

El próximo mes de Abril comienzan las nuevas obligaciones derivadas del nuevo Impuesto Complementario (Pilar Dos–Impuesto Mínimo Global)

La Ley 7/2024, de 20 de diciembre incorporó en nuestro ordenamiento jurídico el Impuesto Complementario (IC), fruto de la revolución impulsada por la OCDE con los trabajos del llamado Pilar 2, y la Directiva (UE) 2022/2523, con el objetivo de garantizar que los grandes grupos empresariales tributen un tipo efectivo mínimo del 15 % en cada jurisdicción en la que operen. Su desarrollo reglamentario se produjo con el Reglamento del Impuesto Complementario, aprobado por el Real Decreto 252/2025, de 1 de abril.

¿Cuándo aplica el Impuesto Complementario?

El IC aplica cuando el tipo efectivo o ETR (por sus siglas en inglés: Effective Tax Rate) resulte inferior al 15%. Este ETR no se calcula conforme a las reglas ordinarias del Impuesto sobre Sociedades, sino mediante una fórmula propia que compara los *impuestos cubiertos ajustados* con la *renta GloBE* de la jurisdicción correspondiente.

Cuando el tipo efectivo así determinado, se devenga un impuesto complementario (*top-up tax*) por la diferencia necesaria hasta alcanzar dicho umbral. Este impuesto se configura como un tributo independiente del Impuesto sobre Sociedades, con normas propias de determinación y cumplimiento.

¿Qué grupos están sujetos al Impuesto Complementario?

El IC aplica a sociedades y establecimientos permanentes de grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidada alcance o supere los 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores.

Modalidades del Impuesto Complementario

La normativa española prevé tres mecanismos para garantizar que los grupos alcancen un tipo efectivo mínimo del 15% en cada jurisdicción. Estas reglas operan de forma coordinada y jerárquica:

Impuesto Complementario Nacional (QDMTT– Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax)

Grava la insuficiente tributación de las entidades españolas. Permite a España recaudar el impuesto complementario correspondiente a las entidades situadas en territorio español cuando su tipo efectivo sea inferior al 15%.

Impuesto Complementario Primario (IIR)

Se aplica en la jurisdicción de la entidad matriz última (o intermedia designada) cuando existan filiales en el

extranjero cuya tributación efectiva sea inferior al 15% y no se haya aplicado un QDMTT equivalente en esa jurisdicción. Permite que la matriz integre y pague el impuesto complementario correspondiente a esas filiales de baja tributación.

Impuesto Complementario Secundario (UTPR – Undertaxed Payments Rule)

Actúa como mecanismo de cierre cuando el IIR no ha resultado aplicable (por ejemplo, porque la matriz esté situada en una jurisdicción que no haya implementado Pillar II).

En este caso, las jurisdicciones que sí hayan adoptado la norma pueden recaudar el impuesto complementario pendiente mediante un mecanismo de asignación entre las entidades del grupo.

Modelos de declaración

El 29 de octubre de 2025 se publicó en el BOE la Orden HAC/1198/2025, de 21 de octubre, por la que se aprueban los modelos de declaración de este impuesto y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

- **Modelo 240 “Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario”:** Es una declaración meramente informativa cuya finalidad es identificar qué entidad del grupo presentará la Declaración Informativa del Impuesto Complementario (Modelo 241 – GIR).
- **Modelo 241 “Declaración informativa del Impuesto Complementario”:** Es la declaración informativa principal del régimen Pillar II. Incluye la información global del grupo, el cálculo del tipo efectivo por jurisdicción y, en su caso, la determinación del impuesto complementario. Con carácter general, deben presentarlo las entidades españolas, salvo que la declaración sea presentada por la matriz última u otra entidad designada en una jurisdicción con acuerdo válido de intercambio de información
- **Modelo 242 “Autoliquidación del Impuesto Complementario”:** Es la autoliquidación del Impuesto Complementario en España. Mediante este modelo se declara e ingresa, en su caso, el impuesto complementario atribuible a las entidades españolas. Debe presentarse incluso cuando el resultado sea cero.

Calendario de declaraciones

El Impuesto Complementario aplica por primera vez al ejercicio 2024. En línea con régimen transitorio, los vencimientos tendrán lugar entre abril y julio de 2026 (Modelos 240, 241 y 242).

- **Modelo 240 y Modelo 241:** del 30 de abril al 30 de junio de 2026
- **Modelo 242 (primera autoliquidación):** del 1 al 27 de julio de 2026

La falta de presentación de estas declaraciones conlleva la imposición de sanciones.

Puertos seguros y mecanismos de simplificación

Con el fin de reducir la carga administrativa en los primeros años de aplicación del régimen, la normativa prevé la posibilidad de aplicar puertos seguros (Safe Harbours), que pueden excluir total o parcialmente la obligación de realizar el cálculo del IC y, en su caso, su ingreso.

Los Puertos Seguros Transitorios (CbCR Safe Harbour) son aplicables, con carácter general, a los ejercicios 2024 a 2026 (prorrogados a 2027 a nivel OCDE/UE), y se calculan sobre la base de la información contenida en el Informe País por País (Country-by-Country Report – CbCR), siempre que se trate de un CbCR cualificado o admisible y basado en información financiera consistente y fiable (normalmente derivada de los estados financieros consolidados del grupo). El puerto seguro será aplicable cuando, se cumpla alguno de los siguientes tests:

- Test de minimis (ingresos inferiores a 10 M€ y resultado inferior a 1 M€ en la jurisdicción)
- Tipo efectivo simplificado cuando el tipo efectivo derivado del informe país por país sea igual o superior al 15%, 16% o 17% en los ejercicios 2024, 2025 y 2026, respectivamente.
- Test de Beneficio rutinario cuando el resultado antes de impuestos es inferior o igual a la denominada “Exclusión por Sustancia Económica”, que se calcula como en función de los costes salariales y activos materiales aplicando los coeficientes transitorios previstos en la normativa.

Debe tenerse en cuenta que la aplicación de los puertos seguros no es automática y requiere un análisis previo. Asimismo, aunque resulten aplicables los puertos seguros u otros mecanismos de exclusión previstos en la Ley, subsiste la obligación formal de presentar los modelos correspondientes, incluso cuando el resultado sea cero.

Conclusiones y Next Steps

El Impuesto Complementario constituye una realidad en nuestro ordenamiento jurídico y supone un cambio estructural en la fiscalidad de los grandes grupos. El impacto del impuesto es inmediato desde el punto de vista organizativo, financiero y de cumplimiento.

Asimismo, se debe señalar que el IC presenta implicaciones contables y de auditoría relevantes. En los cierres de 2025 deberá incorporarse información específica del IC en la nota de la memoria relativa al Impuesto sobre Sociedades, adaptada a la situación concreta del grupo, de conformidad con lo previsto en la normativa aplicable.

Por otra parte, a partir de los cierres de 2026, el IC tendrá reflejo en el informe de auditoría en relación con las obligaciones de información previstas en la normativa de auditoría, lo que refuerza la necesidad de anticipar su análisis y documentación.

La anticipación, el análisis previo y la adecuada coordinación interna serán clave para garantizar un cumplimiento adecuado y evitar riesgos fiscales, contables y de auditoría.