

El Reglamento del Impuesto Complementario entra en vigor

Aprobada la normativa reglamentaria relativa al Pilar Dos

España | Legal Flash | Abril 2025

ASPECTOS CLAVE

- El Real Decreto 252/2025 aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario.
- Como es sabido, esta normativa implementa en España el denominado Pilar Dos de la OCDE, mediante el que se establece una tributación global mínima del 15% para los grandes grupos empresariales
- El Reglamento regula tanto cuestiones sustantivas como otras de carácter formal
- Entre las cuestiones sustantivas destacan cuestiones como el tratamiento de los créditos fiscales transferibles en el mercado o detalles relativos a la exclusión por sustancia económica
- En el apartado formal se confirma la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación incluso si la cuestión a ingresar es nula.





El BOE ha publicado el [Real Decreto 252/2025, de 1 de abril](#), por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto Complementario (RIC)**. Esta norma, ya en vigor, desarrolla ciertos aspectos de la [Ley 7/2024, de 20 de diciembre](#), que aprueba el Impuesto Complementario (LIC) (comentada en nuestro [Legal Flash / Guía del Impuesto Complementario \(Pilar Dos\)](#)) y que a su vez transpone la **Directiva del Pilar Dos** (comentada en nuestro [Legal Flash / En vigor la Directiva de tributación global mínima](#)).

En esencia el RIC abarca dos tipos de materias: introduce ciertas precisiones y desarrollos de cuestiones sustantivas reguladas en la LIC y regula cuestiones asociadas al cumplimiento de las obligaciones formales.

Cuestiones sustantivas

El RIC realiza una selección de los aspectos de la LIC que el Ministerio ha considerado oportuno desarrollar, muchos de los cuales suponen la plasmación de **reglas especiales y criterios interpretativos acordados en el seno de la OCDE** en los últimos meses, pero que no encontraron acomodo en la LIC. Esta incorporación de cuestiones adicionales nace en la propia OCDE (sus guías administrativas introducen cuestiones no tratadas previamente en las Reglas Modelo), si bien en el ámbito doméstico puede generar dudas, en particular, respecto a los principios de jerarquía normativa y de reserva de ley en materia tributaria ([artículo 8 de la Ley General Tributaria](#)). Además, se puede comprobar que algunos de esos desarrollos de la OCDE tampoco han sido incorporados en el RIC. Esto plantea la incógnita sobre su incidencia en España; esto es, sobre si deben considerarse definitivamente irrelevantes o si la llamada del [preámbulo de la LIC](#) y [del propio RIC](#) a la interpretación de la norma conforme a dichos criterios mantiene su relevancia. Sin duda la publicación de resoluciones por parte de la Dirección General de Tributos, cuestión también mencionada en el referido preámbulo de la LIC, redundaría en seguridad jurídica al respecto.

En esta regulación reglamentaria afloran algunos aspectos de gran relevancia práctica, al menos aparente, en los que conviene detenerse. Por ejemplo, el [artículo 4.2 del RIC](#), en línea con el [artículo 11.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#), dispone un “balón de oxígeno” para las empresas que consiguen una **quita de su deuda**: bajo ciertas condiciones (no coincidentes entre ambas normas), este artículo del RIC exime del impuesto mínimo a los ingresos asociados al considerarlos ganancias excluidas. Es decir, se obvian en el cálculo del tipo efectivo de gravamen o ETR (tampoco cualquier impuesto que les afecte, ni corriente ni diferido) y en la determinación de la base imponible del grupo en la jurisdicción.

Por su parte, el [artículo 5 del RIC](#) desarrolla varios aspectos de la **exclusión de sustancia** del [artículo 14 de la LIC](#) (concepto que, como es sabido, permite minorar la base imponible de la jurisdicción en un porcentaje del gasto de personal y del valor medio de los activos materiales). Además de regular criterios para identificar la jurisdicción en la que deben computarse los factores “móviles”, el [apartado 3](#) considera como trabajadores admisibles a las personas físicas que sean trabajadores de una empresa de colocación o de empleo (ETT) siempre que sus actividades diarias se realicen bajo la dirección y control del grupo, igual que ocurre con los contratistas que sean personas físicas. Podría resultar conflictiva la posibilidad del [apartado 7](#), contemplada igualmente en los trabajos de la OCDE para los arrendamientos operativos, de que el arrendador compute la parte del valor del elemento que el arrendatario no computa como derecho de uso, dada la prohibición de cómputo de elementos destinados al arrendamiento ([artículo 14.4.a\) de la LIC](#)). Si bien esta prohibición aparece también en el artículo 5.3.4 de las Reglas Modelo, podría entenderse que la OCDE ha acordado matizarla posteriormente (apartado 3 de la guía administrativa de julio 2023); no obstante, como hemos apuntado, en el ordenamiento español resulta dudoso.

El [artículo 6 del RIC](#) se dedica al concepto de **crédito fiscal transferible** (*Marketable Transferable Tax Credits* o MTTC). Estos créditos se regulan aquí y no en la LIC pues también fueron introducidos por la OCDE en trabajos posteriores (por ello no son mencionados tampoco en las Reglas Modelo ni en la Directiva) con el objetivo de otorgarles el mismo tratamiento privilegiado que a los créditos fiscales reembolsables admisibles (*Qualified Refundable Tax Credits* o QRTC): no reducen el gasto por impuesto del numerador del ETR, sino que incrementan el resultado del denominador. En línea con esos trabajos de la OCDE, la norma reglamentaria establece que, para recibir este impacto amortiguado en el ETR, los MTTC deben cumplir un estándar de transferibilidad legal y un estándar de mercado.



El [artículo 7](#) del RIC aborda algunas cuestiones relativas al **gasto por impuesto diferido**. El [apartado 1](#) aclara que su cálculo parte también del resultado individual calculado bajo el estándar contable de consolidación (cuestión que parece evidente pero cuya aclaración puede venir motivada por la redacción del [artículo 18.2 de la LIC](#)). El [apartado 3](#) extiende la obligación del [artículo 18.4](#) de la LIC de computar en el numerador del ETR el oportuno ingreso por impuesto diferido aun cuando no se supere el criterio de reconocimiento contable, no solo en relación con las pérdidas generadas en el ejercicio, sino también por cualquier diferencia temporaria deducible, ello aun cuando el artículo 4.4.2. (c) de las Reglas Modelo de la OCDE se refiere solo a las primeras (“*recognition of a loss deferred tax asset for a current year tax loss*”). También puede destacarse cómo el [apartado 4](#) de este artículo 7 aclara que el impacto diferido que permite anular el [artículo 18.5.c\) de la LIC](#) por tratarse de un ajuste de reconocimiento o de valoración contable de un activo por impuesto diferido incluye el registro posterior de dicho activo si su reconocimiento previo no hubiera procedido por no haberse cumplido los criterios de reconocimiento contable. Podría entenderse que ambas aclaraciones persiguen un funcionamiento coordinado entre el [artículo 18.4](#) y el [artículo 18.5.c\)](#) de la LIC.

Por su parte, el [artículo 8 del RIC](#) regula el supuesto excepcional en el que, fruto de diferencias entre la fiscalidad local y las reglas del Pilar Dos, el ETR del grupo en una jurisdicción sea negativo: el numerador es negativo (un ingreso por impuesto diferido vinculado a la obtención de una base imponible local negativa, el cual impacta en todo caso bajo el mencionado [artículo 18.4 de la LIC](#)), pero el denominador es positivo (las reglas del Pilar Dos no identifican una pérdida sino una ganancia admisible). Puesto que el funcionamiento ordinario del impuesto conduciría a un tipo de gravamen superior al 15%, este precepto aborda la situación incrementando el numerador hasta cero y así limitando el gravamen del ejercicio a dicho 15%; a su vez, en ejercicios siguientes, el numerador se reducirá consecuentemente. La cita al [artículo 17.5 de la LIC](#) se explica por cuanto este precepto también parte de las mencionadas diferencias (y en ambos casos la OCDE habla de un *Excess Negative Tax Expense*), si bien en ese caso estas no convierten el ETR en una magnitud negativa, por lo que la redacción de la norma no es la misma.

Los artículos [9](#) y [10](#) del RIC no regulan cuestiones de incidencia general en el tratamiento de dividendos y rentas de cartera, sino solo aspectos concretos (como el tratamiento de entidades transparentes o la calificación en caso de instrumentos complejos o híbridos). No obstante, el [artículo 4.1 del RIC](#) sí permite optar, durante un plazo de cinco años y bajo ciertas condiciones, por excluir las ganancias y pérdidas reflejadas en el resultado y que sean atribuibles a instrumentos de cobertura que cubran el riesgo de tipo de cambio de inversiones calificadas como participación significativa (concepto no definido ni en la LIC ni en el RIC, y que cabría interpretar como el opuesto a la participación no significativa definida en el [artículo 10.1.b\) i\)](#) de la LIC).

Finalmente, de acuerdo con la disposición [transitoria primera del RIC](#), debe destacarse que el plazo de los 5 años de la exclusión regulada en la [disposición transitoria tercera de la LIC](#) respecto del Impuesto Complementario Secundario comienza a computarse desde que dicha modalidad resulte de aplicación, y no bajo el criterio general dispuesto en la norma legal.

Obligaciones formales

Procede en primer lugar recordar que la normativa del Pilar Dos tiene asociada numerosas obligaciones de cumplimiento que se materializan esencialmente en dos ámbitos: (i) la declaración informativa de carácter internacional (*GloBE Information Return* o GIR) que regula el [artículo 47 de la LIC](#) y (ii) la autoliquidación doméstica del Impuesto Complementario a la que hacen referencia los artículos [50](#) y [51](#) de la LIC.

Los artículos 16 y siguientes del RIC se dedican al desarrollo de la declaración informativa **GloBE Information Return** cuya presentación, recordemos, pesa sobre todas las entidades del grupo salvo que la entidad matriz última (UPE) u otra designada por el grupo lo haga ([apartados 2 y 3](#) del artículo 47 de la LIC). En el desarrollo reglamentario podría destacarse la obligación de informar, por este orden, sobre la composición del grupo, sobre el cálculo de la cuota del impuesto en cada jurisdicción (que puede requerir un detalle individual entidad por entidad) y sobre la incidencia material de las tres modalidades del Impuesto Complementario; esto es, las tres fases de análisis del Impuesto Complementario. Nótese cómo la [disposición transitoria segunda](#) del RIC permite, hasta los periodos

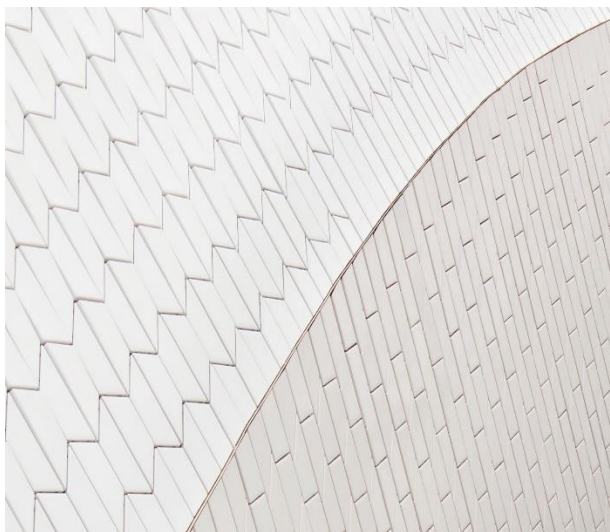


impositivos iniciados hasta 31 de diciembre de 2028 (siempre y cuando finalicen antes de 1 de julio de 2023), la presentación de una declaración simplificada respecto de jurisdicciones en las que se cumplan ciertos requisitos. También puede destacarse que el [artículo 18 del RIC](#) desarrolla la obligación de comunicación del [artículo 47.3 de la LIC](#) que recae sobre “cualquier” entidad del grupo (en principio, aun cuando la declaración informativa GIR se presente en España) permitiendo que se presente una única comunicación relativa a todas las entidades españolas del grupo.

En cuanto al formulario de declaración, debe tenerse en cuenta que la OCDE ha desarrollado un [modelo](#) (actualizado este mes de enero de 2025) y que también lo ha hecho la Comisión Europea al hilo de la octava modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC 9, todavía no publicada en el DOUE) que busca el intercambio de estas declaraciones entre Estados miembros. Cabe entender que la Orden ministerial que aprobará el modelo en España seguirá las directrices marcadas en estos preceptos reglamentarios.

Por otro lado, el [artículo 32 del RIC](#) incluye una escueta regulación relativa a la obligación de presentar la **autoliquidación del Impuesto Complementario**. De acuerdo con el [artículo 6.5 de la LIC](#), esta obligación recaerá materialmente sobre la entidad del grupo que sea calificada como sustituto del contribuyente, aunque no se aclara si procederá una declaración por cada entidad española del grupo que sea contribuyente del Impuesto Complementario o si será suficiente la presentación de una autoliquidación única a nivel del grupo (la técnica tributaria y el uso del plural parecen conducir a lo primero). Ante estas circunstancias deberá estarse igualmente a la publicación de la Orden ministerial que apruebe el modelo de declaración. En la norma reglamentaria la cuestión más destacable parece ser la confirmación de que procede la presentación de esta autoliquidación “con independencia de que la cuota resultante sea positiva o nula”.

Por último, procede destacar la extensión de 3 meses que la [disposición transitoria tercera del RIC](#) prevé para el primer año en el que la normativa del Pilar Dos afecte al grupo (esto es, también si se aplican los puertos seguros transitorios de la [disposición transitoria cuarta de la LIC](#) y no se produce todavía el año de transición en relación con una jurisdicción concreta). Así, la GIR puede presentarse hasta la finalización del 18º mes posterior a la finalización del ejercicio, y la autoliquidación del Impuesto Complementario puede presentarse hasta 25 días después de esa fecha. Tomando como ejemplo un grupo inicialmente afectado por la normativa y cuyo ejercicio social coincida con el año natural, lo anterior conduce al 30 de junio y 25 de julio de 2026, respectivamente. Por último, no parecen claras las remisiones que esta disposición transitoria realiza en lo relativo a las comunicaciones (pues se remite a los artículos 1 y 14 del RIC que no regulan ninguna comunicación, solo el artículo 18 menciona las comunicaciones).



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento, puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2025 CUATRECASAS

Reservados todos los derechos.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborada por Cuatrecasas. La información y los comentarios que contiene no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibido reproducir, distribuir, ceder y utilizar este documento de cualquier otro modo, en su totalidad o de forma extractada, sin la autorización de Cuatrecasas.



IS 713573