

Monográfico

Impuesto Complementario

Normativa:

OCDE Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos), aprobadas 14 de diciembre de 2021

[Manual de Implementación del Impuesto Mínimo \(Segundo Pilar\)](#)

Declaración de Información GloBE. Establece una declaración de información estandarizada para facilitar el cumplimiento y la administración de las Reglas GloBE. Fue publicada por el Marco Inclusivo sobre BEPS en julio de 2023.

[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return \(January 2025\)](#)

UE

[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.

[Directiva \(UE\) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025](#), por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

TRANSPOSICIÓN Y DESARROLLO:

TERRITORIO APLICACIÓN NORMAS GENERALES

[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 ... , y se modifican otras normas tributarias, en adelante LIC.

[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, en adelante RIC.

[Orden HAC/1198/2025, de 21 de octubre](#), por la que se aprueban el **modelo 240 «Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario»**, el **modelo 241 «Declaración informativa del Impuesto Complementario»**, el **modelo 242 «Autoliquidación del Impuesto Complementario»**

TERRITORIOS APLICACIÓN NORMAS FORALES

[Ley 3/2025, de 29 de abril](#), por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ÁLAVA:

[Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre](#), que establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

[Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2025, de 23 de diciembre](#), del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril, así como la modificación de la Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre

BIZKAIA:

[NORMA FORAL 6/2025, de 12 de diciembre](#), del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

GIPUZKOA:

[Norma Foral 3/2025, de 24 de noviembre](#), del Impuesto Complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

NAVARRA:

[LEY 4/2025, de 24 de julio](#), por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

[LEY FORAL 18/2025, de 22 de diciembre](#), del impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

[DECRETO FORAL 13/2026, de 25 de febrero](#), 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.

[ORDEN FORAL 25/2026, de 13 de marzo](#), del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el **modelo 440 "Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del impuesto complementario"** y el **modelo 442 "Autoliquidación del impuesto complementario"**, y se desarrolla la declaración informativa del Impuesto Complementario.

Sujeto Pasivo del Impuesto Complementario (Art 6.1 LIC)

Será sujeto pasivo la **entidad constitutiva radicada en territorio español, (...) que forme parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud cuando, al menos, en dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo, incluido el de las entidades excluidas a que se refiere el artículo 7(...), sea igual o superior a 750 millones de euros de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.**

Contribuyente del Impuesto Complementario (Art 6.2 LIC)

Serán contribuyentes del impuesto complementario nacional, por las rentas obtenidas en el período impositivo, **las entidades constitutivas de los grupos a que se refiere el apartado anterior cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en territorio español, sea inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley.**

Sustituto del Contribuyente del Impuesto Complementario (Art 6.5 LIC)

En todo caso, tendrá la consideración de sustituto del contribuyente del Impuesto Complementario (...) quedando obligado a la presentación de la declaración o declaraciones y al pago de la deuda o deudas tributarias (...), una de las siguientes entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, con arreglo al siguiente orden de prelación:

- i) La **entidad matriz última cuando radique en territorio español**, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida o, en su defecto,
- ii) **Aquella entidad matriz, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales** definido en el artículo 5, punto 44, de esta ley sea, **en el período impositivo, el mayor entre las entidades matrices del grupo que radiquen en territorio español, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida** o, en su defecto,
- iii) **Aquella entidad constitutiva del grupo, radicada en territorio español, cuyo valor neto contable de los activos materiales** definido en el artículo 5, punto 44, de esta ley sea, **en el período impositivo, el mayor entre las entidades constitutivas del grupo que radiquen en territorio español**, en la medida en que no tenga la consideración de entidad excluida.

Umbral: Importe Neto de la Cifra de Negocios:

Ejercicios finalizados con anterioridad al 31.03.2025

Ejemplo para ejercicios coincidentes con el año natural:

Ejercicio 01.01.2020 al 31.12.2020

Ejercicio 01.01.2021 al 31.12.2021

Ejercicio 01.01.2022 al 31.12.2022

Ejercicio 01.01.2023 al 31.12.2023

Si en al menos dos de estos cuatro ejercicios [1]el INCN del conjunto de entidades del GRUPO \geq 750 millones € el primer ejercicio de aplicación será el iniciado el 01.01.2024

[1] LIC. Art. 6. 1. (...) Cuando la duración de uno o varios de los periodos impositivos a que se refiere el párrafo anterior sea superior o inferior a doce meses, el importe neto de la cifra de negocios aludido en dicho párrafo se ajustará proporcionalmente para cada uno de dichos periodos impositivos.

Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario



Agencia Tributaria
Teléfono: 91 554 87 70 / 901 33 55 33
<https://sede.agenciatributaria.gob.es>

Comunicación de la entidad constitutiva
declarante de la declaración informativa
del Impuesto Complementario.

Página 1

Modelo
240

Espacio reservado para nº justificante

¿Quiénes están obligados a presentar el modelo 240? (Art 18 RLIC)

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.²

1. Entidad que presenta la comunicación

Datos identificativos

NIF	Razón Social
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="checkbox"/> Esta comunicación incluye a todas las entidades constitutivas radicadas en territorio español que forman parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud (art. 18.1 RIC)	

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.

2. Entidades constitutivas cubiertas por la comunicación

Entidad 1	
NIF	Razón Social
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Entidad 2	
NIF	Razón Social
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Entidad 3	
NIF	Razón Social
<input type="text"/>	<input type="text"/>

[?] Plazo de presentación Mod. 240: Para comunicaciones asociadas a declaraciones informativas referidas a períodos impositivos que finalicen antes del 31 de marzo de 2025: del 30 de abril al 30 de junio de 2026.

Régimen sancionador (Art 48.2 LIC):

Constituye infracción tributaria grave la falta de presentación en plazo de cualquiera de las comunicaciones a que se refieren, respectivamente, el apartado 3 del artículo 47 y el apartado 5 de la disposición transitoria tercera, ambos de esta ley. La sanción consistirá, respectivamente, en multa pecuniaria fija de 10.000 euros.

DEFINICIONES (Art. 5. Definiciones LIC)

4) «entidad»: toda persona jurídica o todo acuerdo legal o instrumento jurídico que lleve contabilidad financiera separada.

5) «entidad constitutiva»;

a) Toda entidad que forme parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud; y

b) Todo establecimiento permanente de una entidad principal que forme parte de un grupo multinacional a que se refiere la letra a) anterior;

(...)

24) «grupo»:

a) Un conjunto de entidades que estén relacionadas a través del control o de una participación de control, tal y como se define en la norma de contabilidad financiera aceptable para la elaboración de estados financieros consolidados por parte de la entidad matriz última, incluida cualquier entidad que pueda haber sido excluida de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última basándose únicamente en su tamaño, en motivos de importancia relativa o en el hecho de que se mantenga para la venta; o

b) Una entidad principal y uno o más establecimientos permanentes, siempre que aquella no forme parte de otro grupo de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) anterior;

25) «grupo multinacional»: todo grupo que incluya al menos una entidad o establecimiento permanente que no radique en la jurisdicción de la entidad matriz última;

26) «grupo nacional de gran magnitud»: cualquier grupo en el que todas las entidades constitutivas estén radicadas en territorio español;

3. Identificación de la matriz última

Datos del grupo

Nombre del grupo

Tipo de grupo

- Grupo nacional
 Grupo internacional

Datos identificativos

Identificación fiscal del país o territorio de residencia

País o territorio de residencia

Número de identificación fiscal en el país o territorio de residencia (TIN/NIF)

Razón Social

Otras identificaciones fiscales en otras jurisdicciones

NIF en España (sólo no residentes que dispongan de NIF español)

País o territorio

Número de identificación fiscal (TIN)

País o territorio

Número de identificación fiscal (TIN)

Código LEI

Qué se debe comunicar: Deberá comunicarse qué entidad tendrá que presentar el Modelo 241. Declaración informativa del Impuesto Complementario por parte de grupos multinacionales o grupos nacionales de gran magnitud *(que puede o no coincidir con la entidad que presentó el pasado mes de diciembre el modelo 231, ya que, en los casos en que el ejercicio coincide con el año natural, el periodo de declaración corresponde al iniciado el 01.01.2024 [3])*

Deberá identificarse la condición de la entidad que ha presentado o va a presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, marcando la casilla correspondiente en función de si la presentará en su condición de:

➔ **Entidad matriz última (art. 47.3.a) LIC)**

3. (...) una entidad constitutiva no estará obligada a presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario si esta declaración ha sido presentada de conformidad con el presente artículo por:

a) Una entidad matriz última radicada en territorio español o en una jurisdicción, que tenga, en el periodo impositivo a efectos de intercambio de la información, un acuerdo admisible de la autoridad competente en vigor con el Reino de España.

(...) A efectos de lo dispuesto en este apartado, **cualquier entidad constitutiva radicada en territorio español que forme parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, en la forma y el plazo que se determinen reglamentariamente.**

➔ **Entidad declarante designada (art. 47.3.b) o 47.3.c) LIC)**

3. (...) una entidad constitutiva no estará obligada a presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario si esta declaración ha sido presentada de conformidad con el presente artículo por:

(...)

b) Una entidad constitutiva, distinta de una entidad matriz última, radicada en territorio español designada por el grupo multinacional o por el grupo nacional de gran magnitud para presentar dicha información por cuenta de las entidades constitutivas radicadas en territorio español que formen parte del mismo.

c) Una entidad constitutiva, distinta de una entidad matriz última, designada por el grupo multinacional, que radique en otra jurisdicción con la que exista en el período impositivo, a efectos de intercambio de información, un acuerdo admisible de la autoridad competente en vigor con el Reino de España.

En el supuesto previsto en la letra b) anterior, **existiendo varias entidades constitutivas radicadas en territorio español, si una de ellas hubiera sido la entidad local designada por el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud para presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, será únicamente esta la obligada a presentar la declaración de conformidad** con el apartado anterior, siempre que pudiera obtener toda la información necesaria para presentar la información de acuerdo con lo establecido en este artículo. En caso contrario, resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

Asimismo, en el supuesto de que una entidad constitutiva, radicada en territorio español, que no tenga la condición de entidad matriz última, hubiese sido designada por el grupo multinacional al que pertenezca para presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, deberá solicitar a la entidad matriz última del grupo multinacional la información correspondiente a dicho grupo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, cualquier entidad constitutiva radicada en territorio español que forme parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud obligado a presentar la declaración aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de

[³] Plazo de presentación Mod 241: Declaraciones informativas referidas a períodos impositivos que finalicen antes del 31 de marzo de 2025; del 30 de abril al 30 de junio de 2026.

residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, en la forma y el plazo que se determinen reglamentariamente.

➔ **Entidad local designada (art. 47.3.b) LIC)**

b) Una entidad constitutiva, distinta de una entidad matriz última, radicada en territorio español designada por el grupo multinacional o por el grupo nacional de gran magnitud para presentar dicha información por cuenta de las entidades constitutivas radicadas en territorio español que formen parte del mismo.

➔ **Otra entidad constitutiva distinta de las anteriores (art. 47.2. LIC)**

2. Deberá presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario, en el lugar y la forma que se determinen reglamentariamente, toda entidad constitutiva de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicada en territorio español.

4. Identificación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario (art. 5 LIC)

Datos identificativos

Condición de la entidad constitutiva declarante

Matriz última (art. 47.3.a) LIC

Entidad declarante designada (art. 47.3.b) o 47.3.c) LIC

Entidad local designada (art. 47.3.b) LIC (si declara sólo jurisdicción España)

Otra entidad constitutiva distinta de las anteriores (art. 47.2 LIC) (si declara sólo jurisdicción España)

Identificación fiscal del país o territorio de residencia

Pais o territorio de residencia Número de identificación fiscal en el país o territorio de residencia (TIN/NIF)

Razón Social

Otras identificaciones fiscales en otras jurisdicciones

NIF en España (sólo no residentes que dispongan de NIF español)

Pais o territorio Número de identificación fiscal (TIN)

Pais o territorio Número de identificación fiscal (TIN)

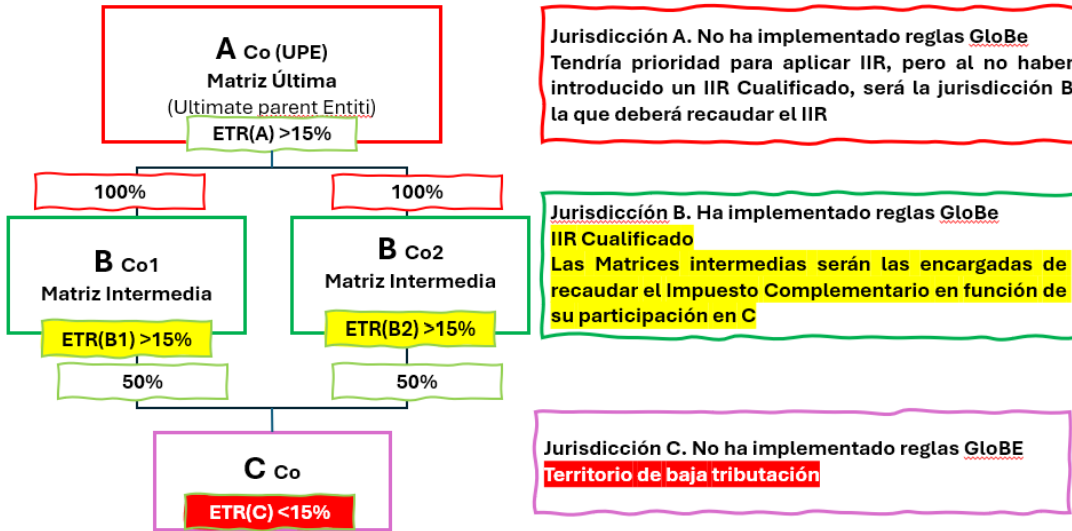
Código LEI

A continuación traducimos a “nivel doméstico” algunos de los enunciados de los Ejemplos publicados por la OCDE:

OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>.

GRUPO MULTINACIONAL
 INCN ≥ 750 MILLONES € al menos en 2 de los 4 periodos impositivos

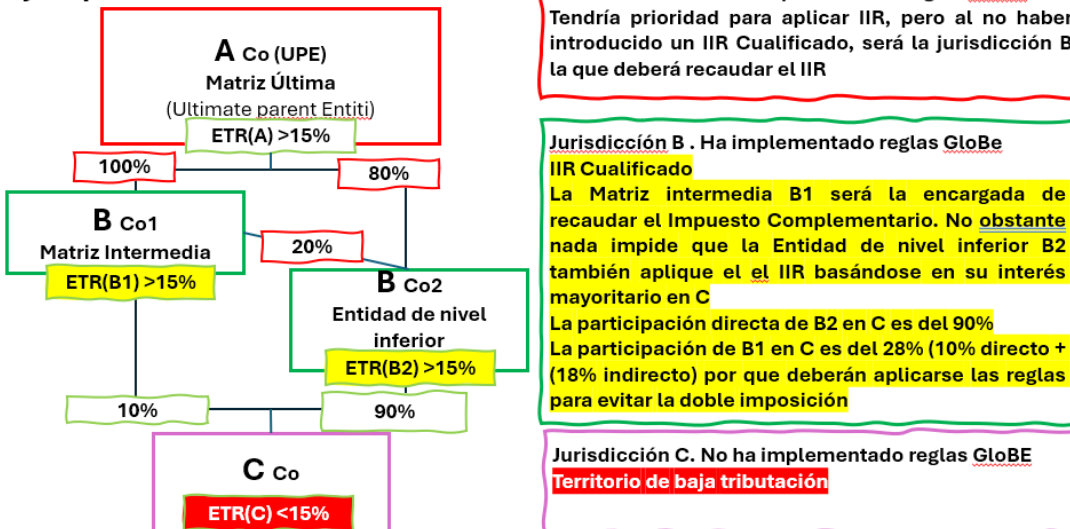
Ejemplo 2.1.3.1.



Si el territorio B es España, B1 y B2 deberán presentar el modelo 240. Podrán presentar una única comunicación ya que ambas están establecidas en España.

GRUPO MULTINACIONAL
 INCN ≥ 750 MILLONES € al menos en 2 de los 4 periodos impositivos

Ejemplo 2.1.3.2.

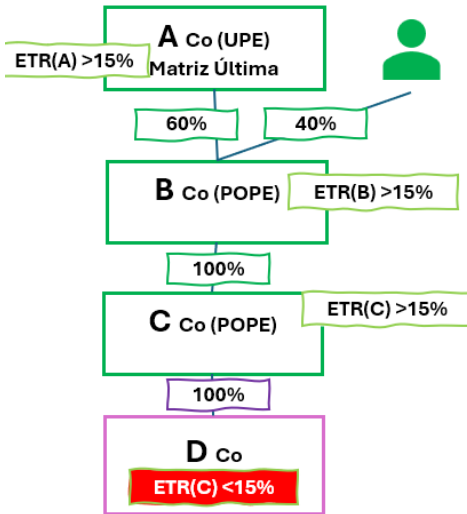


Si el territorio B es España, B1 (Matriz Intermedia) y B2 (Entidad de nivel inferior) deberán presentar el modelo 240, podrán presentar una única comunicación informando de la condición de B1 y B2.

GRUPO MULTINACIONAL

INCN \geq 750 MILLONES € al menos en 2 de los 4 periodos impositivos

Ejemplo 2.1.3.3.



Jurisdicción A: ha implementado las reglas GloBe
La existencia de un POPE no impide que la UPE aplique un IIR cualificado. Aplicará el mecanismo de compensación reduciendo su parte del Impuesto Complementario por la parte del POPE. En este supuesto reduciría su IC a cero

Jurisdicción B: ha implementado las reglas GloBe
B Co es una Entidad Parcialmente Participada en más de un 20% por un tercero ajeno al grupo (POPE)
B Co debe aplicar el IIRC en función de su participación indirecta en D

Jurisdicción C: ha implementado las reglas GloBe
C Co también es un POPE por la propiedad indirecta de un tercero ajeno al grupo
C Co debe aplicar el IIRC en función de su participación directa en D

Si el territorio A es España, A (Matriz Última) deberá presentar el modelo 240 y presentará el modelo 241 como entidad Matriz y en el modelo 242 la liquidación resultante será cero.