



Obligación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades (CbC público)

Tax Alert



Febrero 2025

kpmgabogados.es
kpmg.es

Obligación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades (CbC público). Aprobación de la plantilla común y los formatos electrónicos de presentación

La [Directiva \(UE\) 2021/2101](#), de 24 de noviembre de 2021, estableció una nueva obligación a nivel europeo para que determinadas empresas y sucursales publiquen información relativa al Impuesto sobre Sociedades. Esta medida afecta a grupos y empresas independientes establecidas en la UE cuyos ingresos superen los 750 millones de euros para los ejercicios económicos que se inicien a partir de 22 de junio de 2024. En España, esta obligación -también conocida como informe país por país o 'country by country report' público- se introdujo a través de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre (conocida como Ley de Startups) que modificó la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Para facilitar el cumplimiento de esta obligación, el Reglamento de Ejecución (UE) 2024/2952 de la Comisión, de 29 de noviembre de 2024, ha aprobado la plantilla común y los formatos electrónicos en los que deberá presentarse esta información, aplicables a los informes correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2025.

Introducción

La disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de cuentas establece que **determinadas sociedades y sucursales deben elaborar y publicar un informe relativo al Impuesto sobre Sociedades** - o un impuesto de naturaleza idéntica o análoga- **a partir del primer ejercicio económico que comience el 22 de junio de 2024.**

Este informe deberá incluir información sobre las actividades, el número de empleados, los ingresos, los beneficios o pérdidas, los impuestos devengados y pagados, así como el importe de las reservas, desglosados por cada Estado miembro en el que opere la empresa. En caso de que un Estado miembro cuente con varios territorios fiscales, la información se presentará de forma agregada por Estado miembro.

La normativa establece que el informe deberá ser aprobado y publicado dentro de los seis meses posteriores al cierre del ejercicio correspondiente y depositado en el Registro Mercantil junto con las cuentas anuales. Además, deberá ser accesible gratuitamente en la página web de la empresa durante al menos cinco años consecutivos.

Esta información deberá presentarse utilizando una plantilla común y en formatos electrónicos que sean de lectura automática desarrollados por la Comisión Europea.

A este respecto, el [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2024/2952](#), publicado en el DOUE el 2 de diciembre de 2024, especifica la plantilla y los formatos de presentación aplicables a los informes correspondientes a ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2025.

La norma interna y la Directiva europea

La normativa española se ha aprobado como transposición de la Directiva Europea, si bien, mientras esta última establece un plazo de hasta 12 meses desde el cierre del balance para la publicación del informe, **la legislación española ha optado por exigir que se apruebe en un plazo de seis meses**, de acuerdo con los plazos del Código de Comercio para la aprobación y publicación de las cuentas anuales.

Además, la obligación española incluye el depósito del informe en el Registro Mercantil.

¿En qué consiste esta nueva obligación de información?

La **obligación principal** consiste en que las empresas, filiales o sucursales que resulten afectadas elaboren y publiquen, de forma gratuita en su web un informe relativo al Impuesto sobre Sociedades (o análogo) correspondiente al ejercicio más reciente de los dos últimos ejercicios. Este informe también se deberá depositar en el Registro Mercantil junto con los documentos que integran las cuentas anuales.

Si la filial o sucursal no pudieran acceder a la información requerida, deberán elaborar, publicar, depositar y hacer accesible un informe con todos los datos disponibles. Además, incluirán una declaración indicando que la entidad dominante o la sociedad que no forme parte de un grupo (sociedad independiente), según corresponda, no ha proporcionado toda la información exigida.

¿A quién afectará esta obligación?

La obligación de información afectará a las siguientes entidades:

- **Sociedad dominante última de un grupo** que a) esté sujeta a derecho español; b) formule cuentas anuales consolidadas; y c) tenga un importe neto de la cifra de negocios (INCN) consolidado superior a los 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos.

Esta sociedad dominante dejará de estar sujeta a esta obligación si el INCN consolidado, en la fecha de cierre, es inferior a 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos, según sus estados financieros consolidados.

- **Sociedad que no forme parte de un grupo**, si su INCN supera los 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos, según sus estados financieros anuales.

La Sociedad dejará de tener que presentar esta información si su INCN pasa a ser inferior a 750 millones de euros en cada uno de esos dos últimos ejercicios, según sus estados financieros.

- **Filiales españolas** controladas por dominantes últimas no sujetas al derecho de un Estado de la UE:
 - a. cuyo INCN consolidado sea superior a 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos, según sus estados financieros consolidados;
 - b. que no tengan la consideración de “pequeña entidad” según art. 3 de la Ley de Auditoría.

Si el INCN consolidado de la dominante última, a la fecha de cierre, fuese inferior a 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos, la obligación dejará de aplicar.

Tal y como se explica más adelante, existe una exención que podría aplicar a las filiales españolas controladas por dominantes últimas no sujetas al derecho de un Estado de la UE, si la obligación de presentación se cumple en otro país de la UE.

- **Sucursales constituidas en España por empresas no sujetas al Derecho de un Estado de la UE** si:

- a. La empresa que la constituyó es: (i) una filial de un grupo cuya dominante última no está sujeta al derecho de un Estado miembro de la UE y su INCN consolidado supera los 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos; o bien (ii) una sociedad que no pertenece a un grupo que tenga dicho INCN en los mismos ejercicios.
- b. La sociedad dominante última no cuente con una filial ya sujeta a esta obligación;
- c. No tenga la consideración de “pequeña entidad” según el artículo 3 de la Ley de Auditoría.

- **Filiales y sucursales con fines exclusivamente elusivos**

Si una filial o sucursal tiene como único objetivo eludir esta obligación de información, también quedará sujeta a las mismas reglas.

¿Existen exenciones para esta obligación?

Quedan exentas las siguientes entidades:

- A. **Las filiales y sucursales de empresas dominantes últimas no sujetas al derecho de la UE**, siempre que el informe sobre el Impuesto sobre Sociedades ya haya sido elaborado por una **sociedad dominante última o sociedad independiente no sujeta al Derecho de la UE**, ese informe tenga un contenido compatible con el que aquí se regula y además:
 - i. El Informe se haga accesible al público gratuitamente y en un formato electrónico de lectura automática.
 - ii. Se publique en la **web de la sociedad** dominante última o de la sociedad que no forme parte de un grupo.
 - iii. La publicación se realice en una de las lenguas oficiales de la UE.
 - iv. La publicación se realice en un **plazo máximo de 6 meses** desde el cierre del ejercicio del que se elabora el informe.
 - v. El informe incluya el nombre y domicilio social de una filial única, o el nombre y dirección de una sucursal única sujetas a Derecho de la UE, que publique el informe con arreglo a esta norma.

Esta exención es particularmente relevante para grupos multinacionales con sociedades dominantes fuera de la UE, ya que les permitiría quedar excluidos de la obligación de elaborar y publicar un informe específico en España.

Sin embargo, el hecho de que España haya reducido el plazo de publicación a seis meses - frente a los 12 meses establecidos en la Directiva Europea- podría representar una dificultad práctica.

Sería conveniente que las autoridades españolas publicasen alguna aclaración al respecto, dado el alcance de esta obligación.

B. Grupos y empresas que operen exclusivamente en un solo Estado miembro de la UE.

Aquellos grupos y empresas que estén establecidos o tengan su domicilio social o actividad empresarial permanente exclusivamente en el territorio de un solo Estado miembro de la Unión Europea.

C. Entidades de crédito que publiquen el informe del artículo 87 de la Ley 10/2014.

Estas entidades están exentas siempre y cuando:

- El informe incluya información sobre todas sus actividades.
- En caso de ser sociedades dominantes últimas, el informe abarque las actividades de todas sus empresas dependientes incluidas en los estados financieros consolidados.

Contenido del informe

El informe pretende dar a conocer la composición y naturaleza de las actividades, el número de empleados, los ingresos, los beneficios o pérdidas antes del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Sociedades o impuestos de naturaleza análoga devengados y pagados y las reservas al final del ejercicio de que se trate (la normativa detalla estos conceptos).

Base para la presentación de la información

La información se podrá comunicar sobre la base de las instrucciones establecidas en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) y en la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

Forma de presentar la información

La información deberá desglosarse de la siguiente manera:

- Por separado para cada Estado miembro (incluyendo sus territorios fiscales internos de forma agregada).
- También por separado para territorios no cooperadores a efectos fiscales, según las listas del Consejo de la UE.
- De manera agregada para otros territorios fiscales.

La asignación de la información se realizará según el domicilio social o la existencia de una actividad empresarial permanente en el territorio.

Moneda de presentación

Por regla general, la información se presentará en la moneda utilizada en los estados financieros consolidados de la sociedad dominante última o, en el caso de sociedades independientes, en la moneda de sus estados financieros individuales.

Si esta información no estuviera disponible, las filiales sujetas a la obligación deberán utilizar la moneda en la que publican sus estados financieros anuales.

¿Cómo y cuándo se habrá de publicar la información requerida?

La información deberá aprobarse en un **plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio al que se refiere el informe**, publicarse en el sitio web de la empresa, filial o sucursal (o, en su caso, en el de la empresa que la constituyó) y permanecer accesible en la web correspondiente durante al menos cinco años consecutivos.

Adicionalmente, dicha información deberá ser depositada en el **Registro Mercantil** junto con las cuentas anuales.

Requisitos de la publicación

La publicación será gratuita y, al menos, en una de las lenguas oficiales de la UE.

Se utilizará la plantilla común y formatos electrónicos de presentación de la información establecidos por la Comisión Europea en el Reglamento de ejecución que será aplicable a los informes correspondientes a ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2025.

¿Se podrá omitir algún dato?

Sí, pero con carácter temporal y bajo determinadas condiciones.

La normativa permite omitir información cuando su divulgación pueda perjudicar gravemente la posición comercial de las empresas incluidas en el informe. No obstante, cualquier omisión deberá:

- Estar debidamente justificada dentro del informe.
- Ser identificada de manera clara.
- Hacerse pública en un informe posterior, en un plazo máximo de cinco años desde la omisión inicial.

En cualquier caso, no podrá omitirse información relativa a los territorios no cooperadores a efectos fiscales.

Esta posibilidad de omitir datos requiere de una reflexión previa, por parte de los grupos multinacionales, sobre si la forma y/o el contenido de la información a publicar puede perjudicarles en su relación con inversores, acreedores o con la competencia.

Y adicionalmente, la expresión “*perjudicar gravemente la posición comercial de las empresas incluidas en el informe*” puede abrir una cuestión interpretativa sobre qué argumentos pueden considerarse válidos de cara a justificar el perjuicio para el grupo, al tiempo que se plantea la existencia de eventuales controles (por medio de requerimientos u otras vías) que enjuicien la existencia o no de un perjuicio real y/o potencial.

¿Quién será el responsable de garantizar el cumplimiento de esta obligación?

Los responsables de garantizar el cumplimiento serán:

- Los miembros de los órganos de administración de (i) las sociedades dominantes últimas o; (ii) de la sociedad que no forme parte de un grupo,
- O bien: (i) los miembros de los órganos de administración de las filiales o; (ii) las personas designadas en las sucursales.

Estas personas tendrán, según el caso, una **responsabilidad colectiva** en la elaboración, publicación, depósito y accesibilidad del informe, conforme a la normativa aplicable.

¿Desde cuándo aplica esta nueva obligación?

Esta obligación será exigible para los ejercicios que comiencen a partir del 22 de junio de 2024. Para aquellas compañías que cuenten con un ejercicio natural, el primer informe irá referido al ejercicio 2025.

¿Cuál es el plazo para presentar el primer informe en España?

En España, el primer informe debe ser publicado y depositado junto con las cuentas anuales de la sociedad dominante o filial o sucursal que resulte obligada en un plazo de 6 meses desde el cierre del ejercicio.

Para las empresas cuyo ejercicio coincida con el año natural (1 de enero - 31 de diciembre), la primera publicación del informe será exigible en junio de 2026, en relación con el ejercicio 2025.

Este plazo, más breve que los 12 meses establecidos por la Directiva, constituye una relevante particularidad de la legislación española que hay que tener en consideración.

Esta reducción del plazo a seis meses (sin que se conozcan, por el momento, eventuales ampliaciones) presenta, *a priori*, una primera consecuencia práctica: el plazo para la recopilación de la mayoría de la información a reportar en el informe país por país -modelo 231- en España se reduce seis meses, toda vez que la información a incluir en el Informe país por país (modelo 231) y el Informe al que aquí nos referimos es similar.

Asimismo, esta situación abre una incógnita respecto a qué hacer en el caso en que, a la fecha de la publicación de la información, haya datos que se desconozcan o no sean definitivos. En principio, una opción podría ser que la obligación se entienda cumplida con la información disponible en ese momento, pudiéndose plantear mecanismos para modificar dicha información a posteriori. En cualquier caso, sería conveniente que esta circunstancia fuese aclarada por las autoridades españolas.

Encaje del CbC Público con el Informe país por país actual -country by country report-

Desde 2016, España exige la presentación de información país por país -"Country by country" (CBC)- conforme a los artículos 13.1 y 14 del RIS. Esta obligación afecta a:

- Grupos multinacionales con matriz residente en España, siempre que el grupo tenga una facturación superior a 750 millones de euros anuales.

- Filiales residentes de grupos con matriz extranjera en los casos previstos en el art.13.1 RIS.

La información requerida debe presentarse mediante el modelo 231 regulado por la Orden HFP/1978/2016, y es utilizada por la Agencia Tributaria para elaborar anualmente la estadística *Country by Country*.

Diferencias clave entre el informe actual y el nuevo CbC público

De contenido muy similar, **la diferencia principal entre ambas obligaciones** -Informe país por país del RIS (modelo 231) y el Informe país por país de la Ley de auditoría- **radica en la publicidad de la información a suministrar y cuando:**

- La información del Informe País por País (modelo 231) no es pública, aunque la Agencia Tributaria publica estadísticas anuales basadas en este modelo.
- En contraste, el Informe País por País público de la Ley 28/2022 permite que los datos sean accesibles al público.

Para facilitar la comparación, incluimos como **Anexo** una tabla comparativa con las diferencias de información a incluir en cada informe.

ANEXO

Contenido del Informe país por país (modelo 231)	Contenido del Informe del Impuesto sobre Sociedades público
Ingresos brutos del grupo, incluyendo: <ul style="list-style-type: none"> - ingresos con entidades vinculadas - ingresos obtenidos con terceros 	Ingresos (calculados según se establece en la norma). Estos ingresos incluirán los derivados de transacciones vinculadas.
Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.	Los beneficios o pérdidas antes del Impuesto sobre Sociedades.
Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga <u>satisfechos</u> , incluyendo las retenciones soportadas.	El Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga <u>abonado</u> en efectivo (incluyendo las retenciones abonadas por otras empresas con respecto a los pagos realizados a empresas y sucursales dentro de un grupo).
Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo <u>devengados</u> , incluyendo las retenciones.	El Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo <u>devengado</u> en el ejercicio por las actividades del propio ejercicio (sin consideración de diferidos ni de provisiones para obligaciones fiscales inciertas).
Importe de la cifra de capital.	
Otros resultados no distribuidos.	El importe de las reservas al final del ejercicio de que se trate.
Plantilla media.	Número de empleados a tiempo completo
Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.	
Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes.	Una lista de todas las empresas filiales que figuren en los estados financieros consolidados de la sociedad dominante última, correspondiente al ejercicio de que se trate, que estén establecidas en la Unión Europea (UE) o en territorios no cooperadores a efectos fiscales.
Actividades principales realizadas por cada una de ellas.	Todas las actividades de la sociedad dominante última o de la sociedad que no forme parte de un grupo, incluidas las actividades de todas las empresas filiales que figuren en los estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio de que se trate.
Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.	
	El nombre de la sociedad dominante última o de la sociedad que no forme parte de un grupo, el ejercicio de que se trate, la moneda empleada en la presentación del informe y, en su caso, una lista de todas las empresas filiales que figuren en los estados financieros consolidados de la sociedad dominante última, correspondiente al ejercicio de que se trate, que estén establecidas en la Unión Europea (UE) o en territorios no cooperadores a efectos fiscales.

Contactos

Itziar Galindo
Socia
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
igalindo@kpmg.es

Cristina Concepción Toscano
Socia
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
cconcepcion@kpmg.es

Cristina Fernández
Directora
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
cfernandez6@kpmg.es

Sara Barrios Márquez
Asociada Senior
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
sarabarrios@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 82 41
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 29 00
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 73 00
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 01 20
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 34 00
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 16 01
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 14 08
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 22 50
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 46 46
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 40 92
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Plaza Compostela, 20
36201, Vigo
T: 986 22 85 05
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 81 33
Fax: 976 75 48 96

© 2025 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.