

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA

6598 *Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.*

I

Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, incorpora a nuestro ordenamiento jurídico una nueva figura impositiva, el Impuesto Complementario, dando cumplimiento a la obligación de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

La implantación del nuevo impuesto requiere la aprobación de una norma reglamentaria para desarrollar determinados aspectos previstos en la ley de creación y, en todo caso, para facilitar su interpretación debido al carácter eminentemente internacional del nuevo Impuesto Complementario, cuya interpretación y aplicación deben realizarse, tal y como señala la exposición de motivos de la ley, atendiendo a las Normas modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y a los criterios derivados de los comentarios, guías administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha organización o por la Unión Europea.

Por tanto, se considera necesario que la Ley del Impuesto vaya acompañada de un reglamento que recoja aquellos criterios interpretativos elaborados y públicamente divulgados por la OCDE o por la Unión Europea que permitan lograr una correcta aplicación de la norma principal. Por tanto, el reglamento que se aprueba a través de este real decreto cumple la doble función de desarrollo de los parámetros establecidos por la Ley del Impuesto, y de aclaración e interpretación de las reglas contenidas en la misma.

II

Este real decreto se estructura en un artículo único y dos disposiciones finales.

El artículo único aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Finalmente, la disposición final primera, regula el título competencial, en tanto que la disposición final segunda dispone la entrada en vigor del real decreto, incluyendo determinadas especificidades en relación con la propia entrada en vigor y con la eficacia de determinadas normas contenidas en el reglamento.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto Complementario consta de 32 artículos, estructurados en seis títulos, tres disposiciones transitorias y una disposición final.

El título I dedicado al ámbito subjetivo, clarifica, a efectos de la consideración de entidad excluida, cuándo una entidad que desarrolla actividades auxiliares a las realizadas por una organización sin ánimo de lucro puede tener, a su vez, la consideración de entidad excluida. Por otro lado, dicho título aclara el supuesto en el que una mutua de seguros regulada puede

optar por considerar a una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros como fiscalmente transparente, en los términos previstos en el artículo 44 de la Ley del Impuesto.

El título II desarrolla las reglas para la determinación de la base imponible y de los impuestos cubiertos ajustados del Impuesto Complementario.

En primer lugar, se establecen las reglas a aplicar en aquellos supuestos en los que los ejercicios económicos o fiscales de la entidad matriz última no coinciden con los de las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

El referido título II regula determinados ajustes que podrán practicarse a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles del período, ya se trate de ajustes por cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero o por ingresos derivados de quitas en virtud de los cuales la entidad declarante podrá optar por considerar como ganancia o pérdida de capital excluida aquella ganancia o pérdida en moneda extranjera reflejada en el resultado contable de una entidad constitutiva en el periodo impositivo, durante un plazo de cinco años siempre y cuando concurren determinadas circunstancias o aquellos ingresos correspondientes al registro contable de una quita.

En relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, el título II desarrolla determinadas reglas para computar los activos materiales admisibles y los trabajadores admisibles, en particular, se determina cómo deben computarse tales activos o trabajadores cuando se utilicen o empleen en más de una jurisdicción o en más de un grupo.

A su vez, se incide en el tratamiento de los créditos fiscales, al resultar indispensable dado su impacto en el cálculo del tipo impositivo efectivo por jurisdicción. Así, computarán como ingresos, en la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles o, por el contrario, como una reducción de los impuestos cubiertos, atendiendo a su calificación como créditos fiscales reembolsables admisibles o no admisibles, respectivamente. Asimismo, se clarifica el tratamiento de aquellos créditos fiscales que son calificados como créditos fiscales transferibles en el mercado y que, dada su configuración y sus características específicas, deben ser equiparados a los créditos fiscales reembolsables admisibles.

Respecto del importe total del ajuste por impuesto diferido, se precisa que el punto de partida para determinar el gasto o ingreso por impuesto diferido de una entidad constitutiva debe ser el resultado contable de la misma en el periodo impositivo, antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad financiera que corresponda de acuerdo con la jerarquía que se deduce de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto. En particular, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto, en aquellos supuestos en los que las cuentas anuales individuales de la entidad constitutiva se hubieran formulado con arreglo a una norma de contabilidad financiera, aceptable o autorizada, distinta de la utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados por parte de la entidad matriz última deberán realizarse las correspondientes homogeneizaciones necesarias para formular las cuentas consolidadas del grupo, sin efectuar ningún otro ajuste de consolidación. No obstante, si la referida reconciliación no pudiera realizarse de forma razonable, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto, deberán tomarse las referidas magnitudes contables individuales como punto de partida, sin perjuicio del ajuste de las diferencias permanentes superiores a un millón de euros previsto en el artículo 9.2.c) de la Ley del Impuesto. A su vez, este reglamento aclara qué se entiende por activo por impuesto diferido que se corresponda con una pérdida y los efectos en la determinación del importe total del ajuste por impuesto diferido en el supuesto de que se revoque la elección de pérdidas admisibles.

Asimismo, el reglamento puntualiza el tratamiento que debe otorgarse a los impuestos cubiertos ajustados negativos del período impositivo en una jurisdicción con ganancias admisibles netas, en relación con lo dispuesto en el artículo 6.3 de la Ley del Impuesto.

En relación con la exclusión de las ganancias o pérdidas de capital, resulta necesario precisar su aplicación, debido a que tales ganancias o pérdidas pueden no resultar excluidas a la hora de determinar las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva, tratándose de entidades transparentes, siempre y cuando concurren

determinadas circunstancias. Al respecto, se establece un tratamiento diferenciado para las participaciones significativas y no cualificadas en una entidad transparente y las participaciones cualificadas en una entidad transparente.

Respecto de los dividendos excluidos, se especifica cómo opera esta exclusión tratándose de determinados instrumentos financieros compuestos.

Asimismo, resulta necesario desarrollar determinadas especialidades, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades aseguradoras, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 10, apartados 2 y 11, de la Ley del Impuesto.

A su vez, en línea con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley del Impuesto, con la finalidad de evitar una distorsión en el cómputo del tipo impositivo efectivo del período, el presente reglamento debe recoger la opción, para cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, por la no aplicación de la exclusión de las ganancias o pérdidas de capital definidas en el artículo 10.1 del mismo texto legal, durante un plazo mínimo de 5 períodos impositivos.

Continúa el título II matizando dos cuestiones relevantes, necesarias para la correcta aplicación de los regímenes de neutralidad y distribución, regulados en los artículos 40 y 42 de la Ley del Impuesto.

El título III dedica el artículo 15 a establecer una regla necesaria para el correcto cálculo del Impuesto Complementario, determinando cómo debe aplicarse la regla de inclusión de rentas en aquellos supuestos en que una entidad constitutiva pueda ser incluida y excluida, en un mismo período impositivo, de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

El título IV dedicado a la declaración informativa del Impuesto Complementario pone de manifiesto la relevancia de dicha declaración, en términos de gestión tributaria, en aras de garantizar no sólo una correcta aplicación y liquidación del referido Impuesto, sino también de culminar con éxito cualquier intercambio de información que deba ser realizado por la Administración tributaria española con el resto de las jurisdicciones que puedan verse implicadas.

Dentro de este título, el capítulo I regula las disposiciones generales de la declaración informativa, tales como su contenido, el plazo de su presentación, así como la comunicación de la entidad declarante a la Administración tributaria. Por último, prevé que, en caso de grupos multinacionales, el intercambio de información se llevará a cabo en virtud del Convenio Multilateral o de los respectivos convenios bilaterales o acuerdo multilaterales que el Reino de España suscriba con otros Estados o jurisdicciones.

El capítulo II regula la información a incorporar en la declaración informativa relativa a la identificación de la entidad declarante e información general del grupo; la estructura del grupo e identificación de las entidades constitutivas del grupo; y, por último, la información resumida de la o las jurisdicciones en las que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud tenga presencia.

El capítulo III regula la información a incorporar en la declaración informativa a nivel jurisdiccional, especificando, en su caso, la aplicación de puertos seguros o exclusiones, así como la información referida a la no exigibilidad transitoria del Impuesto Complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud cuando concurren determinadas circunstancias.

Por su parte, el capítulo IV regula la información a incorporar en la declaración informativa necesaria para el cálculo del Impuesto Complementario, y comprende la información jurisdiccional; la información necesaria para el cálculo del tipo impositivo efectivo de cada jurisdicción, el desglose de las opciones ejercitadas y/o revocadas por jurisdicción o por entidad constitutiva, según corresponda, así como la información que debe suministrarse no sólo a nivel jurisdiccional sino también por cada entidad constitutiva.

El título V desarrolla el régimen sancionador regulado en el artículo 48 de la Ley del Impuesto, definiendo qué se entiende por conjunto de datos a efectos de aplicar dicho régimen.

Por último, el título VI regula la autoliquidación tributaria, en particular, la forma y plazo de su presentación.

Todo lo anterior se completa con tres disposiciones transitorias y una disposición final única, incorporando, asimismo, un índice de contenido para facilitar la aplicación de la norma.

La disposición transitoria primera aclara el *dies a quo* desde el que debe computarse el periodo de cinco años a que se refiere la disposición transitoria tercera de la Ley del Impuesto, el cual empezará a contar a partir del inicio del primer período impositivo en que la regla de beneficios insuficientemente gravados resulte exigible.

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley del Impuesto, la disposición transitoria segunda permite, para periodos impositivos que finalicen antes de 1 de julio de 2030, que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud pueda optar por presentar la declaración informativa de forma simplificada en aquellas jurisdicciones que cumplan determinados requisitos.

Por su parte, la disposición transitoria tercera regula los plazos de presentación de la primera declaración informativa y primera autoliquidación del Impuesto correspondientes al periodo impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

Por último, la disposición final única habilita a la persona titular del Ministerio de Hacienda a aprobar los modelos de declaración informativa y autoliquidación del Impuesto Complementario y determinar los lugares y forma de presentación de los mismos, así como a establecer los documentos o justificantes que deban acompañar a los anteriores.

III

Conforme a lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la elaboración de esta norma se ha efectuado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia por cuanto es necesario culminar el desarrollo de la ley que da respuesta a la obligación de transposición plena de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión, teniendo en cuenta asimismo la necesidad de incorporar determinados criterios o principios emanados de la OCDE o la UE.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea.

El principio de transparencia se garantiza mediante el cumplimiento del trámite de consulta pública. Asimismo, mediante la publicación del presente texto normativo, así como de su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, en el portal web del Ministerio de Hacienda, a efectos de que pudieran ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos.

El desarrollo reglamentario del Impuesto Complementario objeto de aprobación mediante el presente real decreto se efectúa en virtud de las habilitaciones contenidas tanto en la disposición final vigésima primera de dicha ley, como en los apartados 2, 3, 4 y 6 del artículo 47 y en la disposición transitoria tercera, apartado 5, de la Ley del Impuesto.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Primera del Gobierno y Ministra de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 1 de abril de 2025,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.*

Se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, cuyo texto se incluye a continuación.

Disposición final primera. *Título competencial.*

Este real decreto se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda General.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

1. Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

2. El Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

No obstante, las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto para el supuesto regulado en el apartado 3 del artículo 28 de la Ley del Impuesto que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023, tal como señala la disposición final vigésima segunda de la Ley del Impuesto.

Dado en Madrid, el 1 de abril de 2025.

FELIPE R.

La Vicepresidenta Primera del Gobierno
y Ministra de Hacienda,
MARÍA JESÚS MONTERO CUADRADO

REGLAMENTO DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD

Título I. Ámbito subjetivo.

Artículo 1. Actividades auxiliares a las realizadas por organizaciones sin ánimo de lucro.

Artículo 2. Mutua de seguros regulada.

Título II. Ajustes en la determinación de la base imponible y de los impuestos cubiertos ajustados.

Artículo 3. Desajuste en los ejercicios económicos o fiscales de la entidad matriz última y de las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Artículo 4. Ajustes por cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero y por ingresos derivados de quitas.

Artículo 5. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.

Artículo 6. Tratamiento de créditos fiscales.

Artículo 7. Importe total del ajuste por impuestos diferidos.

Artículo 8. Tratamiento de los impuestos cubiertos ajustados negativos del periodo impositivo en una jurisdicción en la que se obtengan ganancias admisibles netas.

Artículo 9. Opción por la inclusión de ganancias o pérdidas de capital y tratamiento de las participaciones cualificadas en entidades transparentes.

Artículo 10. Ajuste por ganancias o pérdidas de capital excluidas y dividendos excluidos.

Artículo 11. Ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades aseguradoras.

Artículo 12. Exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional.

Artículo 13. Entidad matriz última transparente.

Artículo 14. Sistemas tributarios de distribución admisibles.

Título III. Cálculo del Impuesto Complementario.

Artículo 15. Aplicación de la regla de inclusión de rentas en el supuesto de entidades constitutivas que se incluyen y excluyen de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Título IV. Declaración informativa.

Capítulo I. Disposiciones generales.

Artículo 16. Habilitación.

Artículo 17. Contenido.

Artículo 18. Comunicación de la entidad declarante y plazo para la presentación de la declaración informativa.

Artículo 19. Intercambio de información en caso de grupos multinacionales.

Capítulo II. Información del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud.

Artículo 20. Identificación de la entidad declarante e información general del grupo.

Artículo 21. Información sobre la estructura del grupo e identificación de las entidades constitutivas del grupo.

Artículo 22. Información resumida de cada jurisdicción.

Capítulo III. Puertos seguros y otros supuestos de no exigibilidad del impuesto complementario para los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud.

Artículo 23. Puertos seguros y otros supuestos de no exigibilidad del impuesto complementario para los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud.

Artículo 24. Otros supuestos de no exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Capítulo IV. Cálculo de los impuestos complementarios generados y exigidos en las distintas jurisdicciones en las que el grupo tenga presencia.

Artículo 25. Información jurisdiccional del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Artículo 26. Información sobre el cálculo del tipo impositivo efectivo jurisdiccional.

Artículo 27. Información sobre el ejercicio de opciones por jurisdicción.

Artículo 28. Información individual por entidad constitutiva.

Artículo 29. Información sobre el cálculo del impuesto complementario generado en jurisdicciones con nivel impositivo bajo.

Artículo 30. Información sobre el cálculo de los impuestos complementarios exigidos a las distintas entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

Título V. Infracciones y sanciones.

Artículo 31. Desarrollo del régimen sancionador.

Título VI. Autoliquidación tributaria.

Artículo 32. Autoliquidación.

Disposición transitoria primera. No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Disposición transitoria segunda. Declaración informativa simplificada.

Disposición transitoria tercera. Plazos de presentación de la primera declaración informativa y primera autoliquidación.

Disposición final única. Habilitaciones a la persona titular del Ministerio de Hacienda.

TÍTULO I

Ámbito subjetivo

Artículo 1. *Actividades auxiliares a las realizadas por organizaciones sin ánimo de lucro.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 7.1.b).ii) de la Ley del Impuesto, se considerará que una entidad íntegramente participada, directa o indirectamente, por una o varias organizaciones sin ánimo de lucro realiza exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por éstas cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, excluido el correspondiente a las organizaciones sin ánimo de lucro y a las entidades previstas en el artículo 7.1 apartados b), letras i) e ii), y c) de la Ley del Impuesto, sea inferior al menor de los dos siguientes importes:

a) 750 millones de euros, en el período impositivo.

b) El 25 % del importe neto de la cifra de negocios del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en el período impositivo.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, las actividades desarrolladas por los establecimientos permanentes de las entidades previstas en el artículo 7.1, apartados b) y c), de la Ley del Impuesto deberán tomarse en consideración junto con las actividades desarrolladas por las entidades principales.

3. Cuando la duración del período impositivo sea superior o inferior a doce meses, para el cálculo de los 750 millones a que se refiere la letra a) del apartado 1 anterior, se atenderá a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 6.1 de la Ley del Impuesto.

4. Cuando una entidad pública, de las definidas en el artículo 5.16) de la Ley del Impuesto, cumpla la definición de organización sin ánimo de lucro recogida en el artículo 5.35) de dicha ley, podrá aplicar lo dispuesto en este artículo respecto de las actividades auxiliares desarrolladas por sus entidades dependientes.

Artículo 2. *Mutua de seguros regulada.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto, una mutua de seguros regulada podrá aplicar lo dispuesto en dicho artículo cuando sea una entidad constitutiva titular de las participaciones en otra entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros y podrá optar por considerar dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros como entidad transparente, en los términos previstos en el citado artículo.

Tendrá la consideración de mutua de seguros regulada aquella entidad constitutiva que sea una entidad aseguradora regulada y sea propiedad en su totalidad de sus asegurados.

TÍTULO II

Ajustes en la determinación de la base imponible y de los impuestos cubiertos ajustados

Artículo 3. *Desajuste en los ejercicios económicos o fiscales de la entidad matriz última y de las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.*

1. Cuando existan en el grupo multinacional o en el grupo nacional de gran magnitud entidades constitutivas que mantengan sus estados financieros con referencia a un ejercicio económico diferente al de la entidad matriz última, tal desajuste deberá eliminarse atendiendo al método empleado, para eliminar la referida discrepancia, en la elaboración de los estados financieros consolidados del grupo, a efectos de determinar el resultado contable del período impositivo que sirve como punto de partida para cuantificar las ganancias y pérdidas admisibles de las entidades constitutivas, en los términos previstos en el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto.

2. Cuando existan en el grupo multinacional o en el grupo nacional de gran magnitud entidades constitutivas que mantengan sus estados financieros con referencia a un ejercicio económico diferente al de la entidad matriz última, y dichos estados financieros no estén incluidos en los estados financieros consolidados del grupo, podrá resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto, a efectos de determinar el resultado contable de las referidas entidades constitutivas. Este mismo apartado resultará de aplicación a un negocio conjunto o a un grupo de un negocio conjunto que mantenga sus estados financieros con referencia a un ejercicio económico diferente al de la entidad matriz última.

3. En los supuestos recogidos en el apartado anterior, los cálculos necesarios para la determinación del resultado contable, en los términos previstos en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto, de las entidades constitutivas y del negocio conjunto o grupo de un negocio conjunto se realizarán tomando en consideración los estados financieros individuales del ejercicio económico que finaliza dentro del ejercicio económico de la entidad matriz última.

4. Cuando existan en el grupo multinacional o en el grupo nacional de gran magnitud entidades constitutivas cuyo ejercicio de referencia a efectos de la presentación de sus declaraciones tributarias, en su imposición nacional, difiera del período impositivo del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, tal desajuste deberá eliminarse atendiendo al método empleado, para eliminar la referida discrepancia, en la elaboración de los estados financieros consolidados del grupo, a efectos de calcular los impuestos cubiertos ajustados de las referidas entidades, en el período impositivo, de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la Ley del Impuesto. Este mismo apartado resultará de aplicación en caso de un negocio conjunto o de un grupo de un negocio conjunto cuyo ejercicio de referencia a efectos de la presentación de sus declaraciones tributarias, en su imposición nacional, difiera del período impositivo del grupo.

Artículo 4. Ajustes por cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero y por ingresos derivados de quitas.

1. A efectos de lo dispuesto en la letra c) de los apartados 1 y 2 del artículo 10 de la Ley del Impuesto, la entidad declarante podrá optar, durante un plazo de cinco años, por considerar como ganancia o pérdida de capital excluida, a las ganancias o pérdidas en moneda extranjera reflejadas en el resultado contable de una entidad constitutiva en el período impositivo, en los términos previstos en el artículo 9.1 de la ley, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Las ganancias o pérdidas en moneda extranjera sean atribuibles a instrumentos de cobertura que cubran el riesgo de tipo de cambio de inversiones netas en negocios en el extranjero a través de entidades en las que se ostente una participación significativa;
- b) Las ganancias o pérdidas a que se refiere la letra anterior sean contabilizadas en las cuentas anuales consolidadas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en la partida «otro resultado global»;
- c) El instrumento de cobertura sea considerado eficaz, de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

En el supuesto de que la entidad declarante hubiese ejercitado la opción prevista en este apartado, cualquier impuesto cubierto asociado a las referidas ganancias excluidas deberá quedar igualmente excluido de los impuestos cubiertos ajustados del período con arreglo a lo dispuesto en los artículos 17.3.a) y 18.5.a) de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley del Impuesto, la entidad constitutiva declarante podrá no computar los ingresos derivados de quitas reflejados en el resultado contable de una entidad constitutiva en el período impositivo, en los términos previstos en el artículo 9.1 de dicha ley, a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva del período, en la medida en que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) La quita se ha de llevar a cabo en el marco de un procedimiento de insolvencia previsto en la normativa concursal nacional que resulte de aplicación, siempre que esté supervisado por un tribunal u otro órgano judicial de la jurisdicción pertinente o en los que se nombre un administrador de insolvencia independiente. En tal caso, tanto las deudas de terceros como las de partes vinculadas liberadas en el marco del mismo convenio quedarán excluidas del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles;
- b) La quita sea consecuencia de un convenio en el que uno o varios acreedores no están vinculados con el deudor y sea razonable concluir que, sin la condonación de las deudas de terceros, condonadas en virtud del convenio, el deudor podría haber entrado en situación de insolvencia dentro de los doce meses siguientes al acuerdo. En tal caso, tanto las deudas con terceros como las de partes vinculadas liberadas en el marco del

mismo convenio quedarán excluidas del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles;

c) En el supuesto en el que el importe total del pasivo del deudor sea superior al valor de mercado de sus activos, determinado inmediatamente antes de la fecha de la quita, únicamente podrá excluirse del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles los ingresos derivados de quitas de deudas con acreedores no vinculados, por el menor de los siguientes importes:

1.º El exceso del pasivo del deudor sobre el valor de mercado de los activos del mismo determinado inmediatamente antes de la fecha de la quita.

2.º El importe del ajuste extracontable negativo que hubiese procedido practicar en la imposición personal del deudor como consecuencia de la quita con arreglo a la legislación tributaria de la jurisdicción en la que radica.

En los supuestos previstos en las letras a) y b) anteriores, podrán excluirse del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles los ingresos correspondientes a quitas derivadas de deudas frente terceros, o frente a partes vinculadas. En el supuesto previsto en la letra c), sólo podrán excluirse los ingresos correspondientes a quitas derivadas de deudas frente acreedores no vinculados con el deudor.

Lo dispuesto en la letra c) anterior sólo resultará de aplicación cuando no concurren las circunstancias previstas en las letras a) o b).

En el supuesto de que los ingresos derivados de una quita, en los términos previstos en este apartado, hubieran sido excluidos del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles del período, cualquier impuesto cubierto asociado a los referidos ingresos excluidos deberá quedar igualmente excluido de los impuestos cubiertos ajustados del período, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 17.3.a) y 18.5.a) de la Ley del Impuesto.

Artículo 5. *Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, se tendrán en cuenta las reglas a que se refieren los apartados siguientes al calcular la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.

2. Un trabajador de una entidad constitutiva computará como trabajador admisible, a efectos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, de la jurisdicción en la que radique la entidad constitutiva que tenga la consideración de empleador, si el trabajador desempeña más del 50 % de su tiempo de trabajo en dicha jurisdicción.

3. A efectos de determinar los trabajadores admisibles, en los términos previstos en el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, deberán tomarse en consideración no sólo los contratistas independientes que sean personas físicas y participen en las actividades ordinarias de funcionamiento del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, sino también las personas físicas que sean trabajadores de una empresa de colocación o de empleo pero cuyas actividades diarias se realizan bajo la dirección y control del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

4. En aquellos supuestos en que se hubieran pactado retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio, la exclusión de las nóminas de una entidad constitutiva no se verá afectada, en su caso, por el ejercicio de la opción prevista en el artículo 10.3 de la misma ley, debiendo tomarse en consideración el gasto que se corresponda con dicha retribución registrado en los estados financieros de la entidad constitutiva.

5. Un activo material admisible que no tenga la consideración de bien inmueble computará como activo material admisible de aquella jurisdicción en la que se encuentra situado durante más de la mitad del período impositivo.

6. Un activo material admisible situado simultáneamente en diversas jurisdicciones computará como activo material admisible, a efectos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, de aquellas jurisdicciones en las que esté situado, en términos proporcionales, durante el período impositivo.

7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 14.1.c).iii) de la Ley del Impuesto, tiene la consideración de activo material admisible el derecho del arrendatario a utilizar activos materiales situados en la jurisdicción en la que aquel radique. No obstante, tratándose de un arrendamiento operativo, el derecho a utilizar el activo material cedido tendrá la consideración de activo material admisible en sede del arrendatario, a efectos de lo dispuesto en el artículo 14 de la referida ley, siempre y cuando este haya registrado el correspondiente derecho de uso en sus estados financieros y el activo material esté situado en la jurisdicción en la que radique el arrendatario. Con el fin de evitar que un mismo activo material pueda computar en el cálculo de la exclusión de los activos materiales, a que se refiere el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, de dos entidades constitutivas diferentes pertenecientes a un mismo grupo multinacional o nacional de gran magnitud o a entidades constitutivas pertenecientes cada una de ellas a un grupo multinacional o nacional de gran magnitud diferente, el importe de la exclusión basada en la sustancia que genere dicho activo será:

- a) Para el arrendatario, la media entre el valor neto contable del derecho de uso registrado en sus estados financieros al inicio y al final del periodo impositivo.
- b) Para el arrendador, el exceso de la media entre el valor neto contable del activo arrendado al inicio y al final del periodo impositivo sobre el importe previsto en la letra anterior.

En caso de arrendamiento financiero u operativo entre entidades constitutivas de un mismo grupo multinacional o nacional de gran magnitud que radiquen en la misma jurisdicción, el importe de la exclusión de los activos materiales deberá determinarse una vez realizados los ajustes por eliminaciones, por lo que será el arrendador quien compute íntegramente como activo material admisible, a efectos de lo dispuesto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, la media entre el valor neto contable del activo arrendado al inicio y al final del periodo impositivo, siempre que dicho activo se encuentre situado en la jurisdicción en la que radique.

8. A efectos de lo dispuesto en el artículo 14.1.c).iv) de la Ley del Impuesto, se considerarán activos materiales admisibles las concesiones administrativas, licencias o instrumentos administrativos similares, con independencia de que deban registrarse contablemente como activos intangibles o financieros en la medida en que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto, la entidad concesionaria o licenciataria haya incurrido en gastos para adquirir la licencia o derecho similar y haya realizado inversiones significativas en activos materiales para llevar a cabo la explotación de los derechos adquiridos.

No obstante, si la entidad concesionaria o licenciataria tuviese que registrar en sus estados financieros, de forma independiente, un derecho de cobro diferente del activo financiero referido en el párrafo anterior y derivado de la explotación del activo material subyacente, dicho derecho no computará como activo material admisible.

9. Cuando un activo material admisible haya sido objeto de un deterioro, de conformidad con los criterios contables utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, el valor contable del mismo se reducirá en el importe de dicho deterioro y se incrementará en el importe de la reversión del mismo que hubiese podido producirse, sin que el valor contable del activo material admisible, como consecuencia de dicha reversión, pueda superar el valor contable que tenía antes del deterioro.

10. Cuando un activo material o un trabajador de una entidad constitutiva compute como activo material admisible o como trabajador admisible de la jurisdicción en la que dicha entidad radica, a efectos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, en un porcentaje inferior o igual al 50 %, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 5 anteriores, la entidad constitutiva podrá calcular la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica en proporción al tiempo durante el cual el activo material o el trabajador esté efectivamente situado en dicha jurisdicción.

Artículo 6. *Tratamiento de créditos fiscales.*

1. A efectos de lo dispuesto en el presente artículo, tendrá la consideración de crédito fiscal transferible en el mercado aquel crédito fiscal que pueda ser utilizado por su titular para reducir sus impuestos cubiertos, siempre y cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Estándar de transferibilidad legal: se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad que ha generado el crédito fiscal pueda transferirlo a una entidad no vinculada en el período impositivo en que se genere el crédito o, en su caso, dentro de los quince meses siguientes al término de dicho período. En el supuesto de que el adquirente del crédito lo vuelve a transmitir, el estándar de transferibilidad se entenderá cumplido cuando la transmisión pueda realizarse, en condiciones similares a las de la entidad que lo generó, en el mismo período impositivo en que adquirió el crédito.

b) Estándar de mercado: se entenderá cumplido este criterio cuando la entidad que ha generado el crédito fiscal lo transfiera a una entidad no vinculada dentro de los quince meses siguientes al término del período impositivo en que se originó, a un precio igual o superior al mínimo de mercado. El estándar se entenderá cumplido para el adquirente del crédito si el mismo fue adquirido a una entidad no vinculada, a un precio igual o superior al mínimo de mercado.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que la entidad que genera un crédito fiscal y la entidad adquirente están vinculadas si una de ellas posee, directa o indirectamente, al menos, el 50 % del capital y los derechos de voto de la otra, o si otra persona posee, directa o indirectamente, al menos, el 50 % del capital y los derechos de voto de las dos entidades. En cualquier caso, ambas entidades estarán vinculadas, a efectos de este artículo, si una posee el control de la otra o ambas están controladas por una misma persona o personas, de acuerdo con los hechos concurrentes.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por precio mínimo de mercado de un crédito fiscal, el 80 % del valor actual neto del crédito fiscal, determinándose dicho valor atendiendo al rendimiento al vencimiento de un instrumento de deuda, emitido por el gobierno de la jurisdicción que concede el crédito fiscal, con idéntico o similar vencimiento, en ningún caso superior a cinco años, en el periodo en que el crédito se transfiera y, si no se transfiere, en el periodo en el que el crédito se generó.

2. Se entenderá por crédito fiscal transferible aquel crédito fiscal que en sede de la entidad que lo genera es transferible pero no cumple los requisitos para ser crédito fiscal transferible en el mercado, y en sede del adquirente, no es un crédito fiscal transferible en el mercado.

3. El crédito fiscal transferible en el mercado tendrá la consideración de crédito fiscal reembolsable admisible, a efectos de lo dispuesto en el artículo 5, punto 1, de la Ley del Impuesto, atendiendo a las características previamente señaladas. Tanto los créditos fiscales reembolsables admisibles como los créditos fiscales transferibles en el mercado computarán como ingresos a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva.

En caso de que de un crédito fiscal sólo pueda considerarse, en parte, como importe reembolsable o transferible, deberá examinarse si en dicha parte concurren los requisitos para considerarla como reembolsable admisible o transferible en el mercado. En caso de que así fuere, se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior en dicha proporción.

En el supuesto de que el crédito fiscal reembolsable admisible derive de la adquisición, fabricación o construcción de un activo y la entidad constitutiva que genera el crédito fiscal, contablemente, hubiera reducido el valor del activo en dicho crédito fiscal o hubiera reconocido el crédito como un ingreso diferido, imputándolo en función de la vida útil del activo, deberá seguir ese mismo tratamiento contable, respecto de dicho crédito fiscal reembolsable admisible, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva que genera el crédito.

4. El importe del crédito fiscal transferible en el mercado que deberá computarse como ingreso, a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva del periodo impositivo, será:

a) Para la entidad que genera el crédito, el valor nominal del crédito salvo que lo hubiera transmitido dentro de los quince meses siguientes al término del período impositivo de generación, en cuyo caso será el precio de transmisión. No obstante, si lo hubiera transmitido una vez transcurrido dicho plazo de quince meses, la diferencia entre el nominal del crédito que hubiese sido considerado como ingreso de conformidad con este apartado, y el precio de transmisión, se tratará como una pérdida, a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva, en el período impositivo en el que se transmita el crédito.

b) Para la entidad adquirente del crédito que, como consecuencia, haya reducido sus impuestos cubiertos, el ingreso será la diferencia entre el valor nominal del crédito y su precio de adquisición, en la proporción que corresponda a la reducción de sus impuestos cubiertos, salvo que dicha entidad lo vuelva a transmitir, en cuyo caso el ingreso será la ganancia o pérdida derivada de dicha operación.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, en el periodo impositivo, se incrementarán en la parte del crédito fiscal reembolsable admisible o del crédito fiscal transferible en el mercado que haya reducido el gasto por impuesto corriente del período.

6. Los créditos fiscales reembolsables no admisibles a que se refiere el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto, así como los créditos fiscales transferibles a que se refiere este artículo, no computarán como ingresos a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva. En caso de que hubiesen sido registrados como ingreso en los estados financieros de una entidad constitutiva, tales ingresos deberán ser eliminados a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto Complementario.

7. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17.3 de la Ley del Impuesto, los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva en un periodo impositivo se minorarán en:

a) La parte del crédito fiscal reembolsable no admisible que no se haya registrado como una reducción del gasto por impuesto corriente.

b) Cualquier importe de impuestos cubiertos reembolsados o imputados a una entidad constitutiva que no se haya registrado como un ajuste del gasto por impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que esté relacionado con un crédito fiscal reembolsable admisible o con un crédito fiscal transferible en el mercado.

8. El importe que deberá tratarse como minoración de los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva en un período impositivo en relación con la letra b) del apartado anterior será:

a) En el caso de la entidad que genera el crédito, el importe del crédito que haya sido utilizado para reducir la deuda tributaria correspondiente al ejercicio fiscal, en su imposición nacional, que finalice dentro del período impositivo, así como, en caso de transferencia del crédito, todas las cantidades recibidas durante el período impositivo.

b) En el caso de la entidad adquirente, cualquier exceso del valor del crédito sobre su precio de adquisición, en la proporción utilizada para reducir la deuda tributaria correspondiente al ejercicio fiscal, en su imposición nacional, que finalice dentro del período impositivo.

c) En el caso de la entidad adquirente, el importe de cualquier ganancia derivada de la transmisión, cuando se transmita el crédito fiscal en el período impositivo. Asimismo, se deberá incluir cualquier pérdida derivada de la transmisión en el cómputo de sus pérdidas y ganancias admisibles de ese período impositivo.

9. Lo establecido en los dos apartados anteriores se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley del Impuesto.

Artículo 7. *Importe total del ajuste por impuestos diferidos.*

1. A efectos de lo previsto en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, el importe del gasto o ingreso por impuesto diferido de una entidad constitutiva deberá determinarse partiendo del resultado contable de la entidad constitutiva en el periodo impositivo, antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, de acuerdo con el artículo 9.1 de la ley.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior también resultará de aplicación en los supuestos previstos en el artículo 9.2 de la Ley del Impuesto.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.4 de la Ley del Impuesto, se entenderá por activo por impuesto diferido que se corresponda con una pérdida aquel que se corresponda con:

- a) Una diferencia temporaria deducible;
- b) El derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.5.c) de la Ley del Impuesto, se entenderá por un ajuste de reconocimiento o de valoración contable de un activo por impuesto diferido, el registro de dicho activo que no se haya reconocido previamente por no haberse cumplido los criterios de reconocimiento contable.

5. En el supuesto previsto en el artículo 19.4 de la Ley del Impuesto, una vez que el saldo del activo por impuesto diferido pendiente de aplicar correspondiente a una pérdida admisible neta se reduzca a cero, el importe de los activos y pasivos por impuesto diferido de la jurisdicción, en su caso, será el que se hubiera calculado, de haber resultado de aplicación en los periodos impositivos anteriores lo dispuesto en la disposición transitoria primera y en el artículo 18 de la Ley del Impuesto.

Artículo 8. *Tratamiento de los impuestos cubiertos ajustados negativos del periodo impositivo en una jurisdicción en la que se obtengan ganancias admisibles netas.*

En línea con lo dispuesto en el artículo 17.5 de la Ley del Impuesto, en el periodo impositivo en el que se obtengan ganancias admisibles netas en la jurisdicción y el importe de los impuestos cubiertos ajustados en la jurisdicción sea negativo, no se tendrá en cuenta en el cálculo del tipo impositivo efectivo de la jurisdicción de ese periodo impositivo el importe de los impuestos cubiertos ajustados negativos, sino que se trasladará a periodos impositivos posteriores y reducirá los impuestos cubiertos ajustados del periodo impositivo posterior hasta anularlos. El exceso, si lo hubiera, se trasladará a los periodos impositivos siguientes.

Artículo 9. *Opción por la inclusión de ganancias o pérdidas de capital y tratamiento de las participaciones cualificadas en entidades transparentes.*

1. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por:

a) «Ganancia o pérdida derivada de una participación significativa y no cualificada en una entidad transparente»: cualquier ganancia o pérdida derivada de una participación en los fondos propios de otra entidad, significativa en los términos previstos en el artículo 10.1.b).i) de la Ley del Impuesto y que no cumpla la definición de participación cualificada en una entidad transparente, prevista en el apartado siguiente.

b) «Participación cualificada en una entidad transparente»: una inversión en una entidad transparente que se trate, a efectos fiscales, como una participación en el capital o en los fondos propios, o que habría sido tratada como tal, de conformidad con la norma

de contabilidad financiera autorizada en la jurisdicción en la que radica la entidad transparente; siempre que:

1.º Los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad transparente no se consolidan por el método de integración global en los estados financieros consolidados elaborados por la entidad matriz última del grupo multinacional o nacional de gran magnitud; y,

2.º La recuperación de la inversión se realizará total o parcialmente a través de la imputación de créditos fiscales que no tengan la consideración de créditos fiscales reembolsables admisibles en los términos del artículo 5.1 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles, tratándose de una participación significativa y no cualificada en una entidad transparente, a que se refiere el apartado 1.a) anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar, por:

a) Incluir, una vez realizados los ajustes previstos en el artículo 10.2 de la Ley del Impuesto, salvo el comprendido en la letra c) del mencionado artículo, cualquiera de las siguientes ganancias o pérdidas:

1.º Las ganancias o pérdidas contables que resulten de aplicar el método del valor razonable o del deterioro de valor de la participación, siempre que el titular de la participación haya tributado por las variaciones de las magnitudes anteriores, registrando un gasto o ingreso por impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias; o bien, siempre que dicho titular aplique en su imposición personal el método de realización, registrando un gasto o un ingreso por impuesto diferido en la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente a las variaciones a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias de aquéllas magnitudes o al deterioro de valor de la participación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará de aplicación tomando en consideración lo establecido en el artículo 7.3 de este reglamento.

2.º Las ganancias o pérdidas derivadas de la transmisión de la participación que haya sido contabilizada conforme al método de puesta en equivalencia; y,

3.º Las ganancias o pérdidas derivadas de la transmisión de la participación, incluidas en la base imponible de la imposición personal del transmitente, excluyendo aquellos importes que hubieran gozado de un método de exención, de deducción en cuota o mecanismo similar; e,

b) Incluir todos los impuestos corrientes y diferidos relacionados con las magnitudes previstas en la letra anterior en el importe de los impuestos cubiertos ajustados del período impositivo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17.3.a) y en el artículo 18.5.a) de la Ley del Impuesto.

La opción prevista en este apartado se ejercerá por la entidad constitutiva declarante, por un período de cinco años, por jurisdicción. Dicha opción no podrá revocarse cuando la participación en una entidad significativa y no cualificada en una entidad transparente hubiera generado una pérdida que hubiera sido computada en las ganancias o pérdidas admisibles en un período impositivo en el que la opción prevista en este artículo estaba en vigor.

3. Los créditos fiscales generados en el período impositivo por una entidad transparente se atribuirán a los titulares, directos o indirectos a través de una estructura transparente a efectos fiscales, de las participaciones de la entidad fiscalmente transparente, atendiendo al tratamiento previsto para tales créditos en la Ley del Impuesto, con arreglo a su naturaleza.

4. La participación cualificada en una entidad transparente se reducirá, hasta cero, en los siguientes importes:

a) El importe de los créditos fiscales imputados al titular de la participación, distintos de los previstos en la letra siguiente.

b) El importe de las bases imponibles negativas imputadas al titular de la participación, multiplicado por el tipo de gravamen aplicable a éste.

c) El importe de las distribuciones u otros reembolsos al titular de la participación.

d) El importe derivado de la venta, total o parcial, de la participación.

5. Las cantidades previstas en las letras a) o b) del apartado anterior, que no fueran créditos fiscales reembolsables admisibles, imputadas al titular de una participación cualificada en una entidad transparente, ya sea titular directo o indirecto a través de una estructura transparente a efectos fiscales, computarán como impuestos cubiertos ajustados del titular de la participación, en el periodo impositivo, en la medida en que dichas cantidades hubiesen minorado contablemente el gasto por impuesto.

6. Cualquiera de los importes enumerados en las letras a), b), c) o d) del apartado 4, que se hayan imputado o recibido una vez que la participación cualificada en una entidad ha sido anulada, no computarán como impuestos cubiertos ajustados del titular de la participación.

No obstante, los importes previstos en las letras c) y d), así como los de créditos reembolsables admisibles, no computarán como impuestos cubiertos ajustados del titular de la participación sólo en la medida en que, previamente, el importe imputado a dicho titular hubiese computado como impuesto cubierto ajustado.

Artículo 10. Ajuste por ganancias o pérdidas de capital excluidas y dividendos excluidos.

1. A efectos de lo dispuesto en del artículo 10.1.b) de la Ley del Impuesto, respecto de un instrumento financiero compuesto, sólo tendrá la consideración de dividendo excluido, aquel importe que se corresponda con el componente de patrimonio del instrumento financiero compuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 10.1.b) de la Ley del Impuesto, en el supuesto de que tanto el emisor como el inversor de un instrumento financiero formen parte de un mismo grupo, el inversor deberá otorgar la misma calificación que la otorgada por el emisor al referido instrumento financiero.

No tendrá la consideración de dividendo excluido el que derive de un instrumento financiero emitido por una entidad constitutiva cuya distribución genere un gasto en otra entidad constitutiva que hubiera computado en las pérdidas o ganancias admisibles del período impositivo de esta última entidad, cuando ambas entidades pertenezcan al mismo grupo.

Artículo 11. Ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades aseguradoras.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 10.2.b) de Ley del Impuesto, no tendrá la consideración de gasto, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva aseguradora, la variación en las reservas de dicha entidad que sea equivalente a un dividendo excluido, neto de la comisión de gestión, de un valor que se mantenga en nombre del titular de la póliza.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 10.2.c) de la Ley del Impuesto, no tendrá la consideración de gasto, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva aseguradora, la variación en las reservas de dicha entidad que sea equivalente a una ganancia o pérdida de capital excluida de un valor que se mantenga en nombre del titular de la póliza.

3. Lo dispuesto en el artículo 10.11 de la Ley del Impuesto también resultará de aplicación a aquellos instrumentos que sean capital de nivel uno restringido.

A efectos de lo previsto en este apartado, se entenderá por capital de nivel uno restringido aquel instrumento emitido por una entidad constitutiva, en virtud de requisitos prudenciales regulatorios del sector asegurador, que sea convertible en capital o amortizado en el caso de que se produzca el evento, previamente convenido, y que

tenga otras características diseñadas para ayudar a absorber pérdidas en caso de crisis financiera.

Artículo 12. *Exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional.*

A efectos de lo previsto en el artículo 11.1.a).v) de la Ley del Impuesto, se entenderá por negocio conjunto la explotación conjunta del transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional en la que la entidad constitutiva participe.

Artículo 13. *Entidad matriz última transparente.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 40.2.b) de la Ley del Impuesto, se entenderá que el importe agregado de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad matriz última es el importe agregado de los impuestos cubiertos ajustados pagados por la entidad matriz última y por las demás entidades que sean parte de la estructura fiscalmente transparente.

Artículo 14. *Sistemas tributarios de distribución admisibles.*

Una vez aplicado lo dispuesto en el artículo 42.7 de la Ley del Impuesto, los importes de la cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución de la jurisdicción, de las pérdidas y ganancias admisibles de la jurisdicción, de los impuestos cubiertos ajustados de la jurisdicción y de la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica de la jurisdicción, para cada año en los que hubo una cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución de la jurisdicción, deberán ser multiplicados por el importe resultante de restar a la unidad el cociente a que se refiere el párrafo segundo del citado apartado.

TÍTULO III

Cálculo del Impuesto Complementario

Artículo 15. *Aplicación de la regla de inclusión de rentas en el supuesto de entidades constitutivas que se incluyen y excluyen de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud.*

Lo dispuesto en el artículo 36.1.g) de la Ley del Impuesto se aplicará igualmente, cuando la entidad constitutiva dependiente de dos o más grupos en el periodo impositivo de adquisición sea una entidad matriz, distinta de la entidad matriz última, en cuyo caso deberá aplicar la regla de inclusión de rentas de forma separada en proporción a su participación en el impuesto complementario atribuible a las entidades con un nivel impositivo bajo de cada uno de esos grupos, tal y como establece el artículo 6.3 de la Ley del Impuesto.

TÍTULO IV

Declaración informativa del Impuesto Complementario

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 16. *Habilitación.*

El modelo de declaración informativa previsto en el artículo 47 de la Ley del Impuesto será aprobado por orden ministerial de la persona titular del Ministerio de Hacienda.

Artículo 17. *Contenido.*

1. La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario incluirá la información a que se refiere tanto el artículo 47.4 de la Ley del Impuesto como la información prevista en los artículos siguientes.

2. No obstante lo anterior, cuando una entidad constitutiva radique en territorio español y la entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción que aplique normas que hayan sido valoradas como equivalentes, en los términos del artículo 54 de la Ley del Impuesto, la entidad constitutiva o la entidad local designada presentará una declaración informativa sobre el Impuesto Complementario que contenga la información a que se refiere el artículo 47.5 de la Ley del Impuesto.

Artículo 18. *Comunicación de la entidad declarante y plazo para la presentación de la declaración informativa y demás comunicaciones.*

1. Cualquier entidad constitutiva radicada en territorio español que forme parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración informativa deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación, la fecha de inicio y final del período impositivo y el país o territorio en el que radique la entidad matriz última, cuando ésta estuviese obligada a presentar la declaración o, si no lo estuviese, deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio en el que radique la entidad designada para presentar la declaración, así como la identificación de la jurisdicción de presentación de la declaración e identificación del sustituto del contribuyente al que se refiere el artículo 6.5 de la Ley del Impuesto, antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del plazo para la presentación de la declaración informativa prevista en el artículo 47 de la Ley del Impuesto.

Se entenderá cumplida la obligación prevista en el párrafo anterior mediante la presentación de una única comunicación que incluya la información relativa a todas aquellas entidades constitutivas radicadas en territorio español que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración informativa.

Mediante orden ministerial de la persona titular del Ministerio de Hacienda se aprobará el modelo de comunicación.

2. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 47.6 de la Ley del Impuesto, la declaración informativa y cualquier otra comunicación distinta de la prevista en el apartado anterior deberán presentarse ante la Administración tributaria, hasta el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo.

3. La presentación tanto de la declaración informativa como de cualesquiera otras comunicaciones se presentarán por vía electrónica.

Artículo 19. *Intercambio de información en caso de grupos multinacionales.*

El intercambio de información en caso de grupos multinacionales se llevará a cabo en virtud del Convenio Multilateral o de los respectivos convenios bilaterales u otros acuerdos multilaterales que el Reino de España suscriba con otros Estados o jurisdicciones con el fin de garantizar el intercambio automático de la información a que se refiere el artículo 47 de la Ley del Impuesto.

CAPÍTULO II

Información del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud

Artículo 20. *Identificación de la entidad declarante e información general del grupo.*

1. En la declaración informativa se incluirá la información relativa al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, así como la identificación de la entidad declarante e información general del grupo.

2. Deberá identificarse en primer lugar a la entidad declarante, con su nombre, su número de identificación fiscal, la jurisdicción en la que radica, su categorización con arreglo a las disposiciones de la Ley del Impuesto.

3. Deberá recoger la información general del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en particular, el nombre del grupo y el período impositivo objeto de declaración.

4. Deberá recoger la información contable del grupo, especificando el tipo de estados financieros consolidados de la matriz última de conformidad con lo establecido en el artículo 5.20) de la Ley del Impuesto, así como las normas de contabilidad financiera utilizadas en la elaboración de los estados financieros consolidados del grupo y la moneda funcional utilizada en la elaboración de dichos estados financieros consolidados.

Artículo 21. *Información sobre la estructura del grupo e identificación de las entidades constitutivas del grupo.*

1. En la declaración informativa se incluirá la información relativa al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, así como la estructura del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.

2. Deberá identificarse a la entidad matriz última del grupo, con su nombre, su número o números de identificación fiscal, la jurisdicción en la que radica, especificando si se trata de una jurisdicción que ha implementado o no las Normas Modelo de la OCDE o, en su caso, si se trata de una jurisdicción a la que se refiere el artículo 8, apartados 4, 5 y 6, de la Ley del Impuesto, así como su categorización con arreglo a las disposiciones de la Ley del Impuesto.

3. Deberá identificarse a las entidades constitutivas del grupo, distintas de la entidad matriz última, a los negocios conjuntos o filiales de los negocios conjuntos, a que se refiere el artículo 38 de la Ley del Impuesto, con su nombre, su número o números de identificación fiscal, la jurisdicción en la que radican, especificando si se trata de una jurisdicción que ha implementado o no las Normas Modelo de la OCDE, su categorización con arreglo a las disposiciones de la Ley del Impuesto, así como la identificación de sus respectivos socios, identificando asimismo su categorización, número o números de identificación fiscal y el porcentaje de participación que ostenten. Deberá especificarse si alguna de las entidades a que se refiere este apartado presenta cambios respecto del período impositivo anterior al que es objeto de declaración.

4. Deberá especificar si las entidades contenidas en esta parte tienen la consideración de entidad matriz intermedia o entidad matriz parcialmente participada. En estos casos, deberá añadirse la siguiente información:

a) En caso de que se trate de una matriz intermedia, y siendo de aplicación la excepción prevista en el artículo 6.3.ii) de la Ley del Impuesto u otra excepción equivalente, se identificará a la entidad matriz última o a la otra entidad matriz intermedia referida en dicho ordinal.

b) En caso de que se trate de una matriz parcialmente participada, y siendo de aplicación la excepción prevista en el artículo 6.3.iii) de la Ley del Impuesto u otra excepción equivalente, se identificará a la otra entidad matriz parcialmente participada referida en dicho ordinal.

5. En caso de que la regla de beneficios insuficientemente gravados pudiera ser de aplicación en la jurisdicción en cuestión, se deberá especificar la siguiente información:

a) Si concurre la circunstancia prevista en la disposición transitoria tercera, apartado 3, de la Ley del Impuesto u otra circunstancia equivalente, así como la información necesaria para llevar a cabo los cálculos del impuesto complementario correspondiente.

b) La parte atribuible a cada entidad matriz miembro del negocio conjunto del impuesto complementario en los términos previstos en artículo 38, apartados 2 y 4, de la Ley del impuesto.

c) Si existe el exceso del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto al que se refiere al párrafo segundo del artículo 38.4 de la Ley del Impuesto.

6. Deberá identificarse a las entidades excluidas, especificando, al menos, su razón o denominación social completa, y su tipología con arreglo a las disposiciones de la Ley del Impuesto. Deberá especificarse si alguna de las entidades a que se refiere este apartado presenta cambios respecto del período impositivo anterior al que es objeto de declaración.

7. En caso de que hubiese habido cambios en la estructura del grupo durante el período impositivo objeto de información, deberá proporcionarse información sobre la entidad constitutiva afectada, su número de identificación fiscal y su categorización, y porcentaje de participación que el grupo ostenta sobre la propia entidad, identificando la situación anterior y posterior al cambio.

8. En caso de que los cambios en la estructura del grupo no hubiesen afectado al cálculo del tipo impositivo efectivo, al cálculo del Impuesto Complementario o a la atribución del mismo, se indicará así y no tendrán que recogerse los cambios en la declaración informativa.

Artículo 22. *Información resumida de cada jurisdicción.*

1. En la declaración informativa se incluirá una información resumida de cada jurisdicción en la que el grupo tenga presencia con arreglo a lo dispuesto en este artículo.

2. Deberá identificarse el nombre de la jurisdicción, así como, en su caso, la existencia de alguna entidad o conjunto de entidades, en dicha jurisdicción, que requiera de cálculos a nivel inferior al jurisdiccional, distinguiendo:

- a) Las entidades constitutivas.
- b) El subgrupo de propiedad minoritaria.
- c) Las entidades constitutivas de propiedad minoritaria no incluidas en la letra anterior.
- d) Las entidades de inversión.
- e) Los negocios conjuntos y sus filiales.
- f) Las entidades constitutivas sin residencia.

3. Si la jurisdicción es una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, deberá identificarse la o las jurisdicciones con derecho a exigir el impuesto complementario generado en dicha jurisdicción, por aplicación de la regla de inclusión de rentas o de la regla de beneficios insuficientemente gravados, en cualquiera de sus modalidades.

4. Deberá especificarse respecto de la jurisdicción la aplicación, en su caso, de alguno de los puertos seguros recogidos en el capítulo siguiente.

5. En caso de que la aplicación de la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia, en los términos previstos en el artículo 14 de la Ley del Impuesto o en términos análogos hubiese determinado la inexistencia de impuesto complementario, deberá especificarse.

6. Deberá identificarse el intervalo de valores en el que se encuentra tanto el tipo impositivo efectivo como el impuesto complementario, en cualquiera de sus tres modalidades, que deba exigirse en otras jurisdicciones en las que se encuentre presente el grupo multinacional.

CAPÍTULO III

Puertos seguros y otros supuestos de no exigibilidad del impuesto complementario

Artículo 23. *Puertos seguros y otros supuestos de no exigibilidad del impuesto complementario para los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud.*

1. La información a incorporar en la declaración informativa contendrá la información relativa a los puertos seguros y exclusiones aplicables en cada jurisdicción donde el grupo tiene presencia.

2. Debe informarse en primer lugar de la identificación de la jurisdicción, así como de la identificación de las entidades constitutivas que radiquen en ella y, en su caso, del tipo de entidad o conjunto de entidades existentes en la referida jurisdicción que requiera de cálculos a nivel inferior al jurisdiccional, distinguiendo:

- a) Las entidades constitutivas.
- b) El subgrupo de propiedad minoritaria.
- c) Las entidades constitutivas de propiedad minoritaria no incluidas en la letra anterior.
- d) Las entidades de inversión.
- e) Los negocios conjuntos y sus filiales.
- f) Las entidades constitutivas sin residencia.
- g) El grupo de entidades que estuvieran cubiertas por la regla de no exigibilidad del impuesto complementario a que se refiere la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto.

3. Deberá recogerse la opción por la aplicación de la exclusión de minimis, en el período, cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 33 de la Ley del Impuesto, junto con la información relevante para su aplicación, como los ingresos admisibles, las ganancias y pérdidas admisibles, el importe neto de la cifra de negocios o el resultado contable de las entidades constitutivas en una jurisdicción en el periodo impositivo en curso y los dos anteriores, así como la media de estos importes.

4. En relación con los puertos seguros aplicables deberá señalarse aquel o aquellos por los que se haya optado por resultar de aplicación en la jurisdicción, junto con la información relevante para su aplicación, atendiendo a la tipología de los puertos seguros que resulten de aplicación.

5. Se considerará a estos efectos como puerto seguro la no exigibilidad del impuesto complementario de conformidad con la información país por país admisible prevista en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto u otra información país por país admisible equivalente relativa a otra jurisdicción.

Artículo 24. *Otros supuestos de no exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.*

1. La información a incorporar en la declaración informativa contendrá la información relativa a la no exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud cuando concurren las circunstancias a que se refiere la disposición transitoria tercera de la Ley del Impuesto.

2. La información a proporcionar deberá especificar la identificación del primer día del periodo impositivo en el que el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud entre por primera vez en el ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto, junto con la información relevante para su aplicación.

CAPÍTULO IV

Cálculo de los impuestos complementarios generados y exigidos en las distintas jurisdicciones en las que el grupo tenga presencia

Artículo 25. *Información jurisdiccional del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.*

1. La información a incorporar en la declaración informativa contendrá la información relativa y necesaria para el cálculo del impuesto complementario y se referirá a la información jurisdiccional.

2. Recogerá la identificación de la jurisdicción, así como, del tipo de entidad o conjunto de entidades, a que se refiere el artículo 21, apartados 2 y 7, que pudiesen existir en la referida jurisdicción que requiera de cálculos a nivel inferior al jurisdiccional, junto con su identificación, distinguiendo:

- a) Las entidades constitutivas.
- b) El subgrupo de propiedad minoritaria.
- c) Las entidades constitutivas de propiedad minoritaria no incluidas en la letra anterior.
- d) Las entidades de inversión.
- e) Los negocios conjuntos y sus filiales.
- f) Las entidades constitutivas sin residencia.

3. En el supuesto de haber optado por alguno o algunos de los puertos seguros previstos en el capítulo anterior y cuando ello determine que no deban realizarse los cálculos previstos en este capítulo, en relación con alguna jurisdicción en la que esté presente el grupo, sólo deberán cumplimentarse los datos no afectados por la aplicación del puerto seguro correspondiente.

Artículo 26. *Información sobre el cálculo del tipo impositivo efectivo jurisdiccional.*

1. En la declaración informativa se incluirá la información relativa y necesaria para el cálculo del impuesto complementario, en sus distintas modalidades, y se referirá a la información necesaria para cálculo del tipo impositivo efectivo de cada jurisdicción.

2. Se suministrará la información necesaria para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles netas de las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción. En particular, se deberá hacer referencia al importe jurisdiccional agregado del resultado contable de las entidades constitutivas en el periodo impositivo, tomando en consideración el reparto y la atribución de las ganancias y pérdidas admisibles de determinadas entidades, todo ello en los términos previstos en los artículos 9, 12 y 13 de la Ley del Impuesto, así como a los ajustes necesarios para determinar las ganancias o pérdidas admisibles netas jurisdiccionales agregadas.

3. Se suministrará la información necesaria para el cálculo de los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción. En particular, se deberá hacer referencia al importe de los impuestos cubiertos jurisdiccionales agregados, una vez efectuada, en su caso, la atribución en los términos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto, así como referencia a los ajustes necesarios para determinar el importe de los impuestos cubiertos ajustados.

4. Deberá proporcionarse información específica cuando concurren circunstancias equivalentes a las previstas en el artículo 17.5 de la Ley del Impuesto o deban atribuirse impuestos cubiertos derivados de la aplicación de determinados regímenes fiscales de sociedades extranjeras controladas.

5. De forma separada, se desglosará el detalle de toda la información relativa al importe total del ajuste por impuestos diferidos a la elección de pérdidas admisibles y al mecanismo de recuperación de pasivos por impuesto diferido, todo ello en términos equivalentes a los previstos en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto.

6. La información a proporcionar de conformidad con el presente artículo incluirá un desglose relativo al tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuesto diferido y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición, en términos equivalentes a lo dispuesto a la disposición transitoria primera de la Ley del Impuesto.

Artículo 27. Información sobre el ejercicio de opciones por jurisdicción.

1. En la declaración informativa se incluirá un desglose de las opciones ejercitadas y/o revocadas, en su caso, a nivel jurisdiccional o por entidad constitutiva, diferenciando además si las mismas tienen carácter anual o quinquenal, en términos equivalentes a lo dispuesto en el artículo 49, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto.

2. La opción prevista en el artículo 19.5 de la Ley del Impuesto solo podrá ejercitarse en la primera declaración informativa del Impuesto Complementario del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, a que se refiere el artículo 47 de la Ley del Impuesto, correspondiente al período impositivo que incluya por primera vez la jurisdicción respecto de la que se ejercita la referida opción, es decir, el primer período impositivo en el que el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud tenga una entidad constitutiva radicada en dicha jurisdicción.

3. Junto a las opciones previstas en la Ley del Impuesto, la declaración informativa deberá incluir el desglose de las opciones ejercitadas y/o revocadas, en su caso, previstas en los artículos 4.1, 4.2 y 9.2 de este reglamento.

Artículo 28. Información individual por entidad constitutiva.

1. La información recogida en el artículo 26 deberá suministrarse, no solo a nivel jurisdiccional sino también por entidad constitutiva.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, en la declaración informativa del impuesto complementario se incluirá la información relativa a:

a) El importe del resultado contable de la entidad constitutiva en el período impositivo, junto con los ajustes necesarios para determinar las ganancias o pérdidas admisibles del período, todo ello en los términos previstos en los artículos 9 y 10 de la Ley del Impuesto.

b) El reparto y la atribución de las ganancias o pérdidas admisibles, en su caso, en términos equivalentes a los previstos en los artículos 12 y 13 de la Ley del Impuesto.

c) El desglose de los ajustes respecto de los impuestos cubiertos del período en términos equivalentes a los previstos en los artículos 17 y 18 de la Ley del Impuesto.

d) El desglose de las reducciones que procedan, en su caso, en términos equivalentes a los previstos en los artículos 40 y 41 de la Ley del Impuesto.

e) El desglose de los impuestos cubiertos atribuidos a otras entidades constitutivas y de los impuestos cubiertos atribuidos por otras entidades constitutivas en términos equivalentes a los previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto.

f) El desglose del cálculo de la renta de la entidad constitutiva cuando resulte de aplicación la exclusión de renta derivada del transporte marítimo internacional en términos equivalentes a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto.

g) Otra información adicional que pudiera resultar relevante tal como la referida al régimen tributario de distribución admisible, si resultase de aplicación, o la identificación de la norma contable utilizada en la determinación del resultado contable de la entidad constitutiva si no hubiera sido la utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados del grupo por la entidad matriz última.

Artículo 29. Información sobre el cálculo del impuesto complementario generado en jurisdicciones con nivel impositivo bajo.

1. En la declaración informativa se incluirá la información relativa y necesaria para el cálculo, a nivel jurisdiccional, del impuesto complementario generado en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo y se referirá a los cálculos específicos

necesarios para determinar el importe del impuesto complementario generado a nivel jurisdiccional en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo.

2. La declaración informativa incluirá información jurisdiccional, agregada, acerca del tipo impositivo efectivo aplicable, del importe de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica, de la base imponible, del impuesto complementario adicional y del impuesto complementario nacional admisible.

Artículo 30. *Información sobre el cálculo de los impuestos complementarios exigidos a las distintas entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud.*

1. En la declaración informativa se incluirá la información relativa y necesaria para el cálculo de los impuestos complementarios que deben ser exigidos a las distintas entidades constitutivas del grupo, y se referirá a los cálculos específicos necesarios para determinar el importe del impuesto complementario generado en jurisdicciones con un nivel impositivo bajo que deberá ser exigido a las distintas entidades constitutivas del grupo, atendiendo a la regla de inclusión de rentas o a la regla de beneficios insuficientemente gravados.

2. La declaración informativa incluirá información referida al impuesto complementario generado por cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud con un nivel impositivo bajo, atendiendo al porcentaje que representan sus ganancias admisibles con respecto al resto de ganancias admisibles de la jurisdicción con un nivel impositivo bajo, así como referida al porcentaje de participación que las distintas entidades matrices del grupo ostentan sobre la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo y al importe del impuesto complementario que corresponda exigir a cada entidad matriz atendiendo a la regla de inclusión de rentas.

3. La declaración informativa incluirá los cálculos específicos necesarios para determinar el importe del impuesto complementario nacional que deberá ser exigido a las distintas entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicadas en España.

4. La declaración informativa incluirá información detallada, con el suficiente desglose, referida al importe del impuesto complementario generado en cada una de las jurisdicciones en las que esté presente el grupo multinacional con un nivel impositivo bajo que deba ser exigido por aquellas otras jurisdicciones con un tipo impositivo efectivo superior o igual al tipo impositivo mínimo, atendiendo al porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados en cada una de estas jurisdicciones, junto con los cálculos específicos necesarios para determinar el importe del impuesto complementario que deberá ser exigido a las distintas entidades constitutivas del grupo en cada una de dichas jurisdicciones.

TÍTULO V

Infracciones y sanciones

Artículo 31. *Desarrollo del régimen sancionador.*

1. A efectos de lo previsto en el artículo 48.1 de la Ley del Impuesto, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada uno de los siguientes apartados de los artículos de este reglamento, enumerados, a continuación, en las siguientes letras:

- a) Apartados 2, 3 y 4 del artículo 20;
- b) Apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 21;
- c) Apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 22;
- d) Apartados 2, 3 y 4 del artículo 23;
- e) Apartado 2 del artículo 24;

- f) Apartado 2 del artículo 25;
- g) Apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 26;
- h) Cada una de las letras del apartado 2 del artículo 28;
- i) Apartado 2 del artículo 29;
- j) Apartados 2 y 3 del artículo 30.

2. Tratándose de las informaciones contenidas en cada una de las letras del apartado 2 del artículo 28 y en los apartados 2 y 3 del artículo 30, habrá tantos conjuntos de datos como entidades constitutivas a las que se refieran las informaciones.

3. A los efectos del cómputo del conjunto de datos para la determinación de la sanción solo se tendrá en cuenta cada información una sola vez.

TÍTULO VI

Autoliquidación

Artículo 32. *Autoliquidación.*

1. La autoliquidación o autoliquidaciones tributarias deberán presentarse e ingresarse ante la Administración tributaria, en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoquinto mes posterior a la conclusión del período impositivo, en los términos previstos en el artículo 50 de la Ley del Impuesto.

La autoliquidación o autoliquidaciones se presentarán electrónicamente en la forma en que se determine por la persona titular del Ministerio de Hacienda, con independencia de que la cuota resultante sea positiva o nula.

2. La cuota del Impuesto Complementario del período no podrá ser negativa, por lo que la autoliquidación o autoliquidaciones del período no podrán dar lugar a devolución alguna.

3. En la autoliquidación o autoliquidaciones se identificará la declaración informativa donde se contienen los datos que han permitido determinar la cuota del período, tanto si se ha presentado en España o en otra jurisdicción y la fecha de su presentación.

Asimismo, en la autoliquidación o autoliquidaciones se identificará al sustituto del contribuyente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6.5 de la Ley del Impuesto.

Disposición transitoria primera. No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

A efectos de lo dispuesto en la disposición transitoria tercera, apartado 4, de la Ley del Impuesto, el periodo de cinco años a que se refiere el apartado 2 dicha disposición transitoria tercera empezará a contar a partir del inicio del primer período impositivo en el que la regla de beneficios insuficientemente gravados resulte exigible, tomando en consideración lo dispuesto en la disposición final vigésima segunda y en la disposición transitoria sexta, ambas de la Ley del Impuesto.

Disposición transitoria segunda. Declaración informativa simplificada.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley del Impuesto, y para aquellos períodos impositivos iniciados con anterioridad a 31 de diciembre de 2028, o con posterioridad a dicha fecha, siempre y cuando finalicen antes de 1 de julio de 2030, los grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud podrán optar por presentar, en la propia declaración informativa, de forma simplificada, la información relativa a las siguientes jurisdicciones:

a) Aquellas jurisdicciones que no generan impuesto complementario alguno, bien por no tratarse de jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, bien porque el impuesto complementario generado en las referidas jurisdicciones es nulo por aplicación de algún puerto seguro.

b) Aquellas jurisdicciones que si bien generan impuesto complementario no requieren un cálculo individualizado por entidad constitutiva, siendo suficiente el cálculo realizado a nivel jurisdiccional.

2. La presentación de forma simplificada de la información relativa a las jurisdicciones a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior determinará que el grupo pueda no incluir en la declaración informativa el contenido previsto en el artículo 28.

3. El grupo multinacional o nacional de gran magnitud que opte por lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Contar con un sistema contable que le permita, de manera precisa y fiable, realizar los cálculos necesarios para computar el impuesto complementario generado en cada jurisdicción, incluyendo la identificación de las distintas entidades constitutivas que hubieran contribuido a su generación y asimismo permita aplicar las reglas del impuesto complementario por cada entidad cuando fuese relevante para los cálculos del tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario; y

b) Contar con un sistema fiable que permita trazar la información contable y atribuir la información que corresponda a cada jurisdicción, así como agregarla a efectos de la elaboración de los estados financieros consolidados del período; y

c) Contar con un sistema que permita identificar los ajustes relevantes realizados en cada jurisdicción, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles o los impuestos cubiertos ajustados del período, así como la identificación de las distintas entidades constitutivas que hubieran generado la realización de tales ajustes.

d) Deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación que sirva de soporte para la determinación del impuesto complementario aquellas jurisdicciones previstas en las letras a) y b) del apartado 1 anterior. Asimismo, la Administración tributaria podrá requerir toda la información y documentación que considere relevante para comprobar los cálculos realizados en la cuantificación del impuesto complementario de dichas jurisdicciones.

4. La opción prevista en esta disposición transitoria deberá ejercitarse por la entidad declarante en la propia declaración informativa, por cada jurisdicción para la que dicha opción sea ejercitada.

Disposición transitoria tercera. Plazos de presentación de la primera declaración informativa y primera autoliquidación.

1. Con arreglo a lo establecido en la disposición transitoria quinta de la Ley del Impuesto, la declaración informativa y cualquier otra comunicación distinta de la prevista en el apartado 1 del artículo 1 de este reglamento deberán presentarse ante la Administración tributaria, dentro de los dos meses previos al último día del decimoctavo mes posterior a la conclusión del período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

En todo caso, la declaración informativa y cualquier otra comunicación distinta de la prevista en el artículo 14.1 que se refieran a periodos impositivos que finalicen antes del 31 de marzo de 2025, deberán presentarse ante la Administración tributaria, dentro de los dos meses previos al 30 de junio de 2026, cualquiera que sea la duración del período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

En el caso previsto en el párrafo anterior, la comunicación prevista en artículo 1.1 deberá presentarse ante la Administración tributaria, dentro de los dos meses previos al 30 de junio de 2026.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 32, la autoliquidación deberá presentarse ante la Administración tributaria, en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión del período impositivo en el que un grupo multinacional o nacional de gran magnitud entra por primera vez en el ámbito de aplicación de un impuesto complementario de conformidad con una regla de inclusión de rentas admisible o de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

En todo caso, ninguna autoliquidación tributaria, cualquiera que sea el período impositivo a que se refiera, podrá presentarse antes del 30 de junio de 2026, computándose el plazo de veinticinco días a que se refiere el párrafo anterior a partir de dicha fecha.

Disposición final única. *Habilitaciones a la persona titular del Ministerio de Hacienda.*

Se habilita a la persona titular del Ministerio de Hacienda para:

- a) Aprobar los modelos de comunicación, declaración informativa y autoliquidación por este Impuesto y determinar los lugares y forma de presentación de los mismos.
- b) Establecer los documentos o justificantes que deban acompañar a la comunicación, declaración informativa y autoliquidación.