

Directiva DAC9: nuevo marco de intercambio de información del Pilar Dos en la UE

Tax Alert



Mayo 2025

kpmgabogados.es
kpmg.es

Directiva DAC9: nuevo marco de intercambio de información del Pilar Dos en la UE

La Directiva DAC9 complementa la Directiva (UE) 2022/2523 sobre el Pilar 2 al establecer un **marco centralizado para la presentación e intercambio de información del impuesto complementario** por parte de los grupos multinacionales incluidos en el ámbito de aplicación de Pilar 2.

Su principal aportación es doble: por un lado, simplifica el cumplimiento de las obligaciones de declaración de Pilar 2, al permitir la presentación de una única declaración informativa del impuesto complementario a nivel de grupo, en lugar de múltiples presentaciones locales (estableciendo un modelo de declaración informativa estandarizada); por otro, garantiza el intercambio de dicha información entre los Estados miembros.

El 6 de mayo de 2025 se publicó en el DOUE la [Directiva \(UE\) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad](#) (conocida como, “**DAC 9**”) con el fin de establecer un marco para el intercambio de información del impuesto complementario del Pilar 2 entre los Estados miembros.

Para ello, la DAC9 introduce un **modelo para la declaración informativa del impuesto complementario** en línea con el desarrollado por la OCDE para la Declaración informativa, denominada *GloBE Information Return (“GIR”*, por sus siglas en inglés) en la última versión de enero de 2025, y contempla la opción de **presentar esta declaración informativa de forma centralizada** en la UE, cuando la Entidad Matriz Última de la UE, o una entidad designada, la presente en nombre del grupo en un Estado miembro de la UE.

Además, la DAC9 incluye disposiciones para el **intercambio de dicha información entre los Estados miembro**.

Contexto: Nueva declaración informativa a nivel comunitario tras la entrada en vigor del Pilar II

La [Directiva 2022/2523 \(“Directiva de Pilar 2”\)](#) comentada en nuestro [tax alert](#) (disponible en inglés [aquí](#)), busca garantizar que los grandes grupos de empresas tributen un nivel mínimo en cada una de las jurisdicciones en las que operan.

Las entidades incluidas en su ámbito de aplicación son aquellas que pertenezcan a grupos de empresas multinacionales y nacionales con una facturación superior a 750 millones de euros en cifras consolidadas en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores al de referencia. De forma resumida, estos grupos deben calcular de forma agregada el tipo impositivo efectivo correspondiente a cada jurisdicción en la que operan y, en su caso, pagar un impuesto complementario por la diferencia entre dicho tipo efectivo y el tipo impositivo mínimo del 15%.

Tras la entrada en vigor de Pilar 2, la OCDE publicó **una plantilla estándar de la Declaración informativa relativa al Pilar 2**, que ha servido de referencia para la propuesta inicial de DAC9.

El texto final de la DAC9 **incorpora la versión más reciente de la plantilla estándar del GIR, publicada por la OCDE en enero de 2025**, y será la que se espera que utilicen los grupos sujetos a las normas de Pilar 2 para cumplir con sus obligaciones de información en los Estados miembros de la UE.

El propósito de la DAC9 es, por un lado, transponer la GIR de la OCDE al derecho de la UE, designándolo como el “modelo normalizado para la declaración informativa del impuesto complementario”, previsto en el artículo 44 de la Directiva de Pilar 2, y, por otro, establecer un marco para facilitar el intercambio de estas declaraciones entre los Estados miembros.

Qué cambios se introducen por la DAC9

La DAC 9 se divide en dos partes:

- En primer lugar, amplía el ámbito de la DAC para introducir un nuevo marco para el intercambio de información del impuesto complementario entre las Administraciones tributarias de un Estado miembro de la UE.
- En segundo lugar, introduce un nuevo Anexo a la DAC con el modelo normalizado que se utilizará para la presentación e intercambio de información del impuesto complementario entre los Estados miembros.

Se introduce un marco de intercambio de información del Impuesto complementario

La DAC9 introduce un nuevo artículo 8 bis sexies en la Directiva DAC que establece un marco para el intercambio de las declaraciones informativas del impuesto complementario presentadas por los grupos afectados ante la Administración tributaria de un Estado miembro de la UE.

El artículo 44 de la Directiva de Pilar 2 establece las obligaciones de declaración para las entidades incluidas en su ámbito de aplicación. Como regla general, dispone que cada entidad constitutiva localizada en un Estado miembro debe presentar una declaración del impuesto complementario ante su Administración tributaria (presentación local). Asimismo, dicho artículo establece la posibilidad de que esta declaración pueda ser presentada por una entidad local designada por cuenta de la entidad constitutiva (“**Entidad designada**”).

Estas declaraciones serán utilizadas por las administraciones tributarias para realizar una evaluación adecuada del riesgo, verificar la correcta determinación de la deuda tributaria y, en general, supervisar que los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud apliquen correctamente las normas de la Directiva.

No obstante, el artículo 44 (3) contempla una excepción a esta obligación general de declaración, siempre que se cumplan dos condiciones:

- Que la entidad matriz última (“**UPE**”, por sus siglas del inglés de *Ultimate Parent Entity*) del grupo, o una Entidad Designada, presente la declaración en nombre del grupo multinacional; y,

- Que la Administración tributaria ante la que se presentó dicha declaración tenga en vigor un marco de intercambio de información que permita compartir la declaración con otras jurisdicciones (definido como “**Acuerdo admisible de la autoridad competente**”).

Como se ha indicado, el objetivo de la DAC9 es establecer dicho marco de intercambio de información entre los Estados miembros, permitiendo a los grupos multinacionales optar por una **presentación centralizada** dentro de la UE.

En ese caso, si la UPE, o la entidad designada, presenta la declaración en un Estado miembro, el artículo 44(4) de la Directiva exige que cada entidad constitutiva localizada en otro Estado miembro —o la entidad local designada en su nombre— notifique a su correspondiente Administración tributaria la identidad de la entidad que presentó la declaración y la jurisdicción en la que se encuentra.

Este marco de intercambio se limita exclusivamente a los Estados miembros de la UE. Para el intercambio de información con terceros países, los Estados miembros deberán suscribir acuerdos internacionales específicos con dichas jurisdicciones.

Uso de un “enfoque de diseminación” para el intercambio de información

En el marco del intercambio automático de información previsto por la DAC9, se ha adoptado un “enfoque de diseminación” que garantiza que cada Estado miembro reciba únicamente la parte de la **declaración informativa del impuesto complementario** que le resulte relevante según su papel dentro del grupo. El enfoque propuesto es el siguiente:

1. El Estado miembro responsable de la aplicación de las normas de Pilar 2 (donde radica la UPE o las entidades constitutivas del grupo de empresas) recibirá la **sección general** de la declaración.
2. Los Estados miembros que solo aplican un impuesto complementario nacional admisible (“**QDMTT**”, por sus siglas en inglés de “*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*”) recibirán la sección general de la declaración, excepto la información resumida de alto nivel contenida en el apartado 1.4 de la declaración informativa normalizada. Esta información se limita a aquellos Estados miembros de la UE en los que:

- ✓ Radican las entidades constitutivas del grupo,
 - ✓ Radica el negocio conjunto sujeto a dicho impuesto complementario nacional,
 - ✓ Se aplique el QDMTT a entidades o grupos sin residencia en ese Estado a efectos de Pilar 2.
3. Los Estados miembros con derechos de imposición bajo la Directiva (UE) 2022/2523 (por la Regla de Inclusión de Rentas - "**IIR**", por sus siglas del inglés de *Income Inclusion Rule*; o regla de beneficios insuficientemente grabados - "**UTPR**", por sus siglas del inglés *Under-Taxed Profits Rule*) recibirán las **secciones jurisdiccionales específicas** que les afecten.
- En el caso de los Estados con una UTPR con porcentaje cero (conforme a las normas específicas establecidas en Pilar 2), únicamente se facilitará la información relativa a la **atribución del impuesto complementario** bajo dicha regla, en forma de un extracto coherente con la sección 3.4.3 de la declaración.
4. El Estado miembro responsable de la aplicación de Pilar 2 y en el que esté ubicada la UPE recibirá **todas las secciones jurisdiccionales**.

Consideración sobre los plazos

De acuerdo con el artículo 44(7) de la Directiva de Pilar 2, la presentación de la declaración de información sobre el impuesto complementario deberá realizarse a más tardar 15 meses después del último día del ejercicio fiscal objeto de reporte.

Sin embargo, en el primer ejercicio en que un grupo entra en el ámbito de aplicación, el plazo de presentación se amplía a 18 meses desde el último día de dicho ejercicio fiscal (artículo 51).

Como norma general, las partes específicas pertinentes de la declaración informativa deben intercambiarse con los Estados miembros correspondientes lo antes posible y, a más tardar, tres meses después del plazo de presentación.

No obstante, en el caso del primer periodo impositivo a efectos de comunicación de información, se establece un plazo ampliado de seis meses desde la fecha de presentación.

Asimismo, cualquier declaración recibida tras el vencimiento del plazo general de presentación ("declaración extemporánea") también deberá ser

intercambiada lo antes posible y dentro de los tres meses siguientes a su recepción.

Igualmente, si una autoridad competente es informada por entidades constitutivas de su jurisdicción de que la declaración informativa del impuesto complementario debía presentarse de forma centralizada en otro Estado miembro, pero no se ha intercambiado a tiempo, deberá notificarlo de inmediato a la autoridad de ese otro Estado. Este, a su vez, tendrá un mes para explicar el motivo de la falta de intercambio e indicar, si procede, una nueva fecha de intercambio, que no podrá superar los tres meses desde la notificación.

Si una declaración informativa del impuesto complementario no se presenta de forma centralizada ni se intercambia a tiempo conforme los plazos establecidos en la DAC9, la autoridad competente del Estado miembro afectado podrá exigir que dicha declaración se presente localmente.

Si tras recibir y verificar la declaración, las autoridades competentes consideran que es necesario corregirla por errores manifiestos detectados, deberán notificarlo a las demás autoridades competentes receptoras en otros Estados miembros y adoptar las medidas oportunas para obtener una declaración corregida e intercambiarla con las autoridades competentes correspondientes.

Para aquellos Estados miembros que hayan optado por diferir la aplicación de la IIR y la UTPR hasta el 31 de diciembre de 2029 (i.e., aquellos Estados miembros en los que se ubiquen un máximo de 12 UPEs de grupos afectados por Pilar 2, de conformidad con el artículo 50(1) de la Directiva de Imposición Mínima de la UE), empezarán a intercambiar la información requerida por la DAC9 a partir del primer periodo impositivo posterior al fin de este periodo de diferimiento.

Nuevo anexo sobre las normas de presentación y modelo normalizado de declaración informativa del impuesto complementario

La DAC9 introduce un nuevo Anexo VII a la DAC, compuesto por cuatro secciones:

- La primera sección incluye definiciones relevantes,
- La segunda y la tercera proporcionan información sobre las normas de presentación, y
- La cuarta contiene el formulario estándar para la declaración informativa del impuesto complementario que, en principio, deberá utilizarse por los Estados miembros.

Sanciones

Se deja a cada Estado miembro la decisión de imponer sanciones, indicando que deben ser eficaces, proporcionales y disuasorias.

Próximos pasos

Los Estados miembros deberán transponer la DAC9 a sus legislaciones nacionales antes del 31 de diciembre de 2025.

La Directiva será aplicable a partir del 1 de enero de 2026, y el primer intercambio de información deberá realizarse a más tardar seis meses después de la presentación de la primera declaración de información sobre el impuesto complementario.

Para los contribuyentes con ejercicio fiscal coincidente con el año natural, el primer intercambio tendrá lugar tras la fecha límite de presentación del 30 de junio de 2026, debiendo realizarse los **primeros intercambios como máximo el 31 de diciembre de 2026**.

Para los Estados miembros que hayan optado por diferir la aplicación de la IIR y de la UTPR, de conformidad con el artículo 50(1) de la Directiva de Imposición Mínima de la UE, el plazo de transposición será el día anterior a la finalización del período de diferimiento, y las nuevas normas serán aplicables a partir del día siguiente a dicho período.

Como excepción, los Estados miembros que hayan diferido la IIR y la UTPR, pero hayan optado por aplicar un QDMTT, deberán transponer la DAC9 antes del primer período impositivo para el que se aplique dicho QDMTT, o el 31 de diciembre de 2025, si fuese posterior.

Consideraciones finales

La DAC9 no aborda ningún otro requisito de presentación local más allá de la **declaración informativa del impuesto complementario**. En los considerandos de la Directiva, se indica que, en general, los Estados miembros deben abstenerse de exigir suministro de datos adicionales no recogidos en la declaración informativa del impuesto complementario como parte de sus requisitos habituales para cumplimentar una declaración tributaria nacional ordinaria y para su pago (por ejemplo, dicha información deberá referirse a la obligación, el calendario y el método de pago, datos de contacto, etc.).

No obstante, varios Estados miembros ya han introducido requisitos de **notificación, registro y presentación** de declaraciones en relación con el cumplimiento del Pilar 2 y con los impuestos complementarios nacionales admisibles que se estén implementando. Por ello, los **grupos afectados por Pilar 2** deben seguir atentamente estos requisitos formales que se vayan aprobando en cada una de las jurisdicciones en las que operan, de cara a poder dar cumplimiento a los mismos en los plazos establecidos localmente (que puede diferir entre ellos).

Por otra parte, la Directiva no aborda tampoco el intercambio de información con jurisdicciones fuera de la UE. Se espera que las declaraciones informativas del impuesto complementario presentadas por grupos incluidos en el ámbito de aplicación fuera de la Unión Europea (es decir, por una entidad matriz última o entidad declarante designada no perteneciente a la UE) se compartan con otras autoridades fiscales relevantes (incluidas las de Estados miembros de la UE) en función de acuerdos de intercambio que se activarán a través del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes del GIR (GIR Multilateral Competent Authority Agreement "GIR MCAA"), publicado por la OCDE en enero de 2025. Los mecanismos previstos en la DAC9 no serán aplicables en esos casos.

Al implementar la declaración informativa del impuesto complementario conforme al GIR (publicado en enero de 2025), los Estados miembros estarán obligados a informar sobre determinados datos que no forman parte de la Directiva de Pilar 2, pero que se introdujeron mediante aclaraciones adicionales publicadas con posterioridad a su adopción. Este enfoque estaría en línea con la posición de la Comisión Europea, que ha sido confirmada en varias ocasiones, según la cual las **normas de puertos seguros ("Safe Harbours")** y las **guías administrativas** acordadas por el Marco Inclusivo OCDE/G20 tras la adopción de la Directiva son compatibles con su aplicación en la UE.

En los considerandos de la DAC9 se indica que las instrucciones de presentación del GIR se consideran una fuente útil de interpretación para que los grupos multinacionales presenten la declaración informativa del impuesto complementario en un Estado miembro de la UE de forma coherente en su aplicación.

Situación en España y en los territorios forales

En España, la Ley 7/2024, de 20 de diciembre (Ley de Pilar 2) -comentada en nuestro tax alert [Guía práctica del nuevo Impuesto complementario](#)- 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, el Reglamento del IC ([Real Decreto 252/2025](#)) desarrolla determinados aspectos establecidos en la Ley de Pilar 2 y recoge ciertas disposiciones para la adecuada efectividad del tributo. Asimismo, el Reglamento IC detalla el contenido que tendrá la declaración informativa del Impuesto Complementario en España.

Queda 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.

Adicionalmente, tanto la Ley de Pilar 2 como el Reglamento del Impuesto Complementario establecen un régimen sancionador específico aplicable a la Declaración informativa del Impuesto Complementario, así como notificaciones conexas con la misma. Dado que dichas sanciones pueden diferir entre los Estados miembros, sería preciso tener en cuenta esta circunstancia de cara determinar el Estado miembro en el que se presente esta declaración.

Asimismo, las tres diputaciones forales del País Vasco regularon los elementos básicos para su gestión mediante varias normales forales publicadas a finales del 2024. Respecto del País Vasco, la [Ley 3/2025](#) ha incorporado al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco el IC como un tributo concertado de normativa autónoma desarrollando los correspondientes puntos de conexión (a día de hoy está pendiente la modificación del Convenio con Navarra). Por tanto, será preciso hacer seguimiento de las diferentes obligaciones fiscales que pudieran ser de aplicación a las entidades constitutivas residentes en España.

Contactos

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

Felipe Martinez
Director
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
felipemartinez1@kpmg.es

Clara Guasch
Directora
KPMG Abogados
Tel. 93 253 29 00
cguasch@kpmg.es

Francisco Machado
Asociado Senior
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
franciscojavermacha@kpmg.es

Sara Barrios
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 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Muelle de Levante, 8
Planta Alta
03001 Alicante
T: 965 92 0722
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

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 Almeda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Plaza Compostela, 20
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

© 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.