



Aprobada la Ley que establece un Impuesto Complementario para los grandes grupos (Pilar 2) - Guía práctica del nuevo Impuesto Complementario

Tax Alert



Diciembre 2024

kpmgabogados.es
kpmg.es

Aprobada la Ley que establece un Impuesto Complementario para los grandes grupos (Pilar 2) – Guía práctica del nuevo Impuesto complementario

El pasado 21 de diciembre se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 7/2024, de 20 de diciembre de 2024, mediante la que, entre otros aspectos, se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (“*Ley de Pilar 2*”)

Introducción. Transposición de la Directiva de Pilar 2 a través del Impuesto Complementario

La Ley de Pilar 2 tiene su origen en el Pilar Dos de la OCDE y es de obligado cumplimiento en la Unión Europea (“*UE*”) al haberse concretado en la Directiva 2022/2523, comentada en nuestro [tax alert](#) (disponible en inglés [aquí](#)).

El nuevo impuesto busca asegurar una imposición efectiva mínima global del 15% (calculada conforme a unas normas específicas) en cada una de las jurisdicciones en las que operen los grandes grupos, entendidos como tales aquellos con una facturación superior a 750 millones de euros en cifras consolidadas en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores al de referencia.

En caso de que no se alcanzase esa tributación mínima del 15% en algún país, se deberá ingresar un impuesto complementario hasta dicha cantidad.

En España, la Ley de Pilar 2 incorpora a nuestro ordenamiento jurídico un nuevo impuesto (“Impuesto Complementario” –“*IC*”), **aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023**. De esta manera, para entidades con ejercicio social coincidente con el año natural, el año 2024 será el primer ejercicio afectado.

Adicionalmente, en las próximas fechas se espera la aprobación del desarrollo reglamentario del IC (cuyo borrador de texto se dio a conocer mediante el trámite de audiencia pública). El Reglamento desarrollará determinados aspectos establecidos en la Ley de Pilar 2 y recogerá ciertas disposiciones

aplicativas o interpretativas que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo.

Quedará pendiente la Orden Ministerial por la que se aprueben las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes, así como la publicación de otras obligaciones formales que pudieran ser de aplicación.

A continuación, se exponen brevemente aquellas cuestiones prácticas que consideramos más relevantes para comprender el funcionamiento de este nuevo impuesto:

¿Cuál es la naturaleza del IC?

Se trata de un tributo de carácter directo y personal que grava la obtención de renta por las entidades y establecimientos permanentes de un grupo afectado por esta normativa, cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo (“*TIE*”), calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo del 15%.

A estas entidades y establecimientos permanentes la Ley los denomina entidades constitutivas (“*ECs*”).

¿Cuál es el territorio de aplicación del IC?

El IC se aplica en todo el territorio español.

¿Se incluyen los territorios forales?

Sí, se incluyen los territorios forales (la Comunidad Foral de Navarra y los tres territorios históricos de País Vasco). En ellos el IC se aplicará atendiendo a

los regímenes tributarios de Concierto y Convenio económico en vigor, por lo que habrá que hacer seguimiento a posibles desarrollos normativos que pudieran incluir aspectos relativos al IC en el Concierto y Convenio económicos.

¿Y las Islas Canarias y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla?

Sí, se deberán tener en cuenta todas las entidades que radiquen en territorio español, incluidas las entidades ubicadas en Canarias, Ceuta y Melilla. Por ello, los grupos afectados por Pilar 2 que tengan ECs que estén aplicando incentivos fiscales previstos en tales territorios (e.g., Zona Especial Canaria; incentivos por inversión en activos fijos en Canarias; bonificaciones en la cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla) deberán prestar, si cabe, mayor atención a la nueva normativa.

¿Cómo se ha diseñado? Un impuesto con tres modalidades

La implementación del Pilar 2 en España se articula mediante la aprobación de un impuesto (IC) con tres modalidades:

- **El Impuesto Complementario Nacional:** en virtud de esta modalidad todas las ECs residentes en España de grupos afectados por el Pilar 2 serán gravadas por este impuesto si, en su conjunto, no alcanzan un TIE del 15 % en España.
- **El Impuesto Complementario Primario:** se aplicará a las entidades matrices (de grupos afectados por Pilar 2) ubicadas en España, en relación con las ECs en las que participen, directa o indirectamente, ubicadas fuera de dicho territorio, en caso de que en tales países no se alcance el 15% de tributación mínima. Mediante esta modalidad se incorpora a la normativa española la denominada por la OCDE como "*Regla de Inclusión de Rentas*".
- **El Impuesto Complementario Secundario:** se aplicará a las ECs radicadas en España, respecto de ECs del grupo situadas fuera de España que (i) no alcancen el 15% de tributación mínima siempre que (ii) no se haya recaudado dicho defecto de tributación por ninguna otra entidad del grupo. Mediante esta modalidad se incorpora a la normativa española la denominada por la OCDE como "*Regla de beneficios insuficientemente gravados*". Este Impuesto Complementario Secundario, como excepción a los dos

anteriores que ya resultan de aplicación en 2024, comenzará a aplicar a partir de 2025.

¿Quién se verá afectado? Tres tipos principales de grupos

De acuerdo con la configuración de este nuevo impuesto, entendemos que los grupos afectados podrían distinguirse en tres categorías:

- i) **Grupo multinacional en el que la entidad matriz última ("UPE", por sus siglas en inglés de *ultimate parent entity*) es española.** En estos casos podrían ser de aplicación tanto el Impuesto Complementario Nacional (por la parte correspondiente a las ECs residentes en España) como el Impuesto Complementario Primario (por la parte correspondiente a las ECs radicadas en países diferentes a España). En la medida en que cualquier IC sería recaudado por tales ECs, en principio, no se activaría el Impuesto Complementario Secundario.
- ii) **Grupo multinacional de matriz extranjera con ECs en España (e.g., filiales españolas; establecimientos permanentes en España; matrices diferentes a la UPE).** En este caso, podrían ser de aplicación las 3 modalidades del IC: el Impuesto Complementario Nacional (por la parte correspondiente a las ECs residentes en España); el Impuesto Complementario Primario (por la parte correspondiente a las ECs radicadas en países diferentes a España, en caso de que hubiera en España entidades matrices del grupo diferentes a la UPE); así como el Impuesto Complementario Secundario (en el supuesto de que hubiese algún IC que no se hubiese recaudado por los impuestos anteriores).
- iii) **Grupo nacional de gran magnitud, en el que todas las ECs están en España.** En estos casos únicamente podría ser de aplicación el Impuesto Complementario Nacional (por residir todas las ECs en España).

¿Cómo determinar si un grupo está afectado?

Como se ha anticipado, el IC se aplica a los grupos que tienen unos ingresos anuales de 750 millones de euros o más, en los estados financieros consolidados de su UPE en, al menos, dos de los cuatro ejercicios inmediatamente anteriores al ejercicio examinado.

Por tanto, de cara a confirmar la aplicación de Pilar 2 a los grupos correspondientes, será preciso identificar la UPE del grupo, definir el perímetro del mismo y confirmar si se alcanza el umbral de los ingresos consolidados indicado.

¿Cómo se calcula el tipo impositivo efectivo –“TIE”-?

El IC pretende garantizar una imposición efectiva mínima global del 15% en cada jurisdicción en las que operen los grandes grupos. Por ello, será necesario calcular el TIE conforme a la normativa del IC en cada una de las jurisdicciones en las que opere el grupo.

En términos generales, el TIE se calculará, jurisdicción por jurisdicción, dividiendo los “impuestos cubiertos ajustados” (que será el numerador de la fracción del TIE) entre las “ganancias o pérdidas admisibles” (que será el denominador de la fracción).

¿Qué impuestos debemos computar en los impuestos cubiertos ajustados?

La Ley de Pilar 2 establece definiciones específicas de impuestos cubiertos, considerando como tales, entre otros, a los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias que gravan la renta o los beneficios de dicha entidad. Por ejemplo, en el presente caso, entendemos que el Impuesto sobre Sociedades español tendrá la consideración de impuesto cubierto a los efectos de Pilar 2.

No obstante, la consideración de impuesto cubierto en Pilar 2 deberá analizarse caso por caso (e.g., entre otros, cabría considerar si el Impuesto sobre Actividades Económicas, el denominado gravamen o impuesto a la banca o el denominado gravamen o impuesto a las energéticas, tendrían la consideración de impuesto cubierto a estos efectos).

Adicionalmente, habría que computar los gastos e ingresos por impuestos diferidos. No obstante, en este caso sería preciso tener en cuenta reglas muy concretas para el cómputo de los impuestos cubiertos con efectos relevantes en el cálculo del TIE.

Por último, cabe señalar la relevancia en los impuestos cubiertos y, en consecuencia, en el TIE que puede tener el régimen transitorio establecido en la disposición transitoria primera de la Ley de Pilar 2 (“*Tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición*”) al que habrá que prestar especial atención, al menos, durante los primeros años.

¿Cómo calcular las ganancias o pérdidas admisibles? ¿Qué resultados debemos computar y qué ajustes se deben realizar?

Se establecen normas específicas para determinar las ganancias o pérdidas admisibles (i.e., denominador de la fracción –lo que, en otras palabras, se podría asimilar a una “renta gravable” / “base imponible”).

De forma resumida, las ganancias o pérdidas admisibles se determinarán partiendo del resultado contable establecido a estos efectos (i.e., en resumen, los resultados contables de las ECs determinado conforme a las normas de consolidación de la UPE, sin ajustes de consolidación por operaciones intragrupo).

A dicho resultado contable se le practicarán una serie de ajustes establecidos por Pilar 2 (e.g., ajustes relativos a dividendos; sanciones; pensiones; ganancias o pérdidas de capital), todos ellos con unas normas específicas, teniendo en cuenta también diversas opciones previstas en las mismas.

Como puede apreciarse, ni el punto de partida (resultado contable) ni los ajustes a realizar coinciden con los parámetros establecidos en nuestra normativa doméstica del Impuesto sobre Sociedades. Dicha circunstancia puede implicar que la “base imponible” a efectos de Pilar 2 (ganancias o pérdidas admisibles) difiera muy significativamente de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a efectos locales.

¿Cómo se calculará el IC?

En aquellas jurisdicciones en las que el TIE fuese superior al 15%, no existiría necesidad de hacer el cálculo de IC. Por el contrario, en aquellas jurisdicciones en las que el TIE fuese inferior al 15%, deberá calcularse el IC que, en su caso, se derive del mismo y, si finalmente resultase un importe a pagar, ingresar el mismo ante la Administración tributaria.

El IC no se calcula simplemente como el múltiplo de (i) la diferencia entre el tipo del 15% y el TIE en la jurisdicción considerada, multiplicada por (ii) la “base imponible” a efectos de Pilar 2 (ganancias y ganancias admisibles). Esto en la medida en que dicha base imponible se podrá reducir en función de unos porcentajes aplicables al coste de personal y del valor del inmovilizado material admisibles (“Exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica” - “SBIE”, por sus siglas en inglés de “*Substance-based Income Exclusion*”).

Tras dicho cálculo, el resultado podría verse modificado (i) por ser necesario realizar recálculos de ejercicios anteriores que impliquen un mayor pago en el ejercicio corriente (aunque esto no sucedería el primer año) y (ii) por la existencia de un impuesto complementario nacional que, en su caso, se haya aprobado en la jurisdicción correspondiente en términos similares a las normas Pilar 2 (en otras palabras, cada país podría aprobar una norma para que si el TIE de un grupo empresarial en dicho país fuese inferior al 15%, el IC se pagase en el mismo).

¿Quién tendrá que hacer frente al pago del IC?

Con carácter general, serán sujetos pasivos del IC las entidades de los grupos afectados radicadas en España. Dicha consideración dependerá de la modalidad del IC que se devengue:

- En relación con el **Impuesto Complementario Nacional**, serán contribuyentes las ECs del grupo radicadas en España.
- Respecto del **Impuesto Complementario Primario**, serán contribuyentes las siguientes ECs radicadas (en su caso) en España:
 - i) La UPE.
 - ii) Una entidad matriz intermedia ("**IFE**", por sus siglas en inglés de *intermediate parent entity*) cuya UPE radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida, que no esté sujeta y no aplique un IC de acuerdo con una Regla de Inclusión de Rentas admisible.
 - iii) Una entidad matriz parcialmente participada ("**POPE**", por sus siglas en inglés de *partially-owned parent entity*).
- Por último, en cuanto al **Impuesto Complementario Secundario**, como norma general, serán contribuyentes las ECs radicadas en España, por la parte del IC atribuible a otras ECs con un nivel impositivo bajo sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones (si bien se establecen ciertas normas particulares).

No obstante, en determinados casos, las obligaciones formales y materiales de algunos contribuyentes se impondrá a aquellas entidades identificadas en la Ley de Pilar 2 como "**sustitutos del contribuyente**". A estos efectos, tendrá la consideración de sustituto del contribuyente del IC (quedando obligado a la presentación de la declaración o declaraciones y al pago de la deuda o deudas tributarias), una de las siguientes ECs de un grupo, con arreglo al siguiente orden de prelación:

- i) La UPE, cuando radique en territorio español (en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida); o, en su defecto,
- ii) Aquella entidad matriz diferente a una UPE, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales sea, en el período impositivo, el mayor entre las entidades matrices del

grupo que radiquen en territorio español; o, en su defecto,

- iii) Aquella EC del grupo, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales sea, en el período impositivo, el mayor entre las ECs del grupo que radiquen en territorio español.

Teniendo en cuenta lo anterior, será especialmente relevante calificar debidamente cada una de las ECs del grupo conforme a las definiciones previstas en la Ley de Pilar 2 para determinar las obligaciones que se podrían derivar para cada una de ellas.

¿Se establecen reglas de simplificación?

Hasta la fecha se han establecido diferentes normas con la finalidad de simplificar (en algunos casos, al menos, temporalmente) las obligaciones de cumplimiento de Pilar 2 por los grupos afectados. Tales medidas podrían hacer que no se tuviese que realizar el cálculo detallado del IC (incluso, en el supuesto de encontrarse en una jurisdicción de baja tributación de conformidad con las normas de Pilar 2).

Entre otras, cabe señalar las siguientes:

i) **Puerto Seguro Transitorio: aplicable durante los ejercicios 2024 a 2026**

El Puerto Seguro Transitorio podría evitar la realización del cálculo detallado de Pilar 2 hasta el ejercicio 2026 inclusive (para aquellos grupos con ejercicio natural).

Dicha medida establece que, mediante la verificación del cumplimiento de tres test simplificados (basados principalmente en la información contenida en el Informe País por País y en cierta información de los estados financieros de las ECs) podría posponerse la necesidad de realizar los cálculos detallados exigidos a efectos de Pilar 2 en dicho período transitorio. En la medida en que uno de ellos se cumpla, la jurisdicción podría eximirse del cálculo detallado de Pilar 2. Dichos test deberán analizarse anualmente en cada jurisdicción.

A continuación, se exponen de forma resumida cada uno de tales test que debe realizarse por cada una de las jurisdicciones en que esté presente el grupo, ya que los grupos podrían cumplir los requisitos para acogerse a los puertos seguros en todas, ninguna o únicamente alguna de las jurisdicciones en que estén presentes, en función de en cuáles cumple al menos uno de los test:

i. Test de minimis

Este test se cumplirá si en la jurisdicción considerada ("**Jurisdicción Testeada**"): (i) los ingresos totales son inferiores a 10 millones de euros, y (ii) el beneficio antes del impuesto es inferior a 1 millón de euros o resulta una pérdida. Ambas cantidades serían las cifras reflejadas en el Informe País por País del año en curso.

ii. Test del TIE simplificado

De conformidad con este test, el grupo tendría que calcular el TIE ("TIE transitorio") de cada jurisdicción de una forma simplificada: dividiendo los "*Impuestos Cubiertos simplificados*" de la jurisdicción (según criterios específicos) por el beneficio antes del impuesto (según conste en el Informe País por País). El TIE transitorio que deberá alcanzarse para poder cumplir este test de puerto seguro será diferente para cada uno de los ejercicios fiscales en los que se aplica el Puerto Seguro Transitorio: 15% para ejercicios fiscales iniciados hasta 2024; 16% para ejercicios fiscales iniciados en 2025; y 17% para ejercicios fiscales iniciados en 2026.

iii. Test de beneficio rutinario

El test de beneficio rutinario compara, respecto de una Jurisdicción Testeada, (i) el beneficio antes de impuestos de dicha jurisdicción (tal y como figura en el Informe País por País) y (ii) el importe de la exclusión de ingresos basada en sustancia ("**SBIE**"), calculado con arreglo a las Normas Modelo de la OCDE. Si el SBIE de una jurisdicción es igual o superior a su beneficio antes de impuestos del Informe País por País, se cumpliría este test y, por tanto, la Jurisdicción Testeada podría acogerse al Puerto Seguro Transitorio. Asimismo, este test se cumplirá también cuando la Jurisdicción Testeada tenga una pérdida antes de impuestos en el Informe País por País.

Cabe señalar que este régimen transitorio solo será de aplicación cuando el Informe País por País tenga la consideración de cualificado a estos efectos. Así, la OCDE ha publicado diferentes documentos con los requisitos que debe cumplir dicho Informe País por País para que un grupo pueda acogerse al Puerto Seguro Transitorio. Será importante revisar si el Informe País por País cumple con tales requisitos para poder acogerse a este régimen transitorio.

ii) **Régimen transitorio para grupos domésticos o que estén en fase inicial de internacionalización**

Se establece un régimen transitorio para los grupos domésticos o los grupos que se encuentren en una fase inicial de internacionalización que podría implicar el diferimiento del cálculo detallado de Pilar 2.

Dicho régimen establece que el Impuesto Complementario Nacional (i.e., el impuesto que correspondería calcular y, en su caso, ingresar a la Administración tributaria española respecto de las ECs españolas) podría considerarse cero durante un período de 5 años (i.e., sin necesidad de realizar un cálculo detallado del TIE y del eventual IC respecto de las ECs residentes en España). Este régimen transitorio también podrá resultar de aplicación respecto del Impuesto Complementario Secundario, pero no del Impuesto Complementario Primario.

De forma resumida, se considerará que un grupo se encuentra en la fase inicial de su actividad internacional si, en un período impositivo, (i) sus ECs no radican en más de 6 jurisdicciones distintas, y (ii) la suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las ECs del grupo ubicadas en jurisdicciones distintas de la "jurisdicción de referencia" no supera el importe de 50 millones de euros.

iii) **Exclusión de minimis**

Finalmente, se prevé una regla de exclusión de *minimis* similar al test de *minimis* del Puerto Seguro Transitorio, pero con matices relevantes y aplicable sin límite temporal sino con carácter permanente, conforme a la cual, bajo elección anual, podrá considerarse que el IC jurisdiccional es igual a cero en un ejercicio fiscal si (i) el volumen de negocios medio admisible de las entidades en una jurisdicción es inferior a 10 millones de euros, y (ii) las pérdidas o ganancias medias admisibles de esa jurisdicción representan una pérdida o bien un beneficio inferior a 1 millón de euros. A estos efectos, las medias de ambas magnitudes serán la media durante el ejercicio fiscal y los dos ejercicios fiscales anteriores.

¿Qué obligaciones formales existen?

En relación con las obligaciones formales, cabe destacar las siguientes (si bien, a día de hoy, no se tiene certeza del contenido que tendrán todas estas obligaciones):

- **Declaraciones informativas ("GIR", por sus siglas en inglés de "GloBE Information Return")**: con carácter general, las ECs deberán

presentar una GIR en los 15 meses siguientes al final del ejercicio al que se refieren. No obstante, para la primera GIR el referido plazo se amplía a 18 meses (i.e., en caso de grupos con ejercicios fiscales coincidentes con el año natural, la primera GIR se presentaría antes de 30 de junio de 2026 -la segunda GIR del grupo deberá presentarse antes de 31 de marzo de 2027).

Las ECs podrían estar exentas de presentar la GIR en determinados supuestos en que la presente otra EC del grupo, incluso si fuese extranjera (e.g., que dicha declaración hubiese sido presentada por una entidad local designada o por la UPE, en caso de que esté ubicada en una jurisdicción que tenga un acuerdo admisible de la autoridad competente en vigor con el estado en el que esté ubicada la EC).

Se prevé que esta GIR tenga cierta homogeneidad a nivel mundial. A nivel UE se aprobó a finales de octubre como Anexo a la Directiva DAC 9, el contenido de la GIR a implementar por los estados miembros de la UE (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52024PC0497>)

- **Comunicaciones previas:** se prevé que las ECs tengan que presentar una comunicación para informar a la Administración tributaria española, entre otros aspectos, la sociedad que presentará la GIR. En principio, conforme al Proyecto de Real Decreto que aprobará el Reglamento de la Ley del IC, esta comunicación deberá presentarse dentro de los 3 meses previos al plazo de los 15 meses indicados (no obstante, la primera comunicación deberá presentarse dentro de los 2 meses previos a los 18 meses indicados).
- **Autoliquidación del IC:** con carácter general, la declaración deberá presentarse a más tardar dentro de los 25 días siguientes a los 15 meses posteriores al cierre del ejercicio. No obstante, la primera liquidación tributaria relativa al IC deberá presentarse en España no más tarde del 25 de julio de 2026 (i.e., no más tarde de los primeros 25 días siguientes a los 18 meses posteriores al cierre del ejercicio). En principio, esta declaración deberá presentarse por los contribuyentes, o en su caso, por el sustituto del contribuyente. El sustituto del contribuyente podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.
- **Otras obligaciones de registro:** algunos países están exigiendo que los grupos informen previamente si están en el ámbito de Pilar 2. A día de hoy, no tenemos constancia de que se tenga previsto establecer estas obligaciones en

España; no obstante, habrá que estar atentos a la posible aprobación de este tipo de entidades en los próximos meses.

¿Debe tenerse en cuenta alguna especialidad el primer año de aplicación de Pilar 2?

El primer año de aplicación de Pilar 2 puede ser especialmente relevante porque será necesario asimilar conceptos nuevos y complejos en la fiscalidad internacional. También porque deberán prepararse los sistemas para ellos.

Pero no sólo eso, sino que la normativa prevé reglas especiales para los impuestos diferidos previos a la aplicación de Pilar 2 (i.e., disposición transitoria primera que se ha indicado previamente). Así, podrá ser necesario que los mismos que encuentren registrados o, al menos, desglosados en los estados financieros de las EC. Esto puede ser muy relevante, ya que en caso de que no se cumplan estos requisitos la existencia por ejemplo de deducciones pendientes de aplicar podría implicar un mayor pago bajo las normas de Pilar 2.

¿Qué otras cuestiones de interés que deben tener en cuenta los grupos afectados?

A continuación, se incluyen brevemente algunas cuestiones establecidas en la Ley de Pilar 2 que entendemos deberán tener en cuenta los grupos y entidades afectadas en los próximos meses:

i) La necesidad de entender la norma y preparar los sistemas.

Pilar 2 establece una normativa muy compleja tanto desde un punto de vista técnico como práctico. Los grupos deberán adaptar sus sistemas para poder obtener la información requerida para cumplir las obligaciones de Pilar 2, ya que sus sistemas es muy probable que actualmente no prevean la necesidad de tener separados por ejemplo datos contables necesarios para los cálculos que establece la norma.

Es más, en muchos casos, debido a la complejidad, será muy conveniente la utilización de programas informáticos específicos para confirmar la aplicación o no de los puertos seguros por jurisdicción, realizar los complejos cálculos de Pilar 2, cumplir las obligaciones formales de las diferentes jurisdicciones y documentar todo ello debidamente, más si cabe en estructuras vivas en que existan inversiones y desinversiones que

modifiquen el perímetro de los grupos y compliquen más la aplicación de la norma.

En este sentido, desde KPMG hemos desarrollado una herramienta de Pilar 2, para facilitar estos cálculos y la recopilación de los datos y criterios considerados, que denominamos **KBAT** (“*KPMG BEPS 2.0 Automation Technology Platform*”).

ii) Obligaciones contables.

La Ley Pilar 2 establece modificaciones en el ámbito contable español (tanto a nivel individual como consolidado) de cara a regular los posibles efectos contables del IC. Por ello, los grupos deberán prepararse para las nuevas obligaciones de divulgación que se pudieran establecer en los estados financieros de las ECs del grupo. Asimismo, será necesario conocer la situación del Pilar 2 en cada uno de los países, así como, previsiblemente, estar en contacto con expertos contables en las jurisdicciones en las que tenga presencia.

iii) Situación de Pilar 2 en otros países.

La mayoría de las jurisdicciones miembros de la OCDE avanza con paso firme hacia la promulgación de las normas del Pilar 2, si bien hemos observado que las jurisdicciones trabajan a ritmos diferentes, con distintas fechas de entrada en vigor y obligaciones fiscales. Por ello, un aspecto relevante al que se enfrentarán los equipos fiscales de los grupos afectados en los próximos años es mantenerse al día con la legislación del Pilar 2.

Así, por ejemplo, los países pueden establecer una legislación en virtud de la cual los grupos que no alcancen un TIE mínimo del 15% en la jurisdicción de que se trate pagarán un Impuesto Complementario nacional (“**DMTT**”, por sus siglas en inglés de “*Domestic Minimum Top-up Tax*”) en sus propios países, con la finalidad de elevar el tipo impositivo hasta el tipo mínimo del 15% estipulado en Pilar 2 (en lugar de pagar dicho impuesto en otra jurisdicción —e.g., la de la UPE—). En función de las características de dicho impuesto complementario local, éste podría tener diferentes consideraciones y tratamientos en Pilar 2 (e.g., si cumple los estándares generales de Pilar 2, tendrá la consideración de Impuesto complementario mínimo nacional cualificado —“**QDMTT**”—, por sus siglas en inglés de “*Qualified DMTT*”).

Este QDMTT podría tener la consideración de puerto seguro en caso de que se cumplieren ciertos requisitos establecidos por la OCDE. La existencia de un QDMTT considerado como

puerto seguro evitará que tenga que hacerse el cálculo en otra jurisdicción diferente (e.g., en la de la UPE). Por tanto, en caso de que un grupo tuviese ECs ubicadas en un país que tenga implementado un QDMTT que sea puerto seguro, únicamente sería necesario revisar las implicaciones en dicho país.

Tanto la calificación del impuesto doméstico como (Q)DMTT como su consideración de puerto seguro será otorgada por la OCDE derivado de una revisión de cada uno de los DMTT que se aprueben en las jurisdicciones pertinentes (“*peer review*”).

Teniendo en cuenta lo anterior, los equipos fiscales de los grupos afectados por Pilar 2 estarán obligados a una actualización permanente para el cumplimiento debido de las obligaciones derivadas del Pilar 2 en las jurisdicciones en las que opera el grupo en cuestión.

iv) Interpretación de la Ley de Pilar 2.

A efectos interpretativos, se habilita a la Dirección General de Tributos para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias, que podrán recoger, en su caso, los criterios interpretativos derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la UE.

v) Procedimientos de comprobación e inspección.

Se prevé que los procedimientos de comprobación e inspección del IC tendrán una duración de 27 meses. En este sentido, como norma general, las actuaciones de comprobación se desarrollarán con la EC que hubiera tenido la consideración de sustituto del contribuyente (sujeto a un desarrollo reglamentario).

vi) Régimen sancionador.

La Ley de Pilar 2 establece un régimen sancionador específico en relación con las obligaciones de información del IC, tanto respecto de la GIR como de las posibles comunicaciones que deban presentarse (cabe señalar que, aunque se establecen ciertos límites, las cuantías pueden ser considerables).

No obstante, no se establecen sanciones específicas respecto de otros aspectos, tales como defectos de ingresos del IC, por lo que habrá que acudir a la Ley General Tributaria para tipificar y determinar las sanciones que, en su caso, correspondan.

Contactos

Pelayo Oraa Gil
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 38 41
poraa@kpmg.es

Isabel Fano
Socia
KPMG Abogados
Tel. 619 980 994
ifano@kpmg.es

Clara Guasch
Directora
KPMG Abogados
Tel. 618 713 374
cguasch@kpmg.es

Felipe Martínez Sánchez
Director
KPMG Abogados
Tel. 609 026 094
felipemartinez1@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Muelle de Levante, 8
Planta Alta
03001 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

C/Bravo Murillo, 22
35003 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 32 32 38
Fax: 928 32 45 55

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96