del artículo 47.8 no ha sido justificada en absoluto por el órgano directivo proponente del proyecto (como tampoco la prevista en el artículo 55.6, segundo párrafo, al que luego se hará referencia).

La introducción de los específicos regímenes sancionadores contenidos en los artículos 47 y 55 responde a una observación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se limitó a plantear si el régimen de la Directiva daría lugar a una modificación de la LGT o se introduciría en el texto del anteproyecto. En la MAIN definitiva se dice que: "Se sugirió el establecimiento de un régimen sancionador para la falta de comunicación de la identidad y el país o territorio de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración informativa. Se aceptó nuevamente la observación, añadiéndose al artículo 47 un apartado 7 con el citado régimen sancionador".

El artículo 46 de la Directiva se limita, por su parte, a habilitar a los Estados para que introduzcan los regímenes sancionadores pertinentes: "Los Estados miembros establecerán las normas sobre sanciones aplicables en caso de infracción de las disposiciones nacionales adoptadas en virtud de la presente Directiva, incluidas las relativas a la obligación de una entidad constitutiva de declarar y pagar su parte del impuesto complementario o de tener un gasto tributario adicional, y adoptarán todas las medidas necesarias para asegurar su aplicación efectiva. Tales sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias".





CONSEJO DE ESTADO

En definitiva, la ley proyectada puede optar entre dos grandes alternativas: bien limitarse a remitir el régimen sancionador al marco común de la LGT, o bien establecer una especialidad sectorial para este nuevo impuesto. Lo que no cabe es, para un mismo bien jurídicamente protegido, acumular a las sanciones generales del artículo 203 de la LGT, y la especial que incluye el artículo 47.8 de este anteproyecto de ley (para el incumplimiento de los deberes formales de las entidades constitutivas de presentar las declaraciones informativas o comunicaciones a que vienen obligadas en virtud del nuevo impuesto).

Por tanto, no habiéndose justificado ni siquiera mínimamente cuál es el plus diferencial de antijuridicidad, o disvalor adicional que añade el artículo 47.8 del anteproyecto respecto a la lesión del bien jurídico protegido por la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT, la regla ahora examinada -en cuanto permite la punición de ambas infracciones por unos mismos hechos e idéntico fundamento, o, por decirlo con palabras de la STEDH de 29 de mayo de 2001, caso *Franz Fischer c. Austria*, citadas por la STC 2/2003, por incriminar un mismo hecho "en virtud de ilícitos solo formalmente diferentes"- constituye una vulneración del principio "*non bis in idem*" y debe ser suprimida. En definitiva, debería suprimirse el segundo párrafo del artículo 47.8 del anteproyecto, o como alternativa, remitirse "*in toto*" al régimen común de sanciones previsto en el artículo 203 de la LGT.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

16.- Artículo 48

Q

Como se ha señalado anteriormente, el artículo 48 del anteproyecto regula de forma sistemática el "ejercicio de las opciones" previstas en distintos preceptos, transponiendo el artículo 45 de la Directiva ("elecciones"). Fundamentalmente determina las condiciones temporales de dicho ejercicio, así como su carácter irrevocable o renunciable, según los casos.



CONSEJO DE ESTADO

Resulta de suma utilidad la existencia de este precepto, si bien, dado que en los preceptos sustantivos donde se regulan los posibles supuestos de opción ya se adelantan algunas de las condiciones establecidas en el artículo 48 (que, por tanto, se repiten en este), se recomienda el aligeramiento de aquellos para evitar la reiteración, de modo que únicamente se remitan al artículo 48 cuando se refieran a las condiciones de ejercicio de las opciones sin necesidad de especificarlas.

17.- Artículo 52

El artículo 52, único que integra el título XIII del anteproyecto, establece que “a los efectos de determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario la Administración tributaria aplicará las normas a las que se refiere esta ley”.

Este precepto, introducido a instancias de la AEAT, en realidad es redundante. Como es obvio, la Administración, incluida la tributaria, en todo caso está obligada a aplicar la ley pertinente, en el caso del impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, su ley específica. Y no solo se aplicará esta ley a la determinación de la base imponible, sino en todos aquellos aspectos del tributo en que la Administración tributaria tenga competencias al respecto.

En todo caso, parece que la previsión del artículo 52 no tiene entidad propia suficiente como para constituir un título de la nueva ley. Si existiera algún motivo específico para incluir una referencia como la que se pretende en relación con la base imponible, lo lógico sería hacerlo dentro del título dedicado a su determinación o bien dentro del título XII sobre la gestión del impuesto, dado que el artículo 51 incluido en él prevé que los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 139 de la LGT, naturalmente aplicando los preceptos específicos de la ley en anteproyecto una vez sea aprobada.





CONSEJO DE ESTADO

De no existir tal justificación, se recomienda la supresión del artículo 52 y del Título XIII del anteproyecto.

18.- Título XIV: Normas especiales de primera aplicación

Este título comprende los artículos 53 (“Tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición”), 54 (“Porcentajes aplicables en relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica”), 55 (“No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud”), 56 (“No exigibilidad del Impuesto Complementario de conformidad con la información país por país admisible”) y 57 (“Declaración informativa y declaración tributaria del Impuesto Complementario correspondientes al período impositivo de transición”).

Transpone el capítulo IX (“Disposiciones transitorias”) de la Directiva, que está integrado por los artículos 47 a 51.

Además el anteproyecto en este título incluye disposiciones de orden transitorio respecto de otros preceptos generales (el artículo 56 en relación con el artículo 34 o el artículo 57 en relación con lo previsto en los artículos 47 y 49) y una previsión específica de régimen sancionador (artículo 55.6) por falta de presentación en plazo de la comunicación a la Administración tributaria española del comienzo de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicado en territorio español.



Tal como se desprende de las rúbricas y contenido de los preceptos, tienen como finalidad permitir una aplicación atemperada del nuevo impuesto complementario y su naturaleza temporal es, pues, propia de las disposiciones transitorias. Así, se permite mitigar los efectos derivados de la primera aplicación del impuesto complementario, determinando la no exigibilidad de este en los siguientes supuestos: a) en los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo de empresas multinacionales; b) en los cinco primeros años, a partir del primer día del ejercicio fiscal en el que el grupo nacional de gran magnitud entre en el ámbito de aplicación por primera vez; c) en



CONSEJO DE ESTADO

los períodos impositivos iniciados entre el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2026, en los que se presente un informe país por país admisible, por jurisdicción y período.

El hecho de que en las directivas de la Unión Europea las disposiciones transitorias figuren como una parte más del articulado no implica que los preceptos de tal naturaleza en las leyes españolas deban replicar tal denominación o ubicación sistemática, ya que la decisión en cuanto a la concreta forma de transposición es potestad de los Estados miembros. Así, siguiendo las Directrices de técnica normativa de aplicación en España, los preceptos referidos deben trasladarse a la parte final de la ley, incluyéndose en ella formalmente como disposiciones transitorias.

De modo concordante con lo indicado respecto de los preceptos del título XIV, habrá de cuidarse que las menciones a algunos de sus artículos en otros preceptos (*i. e.* artículos 47.6 y 49.1 del anteproyecto al artículo 57) se reformulen adecuadamente para hacerse a la disposición transitoria correspondiente.

Por su parte, la disposición transitoria única del anteproyecto, relativa a la “no exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados” constituye transposición del artículo 32 (“Puertos seguros”) de la Directiva, refiriéndose a un período temporal asimismo acotado (para los grupos multinacionales cuyo período impositivo no sea superior a doce meses y se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026), por lo que debe mantenerse como tal disposición transitoria.

Q

19.- Artículo 55.6, segundo párrafo

Dispone el artículo 55.6 que:

“6. Constituye infracción tributaria grave la falta de presentación en plazo de la comunicación a que se refiere el apartado anterior. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros.



CONSEJO DE ESTADO

La sanción prevista en este apartado será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados".

Por las mismas razones ampliamente expuestas en la observación al artículo 47.8 del anteproyecto, segundo párrafo (*vid. antes apartado 15.C*) de este dictamen), el segundo párrafo del artículo 55.6 del anteproyecto debe ser suprimido por vulnerar la prohibición constitucional del "*non bis in idem*" o, como alternativa, remitirse "*in toto*" al régimen común de sanciones previsto en el artículo 203 de la LGT.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

20.- Artículo 58

El único artículo del título XV transpone el artículo 52 de la Directiva. El apartado 1 sigue de forma prácticamente literal lo dispuesto en el apartado 1 del correspondiente precepto de la Directiva.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 52 de la Directiva faculta a la Comisión para adoptar actos delegados al objeto de determinar la lista de jurisdicciones de terceros países que hayan incorporado a su derecho nacional un marco jurídico que se considere equivalente a una regla de inclusión de rentas admisibles. Por tanto, se trata de un precepto dirigido a la Comisión Europea y no a los Estados miembros, por lo que no requiere transposición, tal como acertadamente indica la tabla de correspondencias incluida en el expediente.

Ello no obstante, el anteproyecto ha previsto un apartado 2 en el artículo 58, relativo a los actos delegados adoptados por la Comisión de la Unión Europea a los referidos efectos, añadiendo que "entrarán en vigor en los términos establecidos en el apartado 6 del artículo 53 de la citada Directiva", precepto que



CONSEJO DE ESTADO

establece que: "Los actos delegados adoptados en virtud del artículo 52 entrarán en vigor únicamente si, en un plazo de dos meses desde su notificación al Consejo, esta institución no formula objeciones o si, antes del vencimiento de dicho plazo, informa a la Comisión de que no las formulará. El plazo se prorrogará a iniciativa del Consejo".

Pues bien, tampoco esta previsión requiere de transposición -como asimismo reconoce la tabla de correspondencias- porque está destinada a regir las relaciones entre la Comisión y el Consejo en relación con los actos delegados. Nada puede aportar una ley nacional en esta materia y, consiguientemente, se recomienda la eliminación de la referida previsión del anteproyecto.

21.- Disposición final segunda. Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado

La disposición final segunda del anteproyecto prevé que "la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá:

- a) Modificar la determinación del tipo impositivo efectivo, del tipo de gravamen o de la cuota del Impuesto Complementario, en cualquiera de sus componentes.
- b) Modificar los límites cuantitativos, coeficientes y porcentajes fijos contenidos en esta Ley.
- c) Modificar los supuestos de no exigibilidad del Impuesto Complementario regulados en esta Ley.
- d) Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea y del Derecho que de este derive, interpretado atendiendo fundamentalmente a las Normas modelo de la OCDE y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente





CONSEJO DE ESTADO

divulgados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

- e) Modificar los aspectos procedimentales y de gestión del tributo.
- f) Modificar los plazos de presentación de declaraciones".

Respecto del contenido posible y límites de las leyes de Presupuestos Generales del Estado se ha pronunciado en numerosas sentencias el Tribunal Constitucional. Cabe citar a este respecto las STC 67/2024, de 23 de abril [ECLI:ES:TC:2024:67] y 16/2022, de 8 de febrero de 2022 [ECLI:ES:TC:2022:16], en cuyo fundamento jurídico tercero se dice:

"a) Este tribunal ha examinado ya la cuestión de los límites a las leyes de presupuestos contenidos en el art. 134 CE en numerosas ocasiones y desde perspectivas diversas. En lo que constituye una doctrina ya consolidada, ha reiterado que el contenido de las leyes de presupuestos está constitucionalmente determinado a partir de su función como norma que ordena el gasto público (STC 3/2003, de 16 de enero).

De forma necesariamente sucinta, a los efectos de resolver las cuestiones que en concreto se plantean aquí, conviene recordar algunas de las conclusiones de esta doctrina:

(i) Por sus especiales características de tramitación y contenido, una ley de presupuestos no puede contener cualquier clase de normas, sino solo aquellas relativas a la ordenación de los ingresos y gastos del Estado o la comunidad autónoma. De acuerdo con esta doctrina, el contenido de la ley de presupuestos está constitucionalmente delimitado, en tanto que norma de ordenación jurídica del gasto público ex art. 134 CE. La Constitución establece la reserva de un contenido de ley de presupuestos, lo que significa que la norma debe ceñirse a ese contenido y, también, que este solo puede ser regulado por ella (STC 9/2013, FJ 3). Ese contenido va referido de forma principal al contenido propio o «núcleo esencial» del presupuesto, integrado por la previsión de ingresos y la habilitación de gastos para un ejercicio económico, así como por las normas



CONSEJO DE ESTADO

que directamente desarrollan y aclaran los estados cifrados, esto es, las partidas presupuestarias propiamente dichas. Este contenido es esencial porque conforma la identidad misma del presupuesto, por lo que no es disponible para el legislador.

(ii) Adicionalmente, las leyes de presupuestos pueden albergar lo que se ha denominado «contenido eventual», no necesario o no imprescindible. Esta posibilidad de incluir contenido eventual es, según la STC 109/2021, 13 de mayo, FJ 3 a), «una posibilidad limitada, con una justificación precisa en el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), esto es en 'la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la ley de presupuestos generales del Estado, no contenga más disposiciones que las que guardan correspondencia con su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 CE), debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo indudablemente origina' (STC 32/2000, de 3 de febrero, FJ 5). Es la propia función que cumple la ley de presupuestos en la Constitución, con las consecuentes restricciones al debate parlamentario (apartados 1, 6 y 7 del art. 134 CE), la que fundamenta en último término la limitación del contenido de las leyes de presupuestos (STC 9/2013, de 28 de enero, FJ 3)».

(iii) La doctrina constitucional, a partir de la STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4 a), ha venido insistiendo en la necesidad de concurrencia de los dos requisitos «necesarios para que la regulación por ley de presupuestos de una materia que no forma parte de su contenido necesario sea constitucionalmente legítima: de una parte, es preciso que la materia guarde relación directa con los ingresos y gastos que integran el presupuesto y que su inclusión esté justificada por ser un complemento de los criterios de política económica de la que ese presupuesto es el instrumento; y de otra, que 'sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno'» (STC 174/1998, de 23 de julio, FJ 6). Como se recuerda en la STC 122/2018, de 31 de octubre, FJ 3 c), «si bien la ley de presupuestos puede ser un instrumento para una adaptación circunstancial de las distintas normas, no tienen en ella cabida las modificaciones sustantivas del ordenamiento jurídico, a menos que estas guarden la suficiente conexión económica (relación directa con los ingresos o gastos del Estado o vehículo director de la política económica del



CONSEJO DE ESTADO

Gobierno) o presupuestaria (para una mayor inteligencia o mejor ejecución del presupuesto)». Nótese cómo uno de los argumentos constitucionales para proscribir determinados contenidos de las leyes de presupuestos es el de que con ellas no se produzca una modificación del régimen sustantivo de determinada parcela del ordenamiento jurídico (STC 99/2018, de 8 de mayo, FJ 4).

(iv) En particular y sobre el requisito de la vinculación necesaria del contenido eventual con los gastos e ingresos públicos, se ha recalcado la importancia de que dicha conexión sea «inmediata y directa». Esto significa que no pueden incluirse en las leyes de presupuestos normas «cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la ley de presupuestos» [STC 152/2014, FJ 4 a)]”.

Procede, pues, analizar las previsiones de la disposición final segunda del anteproyecto a la vista del referido marco constitucional. En principio, resultan habilitaciones admisibles a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) las previstas en las letras a), b) y c) pues se trataría de contenidos eventuales que presentan relación directa con los ingresos previstos en los presupuestos por concepto de impuesto complementario en tanto en cuanto inciden directamente en el volumen de dichos ingresos, pudiendo justificarse su inclusión por ser un complemento de los criterios de política económica en cada momento y un instrumento para una adaptación circunstancial de distintas normas del impuesto de referencia.

A diferencia de lo anterior, no se aprecia una relación directa con los estados económicos de los presupuestos de las previsiones incluidas en las letras d), e) y f) de la disposición final segunda. La letra d) se refiere a la posibilidad de que la LPGE introduzca o modifique las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del derecho de la UE y “del Derecho que de este derive” -expresión esta, por lo demás, de incierto significado-, interpretado con arreglo a las normas y recomendaciones de la OCDE. En este supuesto parece que se estaría ante modificaciones sustantivas de la regulación troncal del impuesto complementario, cambios que deberían hacerse a través de una ley ordinaria modificativa o, en su caso, de una nueva ley integral reguladora del

Q



CONSEJO DE ESTADO

impuesto, pero no como ajustes eventuales en una LPGE. Otro tanto cabe señalar respecto de las modificaciones a que aluden las letras e) y f), que no se refieren a cuestiones relativas a los estados de ingresos o habilitaciones de gasto sino a aspectos procedimentales, de gestión y plazos.

Por las razones expuestas, considerándose que las previsiones incluidas en las letras d), e) y f) representan una extralimitación en cuanto al contenido y función constitucionales propios de las LPGE, el Consejo de Estado entiende que deben eliminarse de la disposición final segunda del anteproyecto.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

22.- Disposición final quinta

Prevé esta disposición que: "Se habilita al Gobierno y a la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias, a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta Ley".

En línea con las observaciones ya realizadas a otros preceptos (artículo 1.1, párrafo segundo, artículo 47), la habilitación "*per saltum*" a la orden ministerial debe limitarse a los supuestos en que, habida cuenta de la materia, resulte posible.

Esos concretos supuestos deben figurar expresamente en el texto del anteproyecto, sin que sea posible una habilitación genérica como la contenida en el texto, la cual debería suprimirse o sustituirse por las materias específicamente habilitadas.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.



23.- Disposición final sexta. Entrada en vigor

Esta disposición prevé la entrada en vigor inmediata de la ley el día siguiente al de su publicación en el *“Boletín Oficial del Estado”*. Se distingue entre entrada en vigor y eficacia de la ley, ya que se incluyen dos -incluso tres por la subespecialidades- previsiones específicas respecto de los efectos de la ley. La primera, con carácter general, determina que la ley tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023. La segunda, a su vez especialidad de la primera, establece que las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto -tercera subespecialidad- para el supuesto regulado en el artículo 28.3 de la ley (cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembros que haya optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios diferidos), que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

La primera consideración que procede realizar es la justificación de la entrada en vigor inmediata de la ley -y consiguiente apartamiento de las normas generales de entrada en vigor previstas en los artículos 23, párrafo primero, de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno y 2.1 del Código Civil- por razones urgentes de cumplimiento de la Directiva (UE) 2022/2523, cuyo plazo de transposición finalizó el 31 de diciembre de 2023 y cuyo incumplimiento ha determinado el envío por la Comisión Europea de una carta de emplazamiento al Reino de España. Concurre, pues, una de las circunstancias previstas en el párrafo segundo del citado artículo 23 de la Ley del Gobierno.



El segundo punto que merece una reflexión es el de la aplicación retroactiva de la ley. El informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda observa a este respecto que la MAIN no motiva “la razón de su necesidad, cuestión capital en el marco de las leyes tributarias que pueden resultar restrictivas de derechos individuales”.

El centro directivo de iniciativa del anteproyecto, la Dirección General de Tributos, en sus comentarios a las observaciones recibidas apela a lo



CONSEJO DE ESTADO

establecido en el artículo 56, párrafo segundo, de la Directiva de referencia, que determina que “los Estados miembros aplicarán dichas disposiciones -legales, reglamentarias y administrativas para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva- con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023”.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con la retroactividad de las disposiciones tributarias. Así, la STC 121/2016, de 23 de junio de 2016, dijo en su fundamento jurídico cuarto que:

“Para examinar la compatibilidad de tal retroactividad con el art. 9.3 CE debemos antes de nada recordar que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando sí se exija la protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10).



Por tanto, la retroactividad podrá ser contraria al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), dependiendo de su grado, así como las circunstancias específicas que concurran en cada caso, lo que resultará clave en el enjuiciamiento a la luz de la Constitución [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 c), y 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5, entre muchas otras].



CONSEJO DE ESTADO

Asimismo, es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso. Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la Ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender sólo al momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible".

Teniendo en cuenta la regulación del anteproyecto, se observa que las previsiones retroactivas de la ley son de alcance limitado y no implican una retroactividad de grado máximo que afecte a situaciones consolidadas. La mencionada disposición final sexta supone una retroactividad de grado mínimo ya que su eficacia se prevé respecto del propio año fiscal en el que se pretende aprobar la ley reguladora del nuevo impuesto complementario, que sería el primer período impositivo al que se aplica (incluso en algunos casos, como se ha señalado anteriormente, hay previsiones transitorias que retrasan aún más el cumplimiento de determinadas obligaciones), habiéndose de tener en cuenta además que las obligaciones de información, declaración, liquidación e ingreso se computan a partir del fin de cada período impositivo.

Además del cumplimiento de las obligaciones que incumben al Reino de España en aplicación del derecho de la Unión, están claras asimismo -según han sido desarrolladas en el Marco Inclusivo de la OCDE, en los considerandos de la Directiva y en la exposición de motivos del anteproyecto- las razones y exigencias de interés general que subyacen en el establecimiento y aplicación del impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de



CONSEJO DE ESTADO

imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Lo anterior, unido a que la Directiva (UE) 2022/2523 fue aprobada el 15 de diciembre de 2022 y publicada en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el día 22 siguiente, por tanto con pleno conocimiento de los elementos y plazos del nuevo impuesto complementario por parte de los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud concernidos, permite afirmar que la aprobación de la ley española no constituye una norma inesperada que afecte al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Finalmente, no plantean problemas las previsiones de eficacia diferida de determinados preceptos de la ley y que se alinean con previsiones de la Directiva (párrafo tercero del artículo 56) y de la propia ley en anteproyecto.

24.- Observaciones formales

Respecto al uso de mayúsculas y minúsculas, parece que se emplea “Impuesto Complementario” en mayúsculas cuando se refiere genéricamente a dicho tributo en cualquiera de sus tres modalidades, en tanto que cuando se citan estas se usa en minúscula y seguido de la concreción pertinente. Sin embargo, este criterio no se mantiene en todo el texto (ej. rúbricas artículos 56 y 57), lo que puede dar lugar a confusiones. Se recomienda unificar su utilización.

Siguiendo lo previsto en el apartado 10 de las Directrices de técnica normativa, y habida cuenta de la complejidad y extensión de la ley proyectada, debería incluirse un índice de contenidos.



En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado es de dictamen:

Que, una vez tenidas en cuenta las observaciones formuladas con carácter esencial a los artículos del anteproyecto 1.1, párrafo segundo; 47.8, párrafo segundo; 55.6, párrafo segundo; disposición final segunda, apartados d), e) y f) y disposición final quinta en el inciso “y a la persona titular del



- 90 -

CONSEJO DE ESTADO

Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias”, y consideradas las restantes, puede V. E. someter el anteproyecto al Consejo de Ministros, para su aprobación, como proyecto de ley y su posterior remisión a las Cortes Generales”.

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Madrid, 23 de mayo de 2024
LA SECRETARIA GENERAL,

LA PRESIDENTA,

EXCMA. SRA. VICEPRESIDENTA PRIMERA DEL GOBIERNO Y MINISTRA DE HACIENDA.