



LEGISLACIÓN CONSOLIDADA

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.

Comunidad Foral de Navarra
«BON» núm. 260, de 31 de diciembre de 2025
«BOE» núm. 46, de 20 de febrero de 2026
Referencia: BOE-A-2026-3911

ÍNDICE

<i>Preámbulo</i>	5
TÍTULO PRELIMINAR. Disposiciones generales.	15
Artículo 1. Naturaleza y objeto.	15
Artículo 2. Ámbito de aplicación.	15
Artículo 3. Tratados y convenios.	16
TÍTULO I. Hecho imponible	16
Artículo 4. Hecho imponible.	16
TÍTULO II. Definiciones.	16
Artículo 5. Definiciones.	16
TÍTULO III. Ámbito subjetivo y reglas de sujeción	23
Artículo 6. Sujetos pasivos y reglas de sujeción.	23
Artículo 7. Entidades excluidas.	24
Artículo 8. Localización de las entidades constitutivas.	25
TÍTULO IV. Base imponible	26
Artículo 9. Resultado contable. Estándares contables.	26
Artículo 10. Ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles.	27
Artículo 11. Exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional.	31

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
LEGISLACIÓN CONSOLIDADA

Artículo 12. Reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre una entidad principal y un establecimiento permanente.	33
Artículo 13. Atribución de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad transparente.	33
Artículo 14. Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.	34
Artículo 15. Determinación de la base imponible.	35
TÍTULO V. Determinación de los impuestos cubiertos ajustados	36
Artículo 16. Impuestos cubiertos.	36
Artículo 17. Impuestos cubiertos ajustados.	37
Artículo 18. Importe total del ajuste por impuestos diferidos.	38
Artículo 19. Elección de pérdidas admisibles.	39
Artículo 20. Atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas.	40
Artículo 21. Ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos.	41
TÍTULO VI. Tipo impositivo efectivo	42
Artículo 22. Determinación del tipo impositivo efectivo.	42
TÍTULO VII. Deuda tributaria	43
CAPÍTULO I. Tipo de gravamen.	43
Artículo 23. Tipo de gravamen del Impuesto Complementario.	43
CAPÍTULO II. Cuota del Impuesto Complementario	43
Artículo 24. Cuota del Impuesto Complementario.	43
CAPÍTULO III. Impuesto complementario nacional	44
Artículo 25. Impuesto complementario nacional.	44
CAPÍTULO IV. Impuesto complementario primario: Atribución del impuesto y compensación de la regla de inclusión de rentas	46
Artículo 26. Atribución del impuesto complementario primario.	46
Artículo 27. Normas de compensación.	47
CAPÍTULO V. Impuesto complementario secundario: aplicación de la regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados.	47
Artículo 28. Aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados.	47
Artículo 29. Cálculo y atribución del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados.	47
CAPÍTULO VI. Impuesto complementario adicional	49
Artículo 30. Impuesto complementario adicional.	49
TÍTULO VIII. Período impositivo y devengo	50

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
LEGISLACIÓN CONSOLIDADA

Artículo 31. Período impositivo.	50
Artículo 32. Devengo del impuesto.	50
TÍTULO IX. No exigibilidad del impuesto complementario	50
Artículo 33. Exclusión de minimis.	50
Artículo 34. No exigibilidad del Impuesto Complementario.. . . .	51
TÍTULO X. Regímenes especiales.	51
CAPÍTULO I. Reestructuración empresarial y negocios conjuntos	51
Artículo 35. Determinación del umbral de aplicación de operaciones de reestructuración, fusión y escisión. . .	51
Artículo 36. Inclusión o exclusión de entidades constitutivas dentro de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud.	52
Artículo 37. Transmisión de elementos patrimoniales.	53
Artículo 38. Negocios conjuntos.. . . .	54
Artículo 39. Grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.	55
CAPÍTULO II. Regímenes de neutralidad y de distribución	57
Artículo 40. Entidad matriz última transparente.	57
Artículo 41. Entidad matriz última sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos.	58
Artículo 42. Sistemas tributarios de distribución admisibles.	59
CAPÍTULO III. Entidades de inversión y entidades de inversión de seguros	60
Artículo 43. Determinación del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario.	60
Artículo 44. Entidad de inversión o entidad de inversión de seguros fiscalmente transparente.	61
Artículo 45. Régimen de distribución imponible.	62
CAPÍTULO IV. Entidades constitutivas de propiedad minoritaria	64
Artículo 46. Entidad constitutiva de propiedad minoritaria.	64
TÍTULO XI. Obligaciones formales.	64
CAPÍTULO I. Obligación de información y régimen sancionador	64
Artículo 47. Obligación de información.	64
Artículo 48. Régimen sancionador.	66
CAPÍTULO II. Ejercicio de las opciones.	67
Artículo 49. Ejercicio de las opciones.	67
TÍTULO XII. Gestión del impuesto	67
Artículo 50. Declaración tributaria.	67
Artículo 51. Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.. . . .	68

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
LEGISLACIÓN CONSOLIDADA

Artículo 52. Liquidación provisional.	68
Artículo 53. Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios. . .	68
TÍTULO XIII. Evaluación de la equivalencia	68
Artículo 54. Evaluación de la equivalencia.	68
TÍTULO XIV. Orden jurisdiccional	69
Artículo 55. Orden jurisdiccional.	69
<i>Disposiciones transitorias</i>	69
Disposición transitoria primera. Tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición.	69
Disposición transitoria segunda. Porcentajes aplicables en relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.	71
Disposición transitoria tercera. No exigibilidad transitoria del impuesto complementario para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.	71
Disposición transitoria cuarta. No exigibilidad del impuesto complementario de conformidad con la información país por país admisible.	72
Disposición transitoria quinta. Declaración informativa y declaración tributaria del Impuesto Complementario correspondientes al período impositivo de transición.	74
Disposición transitoria sexta. No exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados. . . .	75
<i>Disposiciones finales</i>	75
Disposición final primera. Modificación de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.	75
Disposición final segunda. Modificación de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.	75
Disposición final tercera. Incorporación de Derecho de la Unión Europea.	75
Disposición final cuarta. Habilitación normativa.	75
Disposición final quinta. Entrada en vigor.	75

TEXTO CONSOLIDADO
Última modificación: sin modificaciones

LA PRESIDENTA DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Hago saber que el Parlamento de Navarra ha aprobado la siguiente Ley Foral del impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

PREÁMBULO

I

La evolución normativa en el contexto internacional de los últimos años tiende a reflejarse en la adopción de medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado. En esta materia, las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), a partir de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), iniciaron una senda que ha llevado a una evolución de las normas fiscales internas para alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.

En los últimos años, la Unión Europea ha adoptado medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior entre las que se encuentran las directivas contra la elusión fiscal, Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, conocidas como ATAD1 y ATAD2, respectivamente. Estas directivas convirtieron en Derecho de la Unión Europea las recomendaciones formuladas por la OCDE en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En un esfuerzo continuado por poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja, la OCDE ha seguido desarrollando un conjunto de medidas fiscales internacionales entre las que figuran aquellas que persiguen limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del impuesto que grave los beneficios empresariales mediante el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para aquellos grupos multinacionales que tengan un importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros. Dicho objetivo de política legislativa se tradujo en el documento denominado «Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía-Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)», en lo sucesivo, «Normas modelo de la OCDE», aprobado el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS al que se adhirieron los Estados miembros de la Unión Europea.

En el ámbito de la Unión Europea, en el informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, aprobado por el Consejo el 7 de diciembre de 2021, el Consejo reiteró su firme apoyo a la reforma del nivel mínimo global de imposición y se comprometió a aplicarla por medio del Derecho de la Unión puesto que, en economías estrechamente integradas, es fundamental que la aplicación del nivel mínimo global de imposición sea coherente y coordinada. Así, se concluyó que, teniendo en cuenta la escala, el detalle y los aspectos técnicos de estas nuevas medidas fiscales internacionales, solo un marco común de la Unión evitará la fragmentación del mercado interior en su aplicación.

De conformidad con lo anterior, se aprobó 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, en lo sucesivo, la Directiva (UE) 2022/2523 o la Directiva. Esta Directiva comunitaria

debe ser transpuesta por todos los Estados miembros, en los términos previstos en su artículo 56.

La citada Directiva sigue de cerca el contenido y la estructura de las «Normas modelo de la OCDE», si bien, a efectos de garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la Unión, en particular con el principio de libertad de establecimiento, algunas de sus disposiciones, en concreto, las relativas a su ámbito subjetivo, se han diseñado de forma que se evite cualquier riesgo de discriminación entre situaciones transfronterizas y situaciones nacionales.

La Directiva (UE) 2022/2523 establece un impuesto complementario mediante dos reglas interconectadas, en virtud de las cuales se garantiza que las rentas obtenidas por los grupos nacionales de gran magnitud situados en Estados miembros de la Unión Europea o por los grupos multinacionales cuya matriz esté situada en un Estado miembro de la Unión Europea, en ese último caso tanto si las empresas del grupo están situadas en la Unión Europea como fuera de ella, tributen efectivamente a un tipo mínimo global del 15 por ciento. Estas reglas interconectadas son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. Esta segunda sirve de apoyo a la primera.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

No obstante, la Directiva (UE) 2022/2523 determina en su artículo 11 que los Estados miembros podrán optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible que grave a las entidades constitutivas que radiquen en su territorio y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en la jurisdicción de dicho Estado miembro. En defecto del impuesto complementario nacional admisible, el impuesto complementario correspondiente a dichas entidades sería atribuido a aquella jurisdicción en la que radique la entidad que posea la titularidad de las participaciones en las entidades radicadas en la jurisdicción que no hubiera optado por implementar el impuesto complementario nacional admisible, mediante la aplicación de la regla de inclusión de rentas, siempre y cuando dicha jurisdicción la hubiera incluido en su ordenamiento interno o, en su defecto, a aquellas jurisdicciones que hubiesen implementado en su legislación interna la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Con la presente ley foral se pretende dar debido cumplimiento a la referida obligación de transposición en la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27 bis del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre. Este artículo 27 bis fue incorporado al Convenio Económico por la Ley 4/2025, de 24 de julio, configurando el Impuesto Complementario como un tributo de normativa autónoma. De acuerdo con esta naturaleza, se establecen los puntos de conexión necesarios para asignar a cada contribuyente la normativa foral o común que resulte aplicable.

A partir de lo anterior, la presente ley foral establece, dentro de su ámbito competencial, normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único, que sean coherentes con el Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo en 2021, y sigan de cerca las Reglas modelo de la OCDE acordadas por dicho Marco Inclusivo.

Dicho Acuerdo alcanzado por el Marco Inclusivo establece un tipo de tributación mínima del 15 por ciento, a nivel jurisdiccional. La norma de tributación complementaria que da lugar a un impuesto complementario parte de calcular un tipo impositivo diferencial, el tipo de gravamen del impuesto complementario, por diferencia entre el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción y el 15 por ciento. Una vez calculado el tipo de gravamen de la jurisdicción, el mismo debe aplicarse sobre las ganancias netas admisibles en cada jurisdicción, minoradas en un importe calculado en función de la sustancia del grupo en la jurisdicción, a efectos de determinar el importe del impuesto complementario generado a nivel jurisdiccional.

Con el fin de atribuir el importe del impuesto complementario que le corresponde a cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, el referido impuesto complementario jurisdiccional debe atribuirse a cada entidad constitutiva del grupo, en dicha jurisdicción, en la proporción existente entre las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva y las ganancias admisibles de la jurisdicción.

Debe hacerse hincapié, de nuevo, en que la extensión de la tributación mínima a los grupos nacionales tiene como finalidad evitar cualquier riesgo de discriminación en un Estado miembro entre una entidad que pertenezca a un grupo con presencia internacional y un grupo de presencia exclusivamente nacional.

Como se ha señalado, esta norma se adopta en un contexto internacional determinado por las iniciativas adoptadas en el marco de la OCDE, donde destacan las denominadas Normas modelo, y en la Unión Europea, la Directiva (UE) 2022/2523 de la cual esta ley foral es transposición.

Conforme con dicho contexto, deben tenerse en cuenta los criterios interpretativos, en el marco de la ley 6 de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, previstos en el artículo 3.1 del Código Civil.

II

Esta ley foral se estructura en cincuenta y cinco artículos, seis disposiciones transitorias y cinco disposiciones finales.

El título preliminar contiene unas disposiciones generales que regulan la naturaleza y objeto del Impuesto Complementario, así como su ámbito de aplicación.

El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, estructurado a través de unas reglas interconectadas y de aplicación obligatoria, como son la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados. La configuración del Impuesto Complementario se sustenta sobre tres modalidades, las dos primeras responden a la regla de inclusión de rentas y la tercera a la regla de beneficios insuficientemente gravados: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario y el impuesto complementario secundario.

En primer lugar, el impuesto complementario nacional es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud que radiquen en territorio español.

En segundo lugar, el impuesto complementario primario es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales que no radiquen en territorio español.

Por último, el impuesto complementario secundario, consecuencia de aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados, permite garantizar la tributación mínima respecto de aquellas rentas obtenidas por el grupo multinacional que no hayan podido ser gravadas por aplicación de una regla de inclusión de rentas admisible.

Como ya se ha mencionado, la Directiva (UE) 2022/2523 permite a los Estados miembros optar por aplicar un impuesto complementario nacional admisible. En este sentido, España, haciendo uso de dicha facultad, establece un impuesto complementario nacional cuya finalidad principal es garantizar, en todo caso, que el Impuesto Complementario que corresponda a las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, que radiquen en territorio español, y que no alcancen una tributación mínima del 15 por ciento, en territorio español, sea exigido por la Administración Tributaria española.

Por tanto, la presente ley foral incorpora un régimen fiscal complementario nacional con el fin de garantizar que la imposición efectiva mínima de las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas, radicadas en territorio español, arroje, como mínimo, un resultado equivalente al resultante de calcular el impuesto complementario de conformidad con la Directiva (UE) 2022/2523 y las Reglas Modelo de la OCDE. Así, el impuesto complementario nacional que se calcula y abona en territorio español tendrá la consideración de «impuesto nacional admisible» en la medida en que proporcione, al menos, un resultado coincidente con el resultante de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas en territorio español por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o

nacional de gran magnitud, siempre que dicho grupo esté sometido, en España, a un tipo de tributación efectivo inferior al tipo de tributación mínimo, el 15 por ciento.

Al respecto, es preciso señalar que el impuesto complementario nacional previsto en esta ley foral se ha configurado de forma que arroje un resultado equivalente de conformidad con lo señalado anteriormente, sin perjuicio de sus particularidades. En este sentido, se recalca el hecho de que, al existir identidad entre el contribuyente y las rentas que son objeto de gravamen, no resulta necesario regular reglas de prioridad equivalentes a las previstas en la aplicación del Impuesto Complementario primario o las normas de compensación previstas en el artículo 27. Así, en la medida que, al contrario que en el impuesto complementario primario, por la propia configuración de esta modalidad, a efectos de calcular el importe del impuesto complementario nacional de estas entidades, resulta indiferente el porcentaje de participación que se posea sobre las mismas sin necesidad de atender a dicho porcentaje de participación para determinar su impuesto complementario nacional. Asimismo, a efectos del impuesto complementario nacional, el apartado 3 del artículo 25 regula determinados supuestos en los que no resultarán de aplicación algunas de las reglas de atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas previstas en el artículo 20.

Así, en virtud del impuesto complementario nacional, cada entidad constitutiva de un grupo nacional o multinacional, radicada en España, estará sujeta al impuesto complementario por las rentas obtenidas por dicha entidad, cuando hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo.

En virtud del impuesto complementario primario, la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, calculará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario que corresponda a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo (regla de inclusión de rentas).

En virtud del impuesto complementario secundario, una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará obligada a satisfacer el importe del impuesto complementario que corresponda respecto de las rentas obtenidas por las entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hubieran sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo (regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados).

Así, la regla de beneficios insuficientemente gravados sirve de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario cuando la entidad matriz del grupo multinacional no pueda recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas.

El Impuesto Complementario se aplica en todo el territorio español, debiendo atender a la regulación de esta ley foral cuando así proceda conforme a los criterios establecidos en el artículo 27 bis del Convenio Económico.

Con arreglo al título I, el Impuesto Complementario grava la obtención de renta por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud siempre que dicha renta esté gravada, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo, así como grava también las rentas que les sean imputadas con arreglo a las disposiciones de la presente ley foral.

El título II recoge en su artículo 5 las definiciones de los diferentes términos y conceptos que, con carácter general, se utilizan en esta ley foral. Se hacía imprescindible incluir este precepto dado lo novedoso del impuesto y dado que se trata de una normativa sujeta a armonización comunitaria que producirá un impacto muy significativo en otras jurisdicciones, en el ámbito de la Unión Europea y de la OCDE. Todo ello hace imprescindible que conceptos que pueden ser poco frecuentes en el ordenamiento jurídico interno deban ser regulados o al menos definidos en esta ley foral, en la medida en que pueden tener impacto en otras jurisdicciones y requieren de una interpretación armonizada.

Sin perjuicio de lo anterior, existen otros artículos de la ley foral que, con ánimo de facilitar la lectura y comprensión de la regulación que contienen, definen otros conceptos específicos que responden a situaciones particulares o a supuestos más específicos.

El título III regula el ámbito subjetivo y las reglas de sujeción al Impuesto Complementario.

Se trata de un impuesto que solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo. El citado umbral de 750 millones de euros es coherente con el umbral fijado en otros acuerdos fiscales internacionales vigentes. Así, la cifra es coincidente con la exigida a los grupos multinacionales para la presentación de la información país por país.

Seguidamente, el artículo 6 define los contribuyentes del Impuesto Complementario en sus tres modalidades: impuesto complementario nacional, impuesto complementario primario e impuesto complementario secundario.

Con carácter general, tendrán la consideración de contribuyentes las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España. Si bien serán las entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutas del contribuyente quienes, por imperativo legal y en lugar de los contribuyentes, deban cumplir con la obligación de presentar la declaración y de pagar el impuesto. Así, puede ocurrir que en el sujeto pasivo del Impuesto Complementario concorra la condición de contribuyente del Impuesto Complementario y de sustituto del resto de contribuyentes del grupo, multinacional o nacional, que radiquen en territorio español.

Determinadas entidades deben quedar excluidas del ámbito de aplicación de la presente ley foral, atendiendo a la finalidad que persiguen o a su especial naturaleza. Así, tienen la consideración de entidades excluidas quienes, con carácter general, no ejerzan una actividad comercial o empresarial o realicen actividades de interés general. En particular, el artículo 7 considera entidades excluidas a las entidades públicas, a las organizaciones internacionales, a los fondos de pensiones y a las organizaciones sin ánimo de lucro. Del mismo modo, excluye a los fondos de inversión y a los instrumentos de inversión inmobiliaria cuando tengan la consideración de entidad matriz última del grupo multinacional o nacional de gran magnitud. Esta última supone una exclusión técnica, en la medida en que las rentas obtenidas por dichas entidades se gravan en sede de sus titulares.

A los efectos de esta ley foral, a todas las entidades miembros que forman parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud se les denomina «entidades constitutivas». Dada la vasta casuística de entidades constitutivas que pueden formar parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, atendiendo a su diferente régimen mercantil, fiscal o sustantivo, y dado que el grupo multinacional o nacional de gran magnitud puede estar presente en un gran número de jurisdicciones, se hace necesario establecer una regla de localización de dichas entidades, contenida en el artículo 8.

A continuación, los títulos IV, V y VI regulan la base imponible, los impuestos cubiertos ajustados y el tipo impositivo efectivo, respectivamente.

La base imponible del Impuesto Complementario, regulada en el título IV, parte del resultado contable de la entidad constitutiva, el cual deberá ser ajustado con arreglo a lo previsto en esta ley foral, con el fin de determinar las denominadas «ganancias o pérdidas admisibles».

De conformidad con el artículo 9, el resultado contable de dicha entidad, en el período impositivo, será el que se determine de acuerdo con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación. En caso de que no fuera posible determinar el resultado contable de una entidad constitutiva, de acuerdo con lo señalado anteriormente, podrá determinarse utilizando otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada, en los términos definidos en los apartados 32 y 33 del artículo 5.

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose del impuesto complementario nacional, la norma señala que la determinación del resultado contable de la entidad constitutiva podrá realizarse, bien partiendo de la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación, bien partiendo de las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva

cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado anteriormente.

En cuanto a los ajustes que deberán practicarse para determinar las ganancias o pérdidas admisibles se encuentran, entre otros, los siguientes:

- a) El gasto contable del impuesto que grave los beneficios empresariales;
- b) Los «dividendos excluidos», que son aquellos que proceden de una participación igual o superior al 10 por ciento o de una participación inferior a dicho porcentaje con un período de tenencia de al menos un año;
- c) Las rentas negativas o positivas derivadas de la transmisión de una participación en la que se posea un porcentaje igual o superior al 10 por ciento;
- d) Los gastos por multas con un importe igual o superior a 50.000 euros.

Estos ajustes, junto con el resto de los recogidos en el artículo 10, reflejan las diferencias significativas de carácter permanente que suelen existir en la mayor parte de los sistemas tributarios entre el beneficio contable y la base imponible de un impuesto que grave los beneficios empresariales.

Asimismo, se establecen una serie de reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos. Entre las primeras se encuentran los gastos derivados de determinados acuerdos de financiación intragrupo o de transacciones que deben valorarse a valor de mercado en cumplimiento del principio de libre competencia. Entre las segundas, se encuentran los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, o las eliminaciones efectuadas en los estados financieros consolidados derivadas de transacciones entre entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción e incluidas en un grupo de consolidación fiscal.

De la misma forma, bajo las circunstancias determinadas en el artículo 11, las rentas derivadas del transporte marítimo internacional y las rentas accesorias de dicho transporte de una entidad constitutiva quedarán excluidas del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

El artículo 12 regula las especialidades para el reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre la entidad principal y un establecimiento permanente, siempre que dichas entidades tengan la consideración de entidades constitutivas con arreglo a la presente ley foral. Por su parte, el artículo 13 contempla las reglas especiales para la imputación de las ganancias o pérdidas admisibles obtenidas por las entidades transparentes a sus socios.

Obtenidas así las ganancias o pérdidas admisibles, se determinará la base imponible minorando las ganancias admisibles netas en la denominada «exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica» (artículo 14). Las ganancias admisibles netas será la diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas de la jurisdicción. La denominada «exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica» es una minoración de las ganancias admisibles netas en una cantidad determinada en función de los costes asociados a los trabajadores y del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción. Esta exclusión persigue garantizar un resultado proporcionado en aquellas situaciones en las que los riesgos de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios son bajos.

En virtud de todo lo anterior, como señala el artículo 15, la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, ya sea en la modalidad del impuesto complementario nacional o en la del impuesto complementario primario, en el período impositivo, será el importe positivo resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas de la jurisdicción en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica.

Asimismo, la base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6, en una jurisdicción y en el período impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con nivel impositivo bajo, por la proporción que represente la ganancia admisible del contribuyente o de cada entidad constitutiva participada, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas de cada jurisdicción con nivel impositivo bajo.

Tras la determinación de las ganancias admisibles netas de la jurisdicción debe determinarse el tipo impositivo efectivo de la referida jurisdicción.

Para ello, es preciso determinar, en primer lugar, los impuestos cubiertos ajustados de la jurisdicción, aspecto que se regula en el título V. Con carácter general, se parte del gasto por impuesto corriente que grava los beneficios de la entidad y se encuentra registrado en los estados financieros de cada una de las entidades constitutivas de la jurisdicción, y sobre éste debe practicarse una serie de ajustes.

Así, a título ilustrativo, los impuestos cubiertos deberán incrementarse en el importe de los impuestos que cumplan la definición de impuestos cubiertos y que hayan sido consignados como gasto al determinar el resultado antes de impuestos, esto es, que no estén registrados como gasto contable por impuesto corriente.

Paralelamente, se practicarán minoraciones por los importes de gasto por impuesto corriente correspondiente a las ganancias excluidas del cálculo de ganancias o pérdidas admisibles, o de gasto por impuesto corriente que no se espere que sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término del periodo impositivo, entre otras.

Asimismo, deberá tenerse en cuenta el importe total del ajuste por impuesto diferido, regulado en el artículo 18. Se parte del gasto o ingreso por impuesto diferido registrado en los estados financieros de una entidad constitutiva y se practica una serie de ajustes sobre el mismo.

El título VI es el dedicado al tipo impositivo efectivo.

Una vez determinadas las ganancias admisibles netas y los impuestos cubiertos ajustados, ambos calculados a nivel jurisdiccional, el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción, en el período impositivo, será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas radicadas en la referida jurisdicción, determinados de acuerdo con las reglas señaladas anteriormente, entre las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción.

No obstante, en el cálculo del tipo impositivo efectivo deberán tomarse en consideración las especialidades previstas en esta ley foral en relación con las entidades sin residencia, las entidades de inversión, los negocios conjuntos o las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

El título VII tiene por rúbrica «Deuda tributaria» y se compone de seis capítulos.

El capítulo I regula el tipo de gravamen del impuesto.

Se determina el tipo de gravamen del impuesto complementario para una jurisdicción, correspondiente a un periodo impositivo, como la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo del 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo calculado a nivel jurisdiccional.

Por tanto, cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un periodo impositivo sea inferior al tipo impositivo mínimo, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente a dicha jurisdicción, en cualquiera de sus modalidades (impuesto complementario nacional, impuesto complementario primario o impuesto complementario secundario).

El tipo de gravamen del impuesto complementario de cada entidad constitutiva, radicada en la jurisdicción, ha de coincidir con el tipo de gravamen obtenido para dicha jurisdicción. Este tipo de gravamen debe aplicarse sobre la base imponible, del período impositivo, de cada entidad constitutiva del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en la jurisdicción, calculada en los términos anteriormente expuestos, a efectos de determinar la cuota del Impuesto Complementario de la entidad.

Con arreglo a lo dispuesto en el capítulo II, la cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva radicada en territorio español, en el periodo impositivo, será el resultado de adicionar a la cuota del impuesto complementario nacional, la cuota del impuesto complementario primario y la cuota del impuesto complementario secundario.

La cuota del impuesto complementario nacional (capítulo III) será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 2 del artículo 6. Su cálculo será el resultado de aplicar el impuesto complementario nacional, conforme al artículo 24.

La cuota del impuesto complementario primario (capítulo IV) será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 6. Su cálculo será el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas regulada en el capítulo IV, conforme al artículo 24.

La cuota del impuesto complementario secundario (capítulo V) será aquella que se haya atribuido a los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 6, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29.

En los términos señalados en el capítulo VI, el impuesto complementario se incrementará en el impuesto complementario adicional.

El título VIII regula el periodo impositivo y el devengo del Impuesto Complementario.

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural.

El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo.

En su título IX, la ley foral contiene una exclusión de minimis, con el fin de lograr un equilibrio entre los objetivos de la reforma del nivel mínimo global de imposición y la carga administrativa para las administraciones tributarias y los contribuyentes.

Así, cuando la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a un millón de euros, la entidad constitutiva declarante podrá optar por que el impuesto complementario adeudado por las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción sea igual a cero.

En la misma línea, y con el fin de reducir los costes de cumplimiento y los costes administrativos, se prevé la aplicación de puertos seguros.

Así, no se exigirá, en el periodo impositivo, el impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6, en relación con sus entidades constitutivas radicadas en otra jurisdicción, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

Asimismo, para garantizar la aplicabilidad de los futuros puertos seguros que puedan aprobarse en el ámbito internacional, tampoco se exigirá, en el periodo impositivo, el impuesto complementario respecto de los contribuyentes señalados en el artículo 6, en relación con aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional.

El título X regula unos regímenes especiales aplicables a diferentes situaciones en las que se hacen necesarias normas específicas.

En particular, el capítulo I regula las reestructuraciones empresariales y los negocios conjuntos. En él se establecen criterios cuantitativos y temporales especiales para determinar cuándo se alcanza el umbral de aplicación de la presente ley foral tras la realización de determinadas operaciones de reestructuración empresarial, o cuál es el impacto sobre la configuración del grupo multinacional o nacional de gran magnitud en supuestos de fusión, escisión, de entrada o salida de una entidad del grupo como consecuencia de la adquisición o transmisión de una participación directa o indirecta en dicha entidad, o en supuestos en los que una entidad se convierte en la entidad matriz de un nuevo grupo en el periodo impositivo en que se lleva a cabo la adquisición. Asimismo, se prevén normas especiales para la identificación de la entidad matriz última en supuestos de negocios conjuntos o de grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

Por su parte, el capítulo II regula los regímenes de neutralidad y de distribución de dividendos. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud es fiscalmente transparente, se requieren normas que modulen las ganancias y pérdidas admisibles en sede de las mismas, en la medida en que se garantice la tributación de sus ganancias en sede de sus socios, habiéndose imputado a estos tales ganancias o pérdidas admisibles. En tales supuestos, los impuestos cubiertos de dichas entidades se reducirán proporcionalmente en el importe de las ganancias admisibles que hayan sido imputadas a sus socios.

En el caso de regímenes fiscales que apliquen un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de las participaciones de una entidad, deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los beneficios distribuidos a los titulares, la norma prevé igualmente para las entidades matrices últimas sometidas a estos regímenes la reducción de sus ganancias

admisibles cuando las mismas tributen en sede de sus titulares, en busca del principio de neutralidad.

Igualmente, si la tributación no se produce en el momento de obtener los beneficios, sino en el momento de su distribución, como ocurre en algunos regímenes tributarios de distribución, se prevé la opción de computar el impuesto que debería haber gravado los beneficios en el período impositivo en que se obtuvieron, siempre que los mismos se repartan en los cuatro años siguientes.

El capítulo III regula las particularidades que resultan de aplicación respecto de las entidades de inversión. Para las entidades de inversión que no sean entidades matrices últimas, se prevé un mecanismo de cálculo del tipo impositivo efectivo entidad por entidad, dada la baja tributación a la que se ven sometidas estas entidades en su jurisdicción, para evitar perjudicar el cómputo del tipo efectivo del resto del grupo en la jurisdicción en la que estén radicadas. Asimismo, y como alternativa, se permite que pueda optarse por considerar fiscalmente transparentes a estas entidades o por aplicar un régimen de distribución imponible.

Finalmente, el capítulo IV regula las especificidades de las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

Siguiendo lo dispuesto en los títulos XI y XII, la gestión del Impuesto Complementario descansa sobre dos grandes pilares.

Por un lado, el título XI alude a las obligaciones formales.

En su capítulo I, en concreto en el artículo 47, establece una obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa. Si bien, dichas entidades podrán identificar a una única entidad constitutiva como entidad designada para presentar, en su nombre y por su cuenta, la declaración informativa del grupo multinacional o nacional de gran magnitud. Se exige una detallada información, incluyendo los datos identificativos de las entidades constitutivas, la estructura del grupo y todos los datos necesarios para el cálculo del tipo impositivo efectivo, del impuesto complementario y la atribución de este último a cada jurisdicción y a cada entidad, así como el detalle de las opciones ejercitadas por las entidades del grupo.

A su vez, en el artículo 48 se ha introducido un régimen sancionador específico en relación con las obligaciones de información del Impuesto Complementario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 de la Directiva (UE) 2022/2523.

El capítulo II regula el ejercicio de las opciones previstas en esta ley foral.

Por otro lado, el título XII regula la gestión del Impuesto Complementario. La autoliquidación e ingreso del impuesto recaerá, con carácter general, sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España. No obstante, en determinados supuestos, quienes deben asumir por ley las obligaciones formales y materiales de algunos contribuyentes serán aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

La autoliquidación del Impuesto Complementario y el ingreso de la deuda tributaria autoliquidada deberá realizarse por el contribuyente o, en su caso, por la entidad designada por el legislador en calidad de sustituto del contribuyente, en Hacienda Foral de Navarra cuando así proceda conforme al artículo 27 bis.2 del Convenio Económico y atendiendo a los términos que se establezcan reglamentariamente.

El artículo 53 establece las facultades de la Administración tributaria para determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario, para lo cual aplicará las normas contables previstas en el artículo 9 y demás normativa prevista en esta ley foral.

A su vez, el título XIII regula una posible evaluación de equivalencia del Derecho nacional aplicable en otras jurisdicciones.

Por último, el título XIV atribuye a la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, la exclusiva competencia para dirimir las controversias que se susciten derivadas de esta ley foral.

Adicionalmente, la ley foral se completa con seis disposiciones transitorias y cinco disposiciones finales.

La disposición transitoria primera regula el tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuesto diferido y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición.

La disposición transitoria segunda recoge unos porcentajes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica aplicables con carácter transitorio con el fin de lograr una aplicación atemperada del nuevo impuesto hasta 2032.

Por su parte, la disposición transitoria tercera determina que no se exigirá el impuesto complementario nacional a la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español, ni a la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español, cuando la matriz última sea una entidad excluida, dentro de los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o en los periodos impositivos que se inicien dentro de los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación de la presente ley foral por primera vez. En particular, debe mencionarse la introducción de un régimen sancionador específico respecto de la falta de presentación en plazo de las comunicaciones previstas en la disposición transitoria tercera.

Asimismo, la disposición transitoria cuarta regula la no exigibilidad del impuesto complementario en los periodos impositivos iniciados entre el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2026, en los que se presente una información país por país admisible, por jurisdicción y período.

En cuanto a la disposición transitoria quinta, esta regula un plazo específico para la presentación de la declaración informativa y de la autoliquidación durante el periodo impositivo de transición.

Finalmente, la disposición transitoria sexta establece que la regla de beneficios insuficientemente gravados arrojará un resultado nulo respecto de la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026, cuya entidad matriz última hubiese estado gravada por un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.

Las disposiciones finales se refieren a los siguientes extremos:

- a) La primera, modifica la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria;
- b) La segunda, modifica la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades;
- c) La tercera, en la que se señala que esta ley foral incorpora al ordenamiento jurídico interno la Directiva (UE) 2022/2523;
- d) La cuarta, que habilita al Gobierno de Navarra y a la persona titular del departamento competente en materia tributaria a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta ley foral;
- e) La quinta, relativa a la entrada en vigor y aplicación, disponiendo que surtirá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023, con la salvedad de la regla de beneficios insuficientemente gravados cuya eficacia se prevé para los periodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2024.

III

Debe subrayarse que conforme a lo hasta ahora expuesto, el presente texto normativo se adecúa a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia previstos en el artículo 129 de la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral.

La norma regula la creación de un tributo, por lo que se hace necesaria su adopción mediante una norma con rango de ley foral, sin que se hayan considerado otras alternativas normativas de menor rango.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos por la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre, 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, que es objeto de trasposición.

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

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación en el «Boletín Oficial de Navarra», se garantiza mediante la publicación del proyecto y de la memoria en el Portal de Gobierno Abierto de Navarra, a efectos de que la ciudadanía pueda conocer esos textos en el trámite de audiencia e información pública.

Finalmente, en relación con el principio de eficiencia, a pesar de que el nuevo tributo exigirá la modificación de sistemas de gestión interna para la adaptación de los grandes grupos nacionales y multinacionales a los nuevos paradigmas de la tributación internacional, se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar el control de su actividad por parte de la Administración tributaria.

TÍTULO PRELIMINAR

Disposiciones generales

Artículo 1. *Naturaleza y objeto.*

1. El Impuesto Complementario es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava las rentas de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, previstas en el apartado 1 del artículo 6, cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo, de acuerdo con las normas de esta ley foral, conforme con 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.

2. La presente ley foral tiene por objeto regular un Impuesto Complementario que garantice una imposición efectiva mínima de las rentas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, definido en el apartado 1 del artículo 6, obtenidas en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, en forma de:

a) Un impuesto complementario nacional, en virtud del cual todas las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicadas en territorio español, serán gravadas por la base imponible obtenida por dichas entidades, con arreglo a lo dispuesto en esta ley foral, aplicando el tipo de gravamen previsto en el artículo 23;

b) Un impuesto complementario primario, en virtud del cual la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará sujeta a la parte que le sea atribuible del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente ley foral, con respecto a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, de conformidad con lo dispuesto en esta ley foral (regla de inclusión de rentas);

c) Un impuesto complementario secundario, en virtud del cual una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará sujeta al importe del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente ley foral, con respecto a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, de conformidad con lo dispuesto en esta ley foral (regla de beneficios insuficientemente gravados).

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. El Impuesto Complementario se aplicará en todo el territorio español.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes,

y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

2. El ámbito de aplicación de esta ley foral se determinará de conformidad con los criterios establecidos en el artículo 27 bis del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Artículo 3. *Tratados y convenios.*

Lo establecido en esta ley foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO I
Hecho imponible

Artículo 4. *Hecho imponible.*

1. Constituirá el hecho imponible del Impuesto Complementario la obtención de renta por las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, con arreglo a las disposiciones de esta ley foral.

2. Asimismo, se entienden obtenidas por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud las rentas que les sean imputadas con arreglo a las disposiciones de la presente ley foral.

TÍTULO II
Definiciones

Artículo 5. *Definiciones.*

A efectos de esta ley foral, se entenderá por:

1) «Crédito fiscal reembolsable admisible»:

a) Un crédito fiscal reembolsable diseñado de tal manera que se pague en efectivo, o por medios equivalentes, a una entidad constitutiva en un plazo de cuatro años a partir de la fecha en que la entidad constitutiva tenga derecho a recibir el crédito fiscal reembolsable con arreglo a la legislación de la jurisdicción que concede el crédito; o

b) Si el crédito fiscal es parcialmente reembolsable, la parte del crédito fiscal reembolsable que sea pagadera en efectivo, o por medios equivalentes, a una entidad constitutiva en un plazo de cuatro años a partir de la fecha en que la entidad constitutiva tenga derecho a recibir el crédito fiscal parcialmente reembolsable;

Un crédito fiscal reembolsable admisible no incluirá importe alguno de un impuesto reembolsable o imputable en aplicación de un impuesto imputado admisible o de un impuesto imputado reembolsable no admisible.

2) «Crédito fiscal reembolsable no admisible»: crédito fiscal que no es un crédito fiscal reembolsable admisible, pero que es reembolsable parcial o totalmente.

3) «Distorsión significativa de la competencia»: con respecto a la aplicación de un principio o procedimiento específico, en el marco de un conjunto de principios contables generalmente aceptados, una situación en la que se dé una variación agregada de los ingresos o gastos en más de 75 millones de euros en un período impositivo en comparación con el importe que se habría determinado aplicando el principio o procedimiento correspondiente o el procedimiento con arreglo a las normas internacionales de información financiera (NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad).

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).

6) «Entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo»:

a) Una entidad constitutiva de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud radicada en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo; o

b) Una entidad constitutiva sin residencia que, con respecto a un periodo impositivo, tenga unas ganancias admisibles y un tipo impositivo efectivo que sea inferior al tipo impositivo mínimo.

7) «Entidad constitutiva declarante»: una entidad que presenta una declaración informativa del Impuesto Complementario de conformidad con el artículo 47.

8) «Entidad constitutiva titular»: una entidad constitutiva que posea, directa o indirectamente, una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud.

9) «Entidad de inversión»:

a) Un fondo de inversión o un instrumento de inversión inmobiliaria;

b) Una entidad participada directamente, en al menos un 95 por ciento, por una entidad de las comprendidas en la letra a) o través de una cadena de tales entidades, y que opera exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en su beneficio; o

c) Una entidad participada, en al menos un 85 por ciento, por una entidad de las comprendidas en la letra a), siempre que todos sus ingresos provengan sustancialmente de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles a efectos de la presente ley foral.

10) «Entidad de servicios de pensiones»: una entidad que esté constituida y opere exclusiva o casi exclusivamente para invertir fondos en beneficio de las entidades a que se refiere la letra a) del punto 22, o para realizar actividades que sean auxiliares de las actividades reguladas a que se refiere la letra a) del punto 22, a condición de que la entidad de servicios de pensiones forme parte del mismo grupo que las entidades que realizan dichas actividades reguladas.

11) «Entidad declarante designada»: la entidad constitutiva, distinta de la entidad matriz última, que haya sido designada por el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud para cumplir las obligaciones de información establecidas en el artículo 47 por cuenta del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud.

12) «Entidad matriz»: una entidad matriz última que no sea una entidad excluida, una entidad matriz intermedia o una entidad matriz parcialmente participada.

13) «Entidad matriz intermedia»: una entidad constitutiva que sea titular, directa o indirectamente, de una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud y que no pueda considerarse una entidad matriz última, una entidad matriz parcialmente participada, un establecimiento permanente, una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros.

14) «Entidad matriz parcialmente participada»: una entidad constitutiva que sea titular, directa o indirectamente, de una participación en otra entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, y que más del 20 por ciento de la participación en sus beneficios lo posean, directa o indirectamente, una o varias personas que no sean entidades constitutivas de tal grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, y que no tenga la consideración de entidad matriz última, de establecimiento permanente, de entidad de inversión o de entidad de inversión de seguros.

15) «Entidad matriz última»:

a) Una entidad que posea, directa o indirectamente, una participación de control sobre cualquier otra entidad y que no sea propiedad, directa o indirectamente, de otra entidad que posea el control o una participación de control en ella; o

b) La entidad principal de un grupo tal como se define en la letra b) del punto 24.

No tendrán la consideración de entidad matriz última los fondos soberanos que cumplan la definición de entidad pública recogida en el punto 17.

16) «Entidad principal»: una entidad que incluya en sus estados financieros el resultado contable de un establecimiento permanente.

17) «Entidad pública»: toda entidad que cumpla todos los criterios que figuran a continuación:

a) Forme parte o sea propiedad en su totalidad de una administración pública, incluida toda subdivisión o autoridad local de esta;

b) No ejerza actividad comercial o empresarial alguna y tenga como objeto principal:

i) Desempeñar una función de administración pública; o

ii) Gestionar o invertir los activos de la administración pública o la jurisdicción mediante la realización y el mantenimiento de inversiones, la gestión de activos y actividades de inversión conexas respecto a los activos de dicha administración o jurisdicción;

c) Rinda cuentas a una administración pública de su rendimiento global y facilite información anual; y

d) En el momento de su disolución, sus activos se atribuyan a una administración pública y, en la medida en que distribuyan beneficios netos, estos beneficios se distribuyan exclusivamente a dicha administración, sin que ninguna parte de tales beneficios pueda beneficiar a particular alguno.

18) «Entidad transparente»: una entidad en la medida en que sea transparente a efectos fiscales con respecto a sus ingresos, gastos, ganancias o pérdidas en la jurisdicción en la que fue creada salvo que sea residente fiscal y esté sujeta a un impuesto cubierto sobre sus rentas o beneficios en otra jurisdicción.

Se considera que una entidad transparente es:

a) Una entidad transparente a efectos fiscales con respecto a sus ingresos, gastos, ganancias o pérdidas en la medida en que sea transparente a efectos fiscales en la jurisdicción en la que radique el titular de sus participaciones; o

b) Una entidad híbrida inversa con respecto a sus ingresos, gastos, pérdidas o ganancias, en la medida en que no sea transparente a efectos fiscales en la jurisdicción en la que radique el titular de sus participaciones.

A efectos de esta definición, se entenderá por entidad transparente a efectos fiscales o entidad fiscalmente transparente, una entidad cuyos ingresos, gastos, ganancias o pérdidas sean tratados por la legislación de una jurisdicción como si hubieran sido obtenidos o soportados directamente por el titular de dicha entidad de manera proporcional a su participación en la misma.

Cuando la participación en una entidad o en un establecimiento permanente que cumplan la definición de entidad constitutiva se posea indirectamente a través de una cadena de entidades transparentes a efectos fiscales, se considerará que dicha participación se posee a través de una estructura transparente a efectos fiscales.

Una entidad constitutiva que no sea residente fiscal y no esté sujeta a un impuesto cubierto o a un impuesto complementario nacional admisible en función de su lugar de gestión, su lugar de creación o criterios similares, se considerará entidad transparente y entidad transparente a efectos fiscales con respecto a sus ingresos, gastos, ganancias o pérdidas en la medida en que:

a) Sus titulares radiquen en una jurisdicción que trate a la entidad como transparente a efectos fiscales;

b) No tenga un establecimiento en la jurisdicción en la que haya sido creada; y

c) Los ingresos, gastos, ganancias o pérdidas no sean imputables a un establecimiento permanente.

19) «Establecimiento permanente»:

a) Un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en una jurisdicción en la que se trate como establecimiento permanente de conformidad con un convenio fiscal aplicable, siempre que dicha jurisdicción grave la renta que se le atribuya con arreglo a una

disposición similar al artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su última versión revisada;

b) Si no existe convenio tributario alguno aplicable, un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en una jurisdicción que grave la renta atribuible a dicho establecimiento en términos netos de forma similar a la que grava a sus propios residentes fiscales;

c) Si una jurisdicción no tiene un régimen del impuesto que grave los beneficios empresariales, un lugar de negocios o un lugar considerado como tal radicado en dicha jurisdicción que se trataría como establecimiento permanente según el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su versión revisada, siempre que dicha jurisdicción hubiera tenido derecho a gravar las rentas que habrían sido atribuibles al establecimiento de conformidad con el artículo 7 de dicho Convenio; o

d) Un lugar de negocios o un lugar considerado como tal no descrito en las letras a) a c) a través del cual se lleven a cabo operaciones fuera de la jurisdicción en la que radique la entidad, siempre que dicha jurisdicción conceda una exención a las rentas atribuibles a dichas operaciones.

20) «Estados financieros consolidados»:

a) Los estados financieros elaborados por una entidad de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable según la cual los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de dicha entidad o de cualquier entidad en la que tenga el control o una participación de control se presenten como los de una sola unidad económica;

b) En el caso de los grupos definidos en la letra b) del punto 24, los estados financieros elaborados por la entidad de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable;

c) Los estados financieros de la entidad matriz última que no hayan sido elaborados de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable y que se hayan ajustado posteriormente para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia; y

d) Cuando la entidad matriz última no elabore estados financieros según lo descrito en las letras a), b) o c), los estados financieros que se habrían elaborado si la entidad matriz última estuviera obligada a elaborar dichos estados financieros de acuerdo con:

i) Una norma de contabilidad financiera aceptable; u

ii) Otra norma de contabilidad financiera autorizada, siempre que dichos estados financieros se hayan ajustado para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia.

21) «Fondo de inversión»: una entidad o mecanismo que cumpla las siguientes condiciones:

a) Que esté diseñado para poner en común activos financieros o no financieros de una serie de inversores, alguno de los cuales no esté vinculado;

b) Que invierta siguiendo una política de inversión definida;

c) Que permita a los inversores reducir los costes operativos, de investigación y análisis o distribuir el riesgo colectivamente;

d) Que esté diseñado principalmente para generar rentas o ganancias de inversión, o protección frente a un acontecimiento o resultado concreto o general;

e) Que sus inversores tengan derecho a rendimientos derivados de los activos del fondo o de las rentas obtenidos de dichos activos, en función de la aportación que hayan realizado;

f) Que el mismo, o su gestión, estén sujetos al régimen regulador de los fondos de inversión en la jurisdicción en la que esté establecido o sea gestionado, en particular que estén sometidos a una regulación adecuada de lucha contra el blanqueo de capitales y de protección de los inversores; y

g) Que sea gestionado por profesionales de la gestión de fondos de inversión por cuenta de los inversores.

22) «Fondo de pensiones»:

a) Una entidad que esté constituida y opere en una jurisdicción exclusiva o casi exclusivamente para gestionar o proporcionar prestaciones de jubilación y prestaciones accesorias o complementarias a personas físicas, y siempre y cuando:

i) Dicha entidad esté regulada como tal por esa jurisdicción o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales; o

ii) Dichas prestaciones estén garantizadas o protegidas de otro modo por la normativa nacional y estén financiadas por un conjunto de activos poseídos a través de un acuerdo fiduciario o un fideicomitente para garantizar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones en materia de pensiones frente a un caso de insolvencia de los grupos multinacionales y de los grupos nacionales de gran magnitud;

b) Una entidad de servicios de pensiones.

23) «Ganancias o pérdidas admisibles»: el resultado contable de una entidad constitutiva ajustado de conformidad con las normas establecidas en esta ley foral.

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 porque se posea 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).

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.

27) «Impuesto Complementario»: el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario (regla de inclusión de rentas) y el impuesto complementario secundario (regla de beneficios insuficientemente gravados), calculado de conformidad con lo dispuesto en esta ley foral.

28) «Impuesto complementario nacional admisible»: un impuesto complementario que se aplica en el Derecho nacional de una jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción no proporcione beneficio alguno relacionado con tales normas, y que:

a) Dispone la determinación de la base imponible de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción de conformidad con las normas establecidas en la Directiva (UE) 2022/2523, o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE, y la aplicación del tipo impositivo mínimo a dicha base imponible para la jurisdicción y las entidades constitutivas con arreglo a las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE; y

b) Es administrado de manera coherente con las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE.

29) «Impuesto imputado reembolsable no admisible»: cualquier impuesto, distinto de un impuesto imputado admisible, devengado o pagado por una entidad constitutiva:

a) Que sea reembolsable al beneficiario efectivo de un dividendo distribuido por dicha entidad constitutiva en relación con dicho dividendo o que sea imputable por el beneficiario efectivo a una deuda tributaria distinta de una deuda tributaria con respecto a dichos dividendos; o

b) Que sea reembolsable a la sociedad que distribuye un dividendo a un accionista en el momento de la referida distribución.

A efectos de la presente definición, se entenderá por «impuesto imputado admisible» un impuesto cubierto devengado o pagado por una entidad constitutiva, incluidos los establecimientos permanentes, que pueda ser reembolsado o imputado al beneficiario efectivo del dividendo distribuido por la entidad constitutiva o, en el caso de un impuesto cubierto devengado o pagado por un establecimiento permanente, un dividendo distribuido

por la entidad principal, en la medida en que el reembolso sea reconocido o el crédito concedido:

- a) Por una jurisdicción distinta de la que haya aplicado los impuestos cubiertos;
- b) A un beneficiario efectivo de los dividendos gravados que esté sujeto al impuesto a un tipo nominal igual o superior al tipo impositivo mínimo sobre los dividendos percibidos con arreglo al Derecho nacional de la jurisdicción que haya aplicado los impuestos a la entidad constitutiva; o
- c) A una persona física que sea el beneficiario efectivo de los dividendos y residente fiscal en la jurisdicción que haya aplicado los impuestos cubiertos a la entidad constitutiva y que esté sujeta al impuesto a un tipo nominal igual o superior al tipo impositivo aplicable a las rentas ordinarias; o
- d) A una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro residente, un fondo de pensiones residente, una entidad de inversión residente que no forme parte del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud, o una entidad aseguradora que opere en el ramo de vida residente en la medida en que el dividendo se perciba en relación con actividades del fondo de pensiones residente y se grave de manera similar a un dividendo percibido por un fondo de pensiones.

A los efectos de esta letra d):

- i) Una organización sin ánimo de lucro o un fondo de pensiones es residente en una jurisdicción si se crea y se gestiona en dicha jurisdicción;
- ii) Una entidad de inversión es residente en una jurisdicción si se crea y se regula en dicha jurisdicción;
- iii) Una entidad aseguradora que opere en el ramo de vida es residente en la jurisdicción en la que radica.

30) «Instrumento de inversión inmobiliaria»: una entidad de amplia titularidad que posea principalmente, directa o indirectamente, bienes inmuebles y que esté sujeta a un único nivel impositivo, ya sea en ella o en sus titulares de intereses, con un máximo de un año de diferimiento.

31) «Jurisdicción con un nivel impositivo bajo»: con respecto a un grupo multinacional o un grupo nacional de gran magnitud en cualquier período impositivo, una jurisdicción de un Estado miembro o una tercera jurisdicción en la que el grupo multinacional o el grupo nacional de gran magnitud tenga unas ganancias admisibles y esté sujeto a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo.

32) «Norma de contabilidad financiera aceptable»: las normas internacionales de información financiera (NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002) y los principios contables generalmente aceptados de Australia, Brasil, Canadá, los Estados miembros de la Unión Europea, los Estados miembros del Espacio Económico Europeo, Hong Kong (China), Japón, México, Nueva Zelanda, la República Popular China, la República de la India, la República de Corea, Rusia, Singapur, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos de América.

33) «Norma de contabilidad financiera autorizada»: con respecto a una entidad, un conjunto de principios contables generalmente aceptables autorizados por un organismo contable autorizado en la jurisdicción en la que radique dicha entidad.

A efectos de la presente definición, se entenderá por «organismo contable autorizado» el organismo con autoridad legal en una jurisdicción para dictar, establecer o aceptar normas de contabilidad a efectos de información financiera.

34) «Organización internacional»: toda organización intergubernamental, incluidas las organizaciones supranacionales, o todo organismo o instrumento participado por ella en su totalidad, que cumpla todos los criterios que figuran a continuación:

- a) Esté formada principalmente por gobiernos;
- b) Tenga efectivamente un acuerdo de sede o un acuerdo sustancialmente similar con la jurisdicción en la que esté establecida, tales como acuerdos que otorguen privilegios e inmunidades a las oficinas o establecimientos de la organización en tal jurisdicción; y
- c) La legislación o los estatutos que la rigen impidan que sus ingresos puedan contabilizarse en beneficio de un particular.

35) «Organización sin ánimo de lucro»: toda entidad que cumpla todos los criterios que figuran a continuación:

a) Esté establecida y opere en su territorio de residencia:

i) Exclusivamente con fines religiosos, benéficos, científicos, artísticos, culturales, deportivos, educativos u otros fines similares; o

ii) Como organización profesional, asociación de promoción de intereses comerciales, cámara de comercio, organización sindical, organización agrícola u hortícola, asociación cívica u organización dedicada exclusivamente a la promoción del bienestar social;

b) La mayoría de los rendimientos procedentes de las actividades mencionadas en la letra a) estén exentos del impuesto que grave los beneficios empresariales en su jurisdicción de residencia;

c) No tenga accionistas o socios que sean beneficiarios efectivos o titulares de su renta o de sus activos;

d) Las rentas o activos de la entidad no puedan distribuirse a un particular o a una entidad no benéfica, ni utilizarse en beneficio de estos, salvo:

i) En el desarrollo de la actividad benéfica de la entidad;

ii) Como pago de una contraprestación por los servicios prestados o por el uso de bienes o capital; o

iii) Como pago de lo que constituiría un valor razonable de los elementos adquiridos por la entidad;

e) Tras el término, la liquidación o la disolución de la entidad, todos sus activos deben distribuirse o revertir a una organización sin ánimo de lucro o a la administración pública (incluida cualquier entidad pública) de la jurisdicción de residencia de la entidad o de cualquier subdivisión política de la misma;

f) No ejerza una actividad comercial o empresarial que no esté directamente relacionada con los fines para los que fue creada.

36) «Participación de control»: una participación en una entidad que obliga o habría obligado al titular de dicha participación a consolidar los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad siguiendo el método de integración global, de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable.

Se considera que una entidad principal posee participaciones de control en sus establecimientos permanentes.

Se considera que un fondo soberano que cumpla la definición de entidad pública, en los términos del punto 16, no es titular de participaciones de control.

37) «Participación en una entidad»: cualquier participación en los fondos propios de una entidad que otorgue el derecho a participar en los beneficios, el capital o las reservas de una entidad o en el patrimonio de un establecimiento permanente.

38) «Período impositivo»: el período contable con respecto al cual la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud elabora sus estados financieros consolidados o, si la entidad matriz última no elabora estados financieros consolidados, el año natural.

39) «Régimen fiscal de las sociedades extranjeras controladas»: un conjunto de normas fiscales, distintas de una regla de inclusión de rentas admisible, en virtud de las cuales un accionista directo o indirecto de una entidad extranjera o la entidad principal de un establecimiento permanente están sujetos a imposición sobre su participación en una parte o la totalidad de las rentas obtenidas por dicha entidad constitutiva extranjera, con independencia de que dichas rentas se distribuyan al accionista.

40) «Régimen tributario de distribución admisible»: un régimen del impuesto que grave los beneficios empresariales de las sociedades:

a) Que grava los beneficios únicamente cuando dichos beneficios se distribuyan o se consideren distribuidos entre los accionistas, o cuando la sociedad incurra en determinados gastos no propios de su actividad;

b) Cuyo tipo impositivo es igual o superior al tipo impositivo mínimo; y

c) Que estaba en vigor el 1 de julio de 2021 o antes de esa fecha;

41) «Regla de beneficios insuficientemente gravados admisible»: un conjunto de normas que se aplican en el Derecho nacional de una jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción no proporcione beneficio alguno relacionado con tales normas, y que:

a) Son equivalentes a las normas establecidas en la Directiva (UE) 2022/2523, o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, a las Normas modelo de la OCDE, con arreglo a las cuales una jurisdicción recauda la parte que le sea atribuible del impuesto complementario de un grupo multinacional respecto de la que no se aplicó la regla de inclusión de rentas con respecto a las entidades constitutivas de dicho grupo con un nivel impositivo bajo;

b) Son aplicadas de manera coherente con las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE.

42) «Regla de inclusión de rentas admisible»: un conjunto de normas incorporadas en el Derecho nacional de una jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción no proporcione beneficio alguno relacionado con dichas normas, y que:

a) Son equivalentes a las normas establecidas en la Directiva (UE) 2022/2523, o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, a las Normas modelo de la OCDE, con arreglo a las cuales la entidad matriz de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud calculará y pagará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario con respecto a las entidades constitutivas del grupo con un nivel impositivo bajo;

b) Son aplicadas de manera coherente con las normas establecidas en la citada Directiva o, por lo que se refiere a terceras jurisdicciones, con las Normas modelo de la OCDE.

43) «Tipo impositivo mínimo»: 15 por ciento.

44) «Valor neto contable de los activos materiales»: la media de los valores inicial y final de los activos materiales tras tomar en consideración la depreciación, el agotamiento o el deterioro sufridos, según conste en los estados financieros.

TÍTULO III

Ámbito subjetivo y reglas de sujeción

Artículo 6. *Sujetos pasivos y reglas de sujeción.*

1. Será sujeto pasivo del Impuesto Complementario la entidad constitutiva radicada en territorio español, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, en los términos previstos en los apartados 2, 3, 4 y 5 siguientes y 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.

Cuando la duración de uno o varios de los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo sea superior o inferior a doce meses, el importe neto de la cifra de negocios se ajustará proporcionalmente para cada uno de dichos periodos impositivos.

2. Serán contribuyentes del impuesto complementario nacional, por las rentas obtenidas en el periodo impositivo, las entidades constitutivas de los grupos a que se refiere el apartado 1, cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en territorio español, sea inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley foral.

3. Serán contribuyentes del impuesto complementario primario las siguientes entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1, por la parte atribuible a sus participaciones, directas o indirectas, en otras entidades constitutivas, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, respecto de las rentas obtenidas por dichas entidades siempre que hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta ley foral:

a) La entidad matriz última.

b) Una entidad matriz intermedia cuya entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida que radique en un Estado miembro, excepto que:

i) La entidad matriz última esté sujeta y aplique un impuesto complementario de acuerdo con una regla de inclusión de rentas admisible, u,

ii) Otra entidad matriz intermedia posea, directa o indirectamente, una participación de control sobre la entidad matriz intermedia que radica en territorio español, y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

c) Una entidad matriz parcialmente participada, excepto que otra entidad matriz parcialmente participada posea, directa o indirectamente, la totalidad de las participaciones respecto de la primera y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción.

4. Serán contribuyentes del impuesto complementario secundario las entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1, por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, y la entidad matriz última radique en una jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible o cuando radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, así como cuando la entidad matriz última sea una entidad excluida, en los términos señalados en esta ley foral.

Asimismo, serán contribuyentes del impuesto complementario secundario las entidades constitutivas de un grupo multinacional, a que se refiere el apartado 1, por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo cuya entidad matriz última radique en un Estado miembro que haya optado por no aplicar la regla de inclusión de rentas y la regla de beneficios insuficientemente gravados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 50 de la Directiva (UE) 2022/2523.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las entidades constitutivas que sean entidades de inversión.

5. No obstante todo lo anterior, en todo caso, tendrá la consideración de sustituto del contribuyente del Impuesto Complementario previsto en el apartado 1, quedando obligado a la presentación de la declaración o declaraciones y al pago de la deuda o deudas tributarias en los términos previstos en los artículos 50 y 51, 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 apartado 44 del artículo 5 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 apartado 44 del artículo 5 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.

En particular, las actuaciones de comprobación se desarrollarán con la entidad constitutiva que hubiera tenido la consideración de sustituto del contribuyente en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

6. Las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud que tengan la consideración de contribuyentes y no estén obligadas al pago, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, responderán solidariamente del pago de todas las deudas tributarias de las entidades constitutivas de dicho grupo.

Artículo 7. Entidades excluidas.

1. Tendrán la consideración de entidades excluidas y no les resultará de aplicación la presente ley foral, las siguientes:

a) Una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro, un fondo de pensiones, un fondo de inversión que sea una entidad matriz última o un instrumento de inversión inmobiliaria que sea una entidad matriz última;

b) Una entidad cuando al menos el 95 por ciento de su valor sea propiedad de una o varias de las entidades mencionadas en la letra a), directamente o a través de una o varias entidades excluidas, excepto entidades de servicios de pensiones, y:

i) Opere exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en beneficio de la entidad o entidades a que se refiere la letra a); o

ii) Realice exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por la entidad o entidades a que se refiere la letra a);

c) Una entidad cuando sus fondos propios pertenezcan, al menos en un 85 por ciento, a una o varias de las entidades mencionadas en la letra a), directamente o a través de una o varias entidades excluidas, excepto entidades de servicios de pensiones, siempre que la totalidad de sus beneficios procedan sustancialmente de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles, de conformidad con lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 10.

2. Como excepción a lo dispuesto en el apartado anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar, de conformidad con el apartado 1 del artículo 49, por no considerar a cualquier entidad de las recogidas en el apartado 1, letras b) y c), como entidad excluida.

Artículo 8. *Localización de las entidades constitutivas.*

A los efectos de la presente ley foral:

1. Una entidad distinta de una entidad transparente radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales atendiendo a su sede de dirección, su lugar de creación o a un criterio análogo.

Cuando no pueda determinarse la jurisdicción en la que radica una entidad constitutiva, distinta de una entidad transparente, con arreglo al párrafo anterior, se considerará que radica en la jurisdicción en la que se ha creado.

2. Una entidad transparente se considerará sin residencia, a menos que sea la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud o esté obligada a aplicar una regla de inclusión de rentas de conformidad con la presente ley foral, en cuyo caso la entidad transparente se considerará que radica en la jurisdicción en la que se ha creado.

3. El establecimiento permanente a que se refiere la letra a) del apartado 19 del artículo 5, se considerará radicado en la jurisdicción en la que sea tratado como establecimiento permanente y esté sujeto a tributación por la renta en virtud del convenio fiscal aplicable.

El establecimiento permanente a que se refiere la letra b) del apartado 19 del artículo 5, se considerará radicado en la jurisdicción en la que esté sometido a tributación en los términos dispuestos en dicha letra.

El establecimiento permanente a que se refiere la letra c) del apartado 19 del artículo 5, se considerará radicado en la jurisdicción en la que esté situado a que se refiere dicha letra.

El establecimiento permanente a que se refiere la letra d) del apartado 19 del artículo 5, se considerará sin residencia.

4. Cuando una entidad constitutiva esté radicada en dos jurisdicciones que hayan suscrito un convenio fiscal aplicable que esté en vigor, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que se considere residente a efectos fiscales en virtud de dicho convenio fiscal.

Se aplicará lo dispuesto en el apartado 5 si el mencionado convenio fiscal exige que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo mutuo sobre la residencia considerada a efectos fiscales de la entidad constitutiva, y este acuerdo no se alcanza.

En caso de no eliminación de la doble imposición en virtud del convenio fiscal aplicable, debido al hecho de que una entidad constitutiva sea residente a efectos fiscales en ambas partes contratantes, se aplicará lo dispuesto en el apartado 5.

5. Cuando una entidad constitutiva radique en dos jurisdicciones y estas no tengan un convenio fiscal aplicable, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción

en la que se haya pagado el importe más elevado de los impuestos cubiertos correspondientes al periodo impositivo, sin tomar en consideración, a estos efectos, el importe derivado de la aplicación del régimen especial de sociedades extranjeras controladas.

Si el importe de los impuestos cubiertos a que se refiere el párrafo anterior en ambas jurisdicciones es el mismo o nulo, se considerará que la entidad constitutiva radica en la jurisdicción en la que el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, correspondiente al periodo impositivo, calculado por la entidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14, sea mayor.

Si el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica en ambas jurisdicciones es el mismo o nulo, la entidad constitutiva se considerará sin residencia, a menos que sea una entidad matriz última, en cuyo caso se considerará que radica en la jurisdicción en la que fue creada.

6. Cuando, como resultado de la aplicación de los apartados 4 y 5, una entidad matriz radique en una tercera jurisdicción en la que no esté sujeta a una regla de inclusión de rentas admisible, la otra jurisdicción que disponga de una regla de inclusión de rentas admisible podrá exigir que dicha entidad matriz aplique tal regla, salvo que un convenio fiscal aplicable prohíba la aplicación de dicha regla.

Si, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, la regla de inclusión de rentas admisible se refiere a la regla aplicable por un Estado miembro, la entidad matriz aplicará la mencionada regla, salvo que un convenio fiscal aplicable prohíba su aplicación.

7. Cuando una entidad constitutiva cambie de localización en el transcurso de un período impositivo, se considerará que radica en la jurisdicción en la que, con arreglo al presente artículo, lo estaba al comienzo de dicho período impositivo.

TÍTULO IV

Base imponible

Artículo 9. *Resultado contable. Estándares contables.*

1. Las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se calcularán realizando los ajustes establecidos en los artículos 10 a 13 sobre el resultado contable de la entidad constitutiva del 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.

2. Cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de una entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, el resultado contable de la entidad constitutiva correspondiente al periodo impositivo podrá determinarse utilizando otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada, siempre que:

a) Las cuentas financieras de la entidad constitutiva se elaboren aplicando esa norma de contabilidad;

b) La información contenida en las cuentas financieras sea fiable; y

c) Las diferencias permanentes superiores a un millón de euros que se deriven de la aplicación de un principio o de una norma particular a partidas de ingresos, gastos o transacciones, en caso de que tal principio o norma difiera de la norma financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, se ajusten para armonizarse con el tratamiento requerido para esa partida en la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados.

3. Los estados financieros consolidados de una entidad matriz última que no hayan sido elaborados de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable y no hayan sido ajustados en el sentido señalado en la letra c) del apartado 20 del artículo 5, se ajustarán para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia.

4. Cuando una entidad matriz última no elabore los estados financieros consolidados de conformidad con lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado 20 del artículo 5, tales

estados financieros consolidados serán, de conformidad con lo señalado en la letra d) del apartado 20 del artículo 5, los que se habrían elaborado si hubiera estado obligada a elaborar dichos estados financieros consolidados de acuerdo con:

- a) Una norma de contabilidad financiera aceptable; o
- b) Una norma de contabilidad financiera autorizada, siempre que dichos estados financieros consolidados se ajusten para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia.

5. Cuando la aplicación de un principio o procedimiento específico en el marco de un conjunto de principios contables generalmente aceptados dé lugar a una distorsión significativa de la competencia, el tratamiento contable de cualquier partida u operación sujeta a dicho principio o procedimiento se ajustará para armonizarse con el tratamiento requerido para dicha partida u operación con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o NIIF adoptadas por la Unión de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002).

Artículo 10. *Ajustes para determinar las ganancias o pérdidas admisibles.*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

- a) «Gasto tributario neto»: el importe neto de los siguientes elementos:
 - i) Los impuestos cubiertos consignados como gasto y cualesquiera impuestos cubiertos, corrientes y diferidos, incluidos en el gasto por el impuesto que grave los beneficios empresariales o la renta, en particular, los impuestos cubiertos sobre la renta excluida en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles;
 - ii) Los activos por impuesto diferido atribuibles a una pérdida en el período impositivo;
 - iii) Los impuestos complementarios nacionales admisibles consignados como gastos;
 - iv) Los impuestos resultantes de las disposiciones de la presente ley foral, de la Directiva (UE) 2022/2523, o de las disposiciones de las Normas modelo de la OCDE en relación con terceras jurisdicciones, registrados como gasto; y
 - v) Los impuestos imputados reembolsables no admisibles consignados como gastos.
- b) «Dividendo excluido»: dividendo u otro importe distribuido, recibido o devengado, en relación con la participación en una entidad excepto:
 - i) Que sea una participación no significativa y que la entidad constitutiva que recibe o tenga derecho a recibir los dividendos u otros beneficios distribuidos posea dicha participación no significativa con menos de un año de antigüedad en la fecha en que sea exigible el beneficio que se distribuye.
Se entenderá por participación no significativa aquella en la que el porcentaje de participación que posea el grupo en una entidad sea inferior al 10 por ciento de los fondos propios o de los derechos de voto de dicha entidad en la fecha en que sea exigible el beneficio que se distribuye o en la fecha de transmisión.
 - ii) Que sea una participación en una entidad de inversión que esté sujeta a la opción prevista en el artículo 45.
- c) «Ganancia o pérdida de capital excluida»: una ganancia o pérdida neta incluida en el resultado contable de la entidad constitutiva derivada de:
 - i) Cambios en el valor razonable de una participación en los fondos propios, salvo que se trate de una participación no significativa;
 - ii) Una participación en una entidad registrada de conformidad con el método de puesta en equivalencia; y
 - iii) La transmisión de la participación en una entidad, excepto que se trate de la transmisión de una participación no significativa.
- d) «Ganancia o pérdida incluida en el método de revalorización»: una ganancia o pérdida, incrementada o disminuida por cualquier impuesto cubierto asociado a la misma, en el período impositivo, derivada de la aplicación de un método o práctica contable que, en relación con el inmovilizado material, implique:

i) Ajustar periódicamente el valor contable de dicho inmovilizado material a su valor razonable;

ii) Registrar tales variaciones de valor en la partida «otro resultado global»; y

iii) Tales variaciones no se incluyan, posteriormente, en el resultado contable.

e) «Ganancia o pérdida asimétrica en moneda extranjera»: una ganancia o pérdida en moneda extranjera de una entidad cuya moneda funcional contable y cuya moneda funcional fiscal son diferentes y que:

i) Se incluya en el cálculo de las ganancias o pérdidas sometidas a tributación de la entidad constitutiva y sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre su moneda funcional contable y su moneda funcional fiscal;

ii) Se incluya en el cálculo del resultado contable de la entidad constitutiva y sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre su moneda funcional contable y su moneda funcional fiscal;

iii) Se incluya en el cálculo del resultado contable de la entidad constitutiva y sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre una tercera moneda extranjera y la moneda funcional contable de la entidad constitutiva; y

iv) Sea atribuible a fluctuaciones en el tipo de cambio entre una tercera moneda extranjera y la moneda funcional fiscal de la entidad constitutiva, independientemente de que tal ganancia o pérdida en dicha tercera moneda extranjera se incluya en la renta sometida a tributación.

Se entenderá por moneda funcional fiscal la moneda funcional utilizada para determinar las ganancias o pérdidas imponibles de la entidad constitutiva en relación con un impuesto cubierto en la jurisdicción en la que está radicada dicha entidad. Se entenderá por moneda funcional contable la moneda funcional utilizada para determinar el resultado contable de la entidad constitutiva. Se entenderá por tercera moneda extranjera la moneda que no es la moneda funcional contable ni la moneda funcional fiscal de la entidad constitutiva.

f) «Gastos no admisibles consistentes en pagos ilegales, multas y sanciones»:

i) Gastos devengados por la entidad constitutiva por pagos ilegales, incluidos sobornos y comisiones; y

ii) Gastos devengados por la entidad constitutiva por multas y sanciones iguales o superiores a 50.000 euros o a un importe equivalente en la moneda funcional en la que se calcula el resultado contable de la entidad constitutiva.

g) «Errores y cambios de criterios contables»: una variación en el patrimonio neto de una entidad constitutiva al inicio del período impositivo que se corresponda con:

i) La corrección de un error en la determinación del resultado contable de un período impositivo anterior que hubiera afectado a los ingresos o gastos que hubieran podido incluirse en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles en dicho período impositivo, salvo que la corrección de dicho error diera lugar a una disminución significativa del importe por impuestos cubiertos con arreglo al artículo 21; y

ii) Una modificación de los principios o políticas contables que haya afectado a los ingresos o gastos incluidos en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles.

h) «Gasto de pensiones devengado»: la diferencia entre el importe del gasto devengado por compromisos por pensiones incluido en el resultado contable y el importe aportado a un fondo de pensiones durante el período impositivo.

2. El resultado contable de una entidad constitutiva se ajustará en función del importe de las siguientes partidas para determinar sus ganancias o pérdidas admisibles:

a) Gasto tributario neto.

b) Dividendos excluidos.

La entidad constitutiva declarante podrá optar para cada entidad constitutiva del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud por la no aplicación de la exclusión de estos dividendos durante un plazo mínimo de 5 períodos impositivos.

c) Ganancias o pérdidas de capital excluidas.

d) Ganancias o pérdidas incluidas conforme al método de revalorización.

e) Ganancias o pérdidas derivadas de la enajenación de activos y pasivos excluidos con arreglo al artículo 37.

f) Ganancias o pérdidas asimétricas en moneda extranjera.

g) Gastos no admisibles consistentes en pagos ilegales, multas y sanciones.

h) Errores y cambios de criterios contables.

i) Gasto de pensiones devengado.

3. Cuando una entidad constitutiva utilice como fórmula de retribución pagos basados en instrumentos de patrimonio podrá, a efectos de determinar las pérdidas y ganancias admisibles del período impositivo, a elección de la entidad constitutiva declarante, sustituir el importe del gasto que se corresponda con dicha retribución, registrado en sus estados financieros, por el importe de dicho gasto en el período impositivo que tenga la consideración de fiscalmente deducible en el impuesto que grave la renta de la entidad constitutiva.

Cuando el tenedor de la opción basada en instrumentos de patrimonio no ejercite esta última, y la entidad constitutiva hubiese optado por lo dispuesto en el párrafo anterior, el importe de los gastos que la entidad constitutiva hubiera computado para determinar sus ganancias o pérdidas admisibles se sumará a estas en el período impositivo en el que la opción basada en instrumentos de patrimonio expire.

En el período impositivo en el que la entidad constitutiva opte por aplicar lo dispuesto en el párrafo primero, en todo caso, antes de que se ejercite la opción basada en instrumentos de patrimonio, si una parte del importe de los gastos de retribución basados en instrumentos de patrimonio se hubiera registrado en los estados financieros de la entidad constitutiva en periodos impositivos anteriores al referido período impositivo, se incluirá en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva correspondientes a dicho período impositivo un importe igual a la diferencia entre el importe total de los gastos de retribución basados en instrumentos de patrimonio que hubieran computado para el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles en esos periodos impositivos anteriores y el importe total de los gastos que hubieran tenido la consideración de fiscalmente deducibles en el impuesto que grave la renta de la entidad constitutiva en los referidos periodos anteriores si la opción prevista en este apartado se hubiera efectuado en dichos periodos impositivos.

El ejercicio de la opción prevista en este apartado se realizará de conformidad con el apartado 1 del artículo 49 y se aplicará de manera coherente por todas las entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción en el período impositivo en el que se ejercite la opción y en todos los posteriores hasta que dicha opción se revoque.

En el período impositivo en el que se revoque la opción prevista en este apartado, el importe de los gastos de retribución basados en instrumentos de patrimonio que no se hubieran satisfecho, computados como pérdidas o ganancias admisibles de la entidad constitutiva con arreglo a la opción a que se refiere el primer párrafo, que supere los gastos contables devengados, se incluirá en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva.

4. Las transacciones entre entidades constitutivas radicadas en diferentes jurisdicciones que no estén registradas por el mismo importe en los estados financieros de ambas entidades constitutivas o que no estén valoradas por su valor de mercado de conformidad con el principio de libre competencia, se ajustarán de forma que aparezcan con el mismo importe y resulten conformes con dicho principio.

Las pérdidas derivadas de una venta u otra transmisión de activos entre dos entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción que no estén registradas de conformidad con el principio de libre competencia se ajustarán sobre la base de dicho principio si la mencionada pérdida se incluye en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles.

A efectos del presente apartado, se entenderá por «principio de libre competencia» aquel por el cual las operaciones entre entidades constitutivas deben registrarse por su valor de mercado, entendiéndose por tal el que se habría acordado entre empresas independientes en transacciones comparables y en circunstancias comparables.

El ajuste a que se refiere este apartado no se realizará cuando aquel genere doble imposición o doble cómputo de pérdidas en el ámbito de aplicación de esta ley foral.

5. Los créditos fiscales reembolsables admisibles a que se refiere el apartado 1 del artículo 5, se tratarán como ingresos para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva. Los créditos fiscales reembolsables no admisibles no se tratarán

como ingresos para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva.

6. La entidad constitutiva declarante podrá optar por aplicar el método de realización respecto de aquellos activos y pasivos que estén registrados por el método del valor razonable o del deterioro de valor en los estados financieros consolidados, durante el periodo impositivo, a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles.

Las ganancias o pérdidas contables que resulten de aplicar el método del valor razonable o el deterioro de valor de un activo o pasivo se excluirán del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior.

El valor contable de un activo o pasivo a efectos de determinar una ganancia o una pérdida con arreglo al método de realización será el valor contable en el momento en que se adquirió el activo o se contrajo el pasivo, o el valor contable en el primer día del periodo impositivo en que se ejercite la opción prevista en este apartado si esta fecha es posterior.

La opción se realizará de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 49 y se aplicará por todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción para la que se ejercite la opción y respecto de todos los activos y pasivos que se registren por el método del valor razonable o del deterioro, a menos que la entidad constitutiva declarante opte por limitar la aplicación de la opción respecto de los activos materiales de las entidades constitutivas o a las entidades de inversión.

En el periodo impositivo en el que se revoque la opción prevista en este apartado, el importe de la diferencia entre el valor razonable del activo o pasivo y su valor contable el primer día de dicho periodo impositivo se incluirá, si el valor razonable es superior al valor contable, o se deducirá, si el valor contable es superior al valor razonable, en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades constitutivas.

7. La entidad constitutiva declarante podrá optar por no computar en las ganancias o pérdidas admisibles de una jurisdicción, en el periodo impositivo, las ganancias netas derivadas de la transmisión a terceros de activos materiales locales situados en dicha jurisdicción. A estos efectos, se consideran «activos materiales locales» los bienes inmuebles que estén situados en la referida jurisdicción.

No se incluirá ningún impuesto cubierto que corresponda a una ganancia neta o a una pérdida neta, en el periodo en que se ejercite la opción regulada en este apartado, en los impuestos cubiertos ajustados del periodo.

La ganancia neta derivada de la transmisión de los activos materiales locales, en el periodo impositivo en el que se ejercite la opción prevista en este apartado, se compensará proporcionalmente con cualquier pérdida neta obtenida por las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción derivada de la transmisión a terceros de activos materiales locales, producida en el periodo impositivo en el que se ejercite la opción o en los cuatro periodos impositivos anteriores a dicho periodo impositivo (en lo sucesivo, el periodo de cinco años). La citada ganancia neta se compensará, en primer lugar, con la pérdida neta que eventualmente se hubiera producido en el periodo impositivo más antiguo del referido periodo de cinco años y no hubiera sido previamente compensada. El importe residual de la ganancia neta se imputará sucesivamente a los periodos impositivos posteriores, incluidos en el periodo de cinco años, y se compensará con las pérdidas netas que se hubieran producido en dichos periodos y no hubieran sido previamente compensadas.

Todo importe residual de la ganancia neta que subsista tras la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior se distribuirá uniformemente a lo largo del periodo de cinco años y será atribuido a cada una de las entidades constitutivas de dicha jurisdicción atendiendo a la proporción que represente la ganancia neta de la entidad constitutiva en el periodo en que se ejercite la opción respecto de la ganancia neta de todas las entidades constitutivas en ese mismo ejercicio.

A efectos del cálculo de dicha fórmula, las entidades constitutivas con ganancia neta que deben tomarse en consideración son aquellas entidades que, en cada uno de los periodos de atribución (periodo de cinco años), estaban radicadas en la jurisdicción respecto de la que se ha ejercitado la presente opción. Cualquier importe residual de la ganancia neta que no hubiera podido atribuirse con arreglo a la fórmula anterior, deberá ser atribuida uniformemente a las entidades constitutivas radicadas en la referida jurisdicción en cada uno de los periodos de atribución.

Los ajustes efectuados con arreglo al presente apartado en los periodos impositivos anteriores al período impositivo en el que se ejercite la opción se tomarán en consideración a efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 30.

La opción prevista en este apartado se ejercitará anualmente y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 49.

8. Los gastos derivados de un acuerdo de financiación en virtud del cual una o más entidades constitutivas concedan crédito a otra u otras entidades constitutivas del mismo grupo o inviertan en estas de otro modo (en lo sucesivo, acuerdo de financiación intragrupo) no se tendrán en cuenta en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva si se cumplen las siguientes condiciones:

a) Que la entidad constitutiva radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo o en una jurisdicción que habría tenido un nivel impositivo bajo si los gastos no hubieran sido devengados por la entidad constitutiva;

b) Que pueda esperarse anticipadamente que, durante la vigencia prevista del acuerdo de financiación intragrupo, dicho acuerdo incremente el importe de los gastos que se tengan en cuenta para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de esa entidad constitutiva, sin dar lugar a un aumento proporcional de la renta imponible de la entidad constitutiva que conceda el crédito (en lo sucesivo, contraparte);

c) Que la contraparte radique en una jurisdicción que no tenga un nivel impositivo bajo o en una jurisdicción que no habría tenido un nivel impositivo bajo si los ingresos relacionados con los gastos no hubieran sido devengados por la contraparte.

9. Una entidad matriz última puede optar por aplicar su tratamiento contable consolidado para eliminar los ingresos, gastos, ganancias o pérdidas procedentes de transacciones entre entidades constitutivas, radicadas en la misma jurisdicción e incluidas en un grupo de consolidación fiscal, a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas.

La opción se ejercerá de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 49.

En el período impositivo en el que se ejercite o revoque la opción, se efectuarán los ajustes necesarios para que las ganancias o pérdidas admisibles no se tengan en cuenta más de una vez ni se omitan como consecuencia de dicho ejercicio o revocación.

10. Las entidades aseguradoras excluirán del cómputo de sus ganancias o pérdidas admisibles cualquier importe cobrado a los tomadores de seguros por los impuestos pagados por la entidad aseguradora en relación con las prestaciones a los asegurados.

Las entidades aseguradoras incluirán en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles cualquier prestación para los tomadores de seguros que no se refleje en su resultado contable, en la medida en que el correspondiente incremento o disminución de la responsabilidad frente a los tomadores del seguro se refleje en su resultado contable.

11. Un importe registrado como disminución del patrimonio neto de una entidad constitutiva que sea el resultado de distribuciones realizadas o debidas en relación con un instrumento emitido por dicha entidad constitutiva, en virtud de requisitos prudenciales regulatorios (en lo sucesivo, capital adicional de nivel uno), se tratará como un gasto en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

Cualquier importe registrado como incremento del capital de una entidad constitutiva que sea el resultado de distribuciones recibidas o pendientes de cobro en relación con un capital adicional de nivel uno, poseído por la entidad constitutiva, se incluirá en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

En ningún caso, los ajustes en patrimonio neto derivados de la emisión o el rescate de tales instrumentos (capital adicional de nivel uno) computarán en las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva.

Artículo 11. *Exclusión de la renta derivada del transporte marítimo internacional.*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «Renta del transporte marítimo internacional»: la renta neta obtenida por una entidad constitutiva derivada de las siguientes actividades, siempre que el transporte no se realice por vías navegables interiores dentro de la misma jurisdicción:

- i) El transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional, tanto si los buques son propios, arrendados o están puestos a su disposición de otra forma;
- ii) El transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional en el marco de los acuerdos de fletamento por espacio;
- iii) El arrendamiento de un buque que vaya a ser utilizado para el transporte de pasajeros o carga en el tráfico marítimo internacional fletado totalmente equipado, tripulado y abastecido;
- iv) El arrendamiento de un buque utilizado para el transporte de pasajeros o carga en el tráfico marítimo internacional, en régimen de fletamento a casco desnudo, a otra entidad constitutiva;
- v) La participación en un consorcio, un negocio conjunto o un organismo internacional de explotación para el transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional; y
- vi) La venta de un buque utilizado para el transporte de pasajeros o carga en el tráfico marítimo internacional, siempre que este haya permanecido en poder de la entidad constitutiva durante al menos un año para ser utilizado.

b) «Renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional»: la renta neta obtenida por una entidad constitutiva derivada de las siguientes actividades, siempre que estas se realicen principalmente en relación con el transporte de pasajeros o carga por buques en el tráfico marítimo internacional:

- i) El arrendamiento de un buque, en régimen de fletamento a casco desnudo, a otra empresa naviera que no sea una entidad constitutiva, siempre que la duración del fletamento no exceda de tres años;
- ii) La venta de billetes expedidos por otras empresas navieras para el tramo nacional de un viaje internacional;
- iii) El arrendamiento y almacenamiento a corto plazo de contenedores o los gastos de detención por la devolución tardía de los contenedores;
- iv) La prestación de servicios a otras empresas navieras por ingenieros, personal de mantenimiento, estibadores, personal de restauración y personal de atención al cliente; y
- v) Las rentas de inversión, cuando las inversiones que generan las rentas se realicen como parte integrante del ejercicio de la actividad de explotación de buques en tráfico internacional.

2. La renta del transporte marítimo internacional y la renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de una entidad constitutiva quedarán excluidas del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles, siempre que la entidad constitutiva demuestre que la gestión estratégica o comercial de todos los buques afectados se lleva a cabo efectivamente desde la jurisdicción en la que radica la entidad constitutiva.

3. Cuando el cálculo de la renta del transporte marítimo internacional o la renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de una entidad constitutiva dé lugar a una pérdida, esta se excluirá del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva.

4. La renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de todas las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción no debe superar el 50 por ciento de la renta del transporte marítimo internacional de dichas entidades constitutivas.

5. Los costes en que incurra una entidad constitutiva que sean directamente atribuibles a sus actividades de transporte marítimo internacional enumeradas en la letra a) del apartado 1, y de las actividades accesorias admisibles de transporte marítimo internacional enumeradas en la letra b) del apartado 1, serán atribuidos a dichas actividades con el fin de calcular la renta neta del transporte marítimo internacional y la renta accesoria admisible neta del transporte marítimo internacional de la entidad constitutiva.

Los costes en que incurra una entidad constitutiva que deriven indirectamente de sus actividades de transporte marítimo internacional y de sus actividades accesorias admisibles de transporte marítimo internacional serán deducidos del volumen de negocios de dichas actividades con el fin de calcular la renta del transporte marítimo internacional y su renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de la entidad constitutiva en la

proporción en la que el volumen de negocios de cada una de dichas actividades represente respecto del volumen de negocios total.

6. Los costes directos e indirectos atribuidos a la renta del transporte marítimo internacional y de la renta accesoria admisible del transporte marítimo internacional de una entidad constitutiva, de conformidad con el apartado 5, se excluirán del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

Artículo 12. *Reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre una entidad principal y un establecimiento permanente.*

1. Cuando una entidad constitutiva sea un establecimiento permanente de los definidos en las letras a), b) o c) del apartado 19 del artículo 5, su resultado contable será el resultado reflejado en la contabilidad financiera separada de dicho establecimiento permanente.

Cuando un establecimiento permanente no lleve una contabilidad financiera separada, su resultado contable será el importe que se habría reflejado en su contabilidad financiera separada si se hubiera elaborado de forma independiente y de conformidad con la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

2. Cuando una entidad constitutiva cumpla la definición de establecimiento permanente de las letras a) o b) del apartado 19 del artículo 5, su resultado contable se ajustará para reflejar únicamente los importes y las partidas de ingresos y gastos que le sean atribuibles de conformidad con el convenio fiscal aplicable o con el derecho nacional de la jurisdicción en la que radique, con independencia del importe de los ingresos sujetos a impuestos y del importe de los gastos fiscalmente deducibles en dicha jurisdicción.

Cuando una entidad constitutiva cumpla la definición de establecimiento permanente de la letra c) del apartado 19 del artículo 5, su resultado contable se ajustará para reflejar únicamente los importes y las partidas de ingresos y gastos que le habrían sido atribuibles de conformidad con el artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en su versión revisada.

3. Cuando una entidad constitutiva cumpla la definición de establecimiento permanente de la letra d) del apartado 19 del artículo 5, su resultado contable se calculará sobre la base de los importes y las partidas de los ingresos que estén exentas en la jurisdicción en la que radique la entidad principal, y que sean atribuibles a las operaciones realizadas fuera de dicha jurisdicción, y sobre la base de los importes y las partidas de gastos que no sean deducibles a efectos fiscales en la jurisdicción en la que radique la entidad principal y que sean atribuibles a tales operaciones.

4. El resultado contable de un establecimiento permanente, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores, no se tendrá en cuenta a la hora de calcular las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad principal, salvo en los casos recogidos en el apartado 5.

5. Una pérdida admisible de un establecimiento permanente se considerará como un gasto de la entidad principal, y no de aquel, a efectos del cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles en la medida en que la citada pérdida del establecimiento permanente hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible en el impuesto que grave los beneficios de dicha entidad principal siempre que no hubiera sido compensada con una partida sometida a tributación en el impuesto que grave los beneficios con arreglo tanto a la legislación de la jurisdicción de la entidad principal como a la jurisdicción del establecimiento permanente.

Las ganancias admisibles que obtenga posteriormente el establecimiento permanente se considerarán como ganancias admisibles de la entidad principal, y no de aquel, hasta el importe de la pérdida admisible que anteriormente se consideró como un gasto de la entidad principal con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 13. *Atribución de las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad transparente.*

1. El resultado contable de una entidad constitutiva que sea una entidad transparente en la jurisdicción de su constitución, se reducirá en la cantidad que pueda atribuirse a los titulares de sus participaciones que no sean entidades del grupo multinacional y que posean dichas participaciones en la entidad transparente, directamente o a través de una cadena de entidades fiscalmente transparentes, a menos que:

a) La entidad transparente sea una entidad matriz última; o
b) La entidad transparente esté participada, directamente o a través de una cadena de entidades fiscalmente transparentes, por una entidad matriz última señalada en letra a).

2. El resultado contable de una entidad constitutiva que sea una entidad transparente se reducirá en el importe del resultado contable que deba atribuirse a otra entidad constitutiva con arreglo a lo dispuesto en esta ley foral.

3. Cuando una entidad transparente realice total o parcialmente sus actividades a través de un establecimiento permanente, el resultado contable que subsista tras la aplicación del apartado 1 será atribuido a dicho establecimiento permanente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.

4. Cuando una entidad fiscalmente transparente no sea la entidad matriz última, el resultado contable de la entidad transparente que subsista tras la aplicación de los apartados 1 a 3 será atribuido a las entidades constitutivas que sean titulares de la entidad transparente de acuerdo con sus participaciones en dicha entidad.

5. Cuando una entidad transparente sea una entidad fiscalmente transparente que sea la entidad matriz última o una entidad híbrida inversa, todo resultado contable de la entidad transparente que subsista tras la aplicación de los apartados 1 a 3 será atribuido a la entidad matriz última o a la entidad híbrida inversa.

6. Lo dispuesto en los apartados 3, 4 y 5 se aplicará separadamente por cada una de las entidades constitutivas titulares de acuerdo con sus participaciones en la entidad transparente.

Artículo 14. *Exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «Trabajadores admisibles»: trabajadores a jornada completa o a jornada parcial de una entidad constitutiva y contratistas independientes que participen en las actividades ordinarias de funcionamiento del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud bajo la dirección y el control del grupo multinacional o grupo nacional.

b) «Costes salariales admisibles»: los gastos de personal, incluyendo los sueldos y salarios y otros gastos que constituyan una contraprestación o utilidad y proporcionen un beneficio personal directo e individualizado al trabajador, como el seguro de enfermedad y las contribuciones y aportaciones satisfechas al régimen de pensiones, los impuestos sobre la nómina y el empleo, y las cotizaciones del empleador a la seguridad social.

c) «Activos materiales admisibles»:

- i) Los elementos del inmovilizado material situados en la jurisdicción;
- ii) Los recursos naturales situados en la jurisdicción;
- iii) El derecho del arrendatario a utilizar activos materiales situados en la jurisdicción; y
- iv) La concesión, licencia o instrumento administrativo similar para el uso de bienes inmuebles o la explotación de recursos naturales que implique una inversión significativa en activos materiales.

2. Salvo que la entidad constitutiva declarante de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud opte, de conformidad con el artículo 49.2, por no aplicar la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica en el periodo impositivo, las ganancias admisibles netas para una jurisdicción se reducirán, a efectos del cálculo del impuesto complementario, en el importe que resulte de la suma de la exclusión de las nóminas a que se refiere el apartado 3 y de la exclusión de los activos materiales a que se refiere el apartado 4 para cada entidad constitutiva radicada en la jurisdicción.

3. La exclusión de las nóminas de una entidad constitutiva radicada en una jurisdicción será igual al 5 por ciento de los costes salariales admisibles de los trabajadores admisibles que realicen actividades para el grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud en dicha jurisdicción, con excepción de los costes salariales admisibles que sean:

- a) Capitalizados e incluidos en el valor contable de los activos materiales admisibles;
- b) Que se correspondan con rentas excluidas de conformidad con el artículo 11.

4. La exclusión de los activos materiales de una entidad constitutiva radicada en una jurisdicción será igual al 5 por ciento del valor contable de los activos materiales admisibles situados en la jurisdicción, con la excepción de:

- a) El valor contable de los bienes, incluidos los terrenos y edificios, destinados para la venta, destinados al arrendamiento o la inversión;
- b) El valor contable de los activos materiales utilizados para la obtención de rentas excluidas de conformidad con el artículo 11.

5. A efectos del apartado 4, el valor contable de los activos materiales admisibles será la media entre el valor neto contable de los activos materiales admisibles al inicio y al final del periodo impositivo, utilizados a los efectos de la preparación de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, tomando en consideración el importe del deterioro y de la amortización acumulada, así como el importe de los gastos salariales capitalizados.

6. A efectos de los apartados 3 y 4, los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de una entidad constitutiva que sea un establecimiento permanente serán los que estén incluidos en su contabilidad financiera separada de conformidad con los apartados 1 y 2 del artículo 12, siempre que los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles estén situados en la misma jurisdicción que el establecimiento permanente.

Los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de un establecimiento permanente no se tendrán en cuenta para determinar los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de la entidad principal.

Cuando las rentas de un establecimiento permanente hayan sido excluidas total o parcialmente de conformidad con el apartado 1 del artículo 13 o el apartado 6 del artículo 40, los costes salariales admisibles y los activos materiales admisibles de dicho establecimiento permanente se excluirán en la misma proporción del cálculo previsto en el presente artículo.

7. Los costes salariales admisibles de los trabajadores admisibles pagados por una entidad transparente que no se hayan atribuido en virtud del apartado 6, y los activos materiales admisibles que sean propiedad de dicha entidad, se asignarán a:

- a) Las entidades constitutivas titulares de las participaciones de la entidad transparente, en proporción al importe que les haya sido atribuido de conformidad con el apartado 4 del artículo 13, siempre que los trabajadores admisibles y los activos materiales admisibles estén situados en la jurisdicción de los titulares de las participaciones de la entidad transparente; y
- b) La entidad transparente que sea la entidad matriz última, reducidos proporcionalmente por las rentas excluidas del cálculo de las ganancias admisibles de la entidad transparente de conformidad con los apartados 2 y 3 del artículo 40, siempre que los trabajadores admisibles y los activos materiales admisibles estén situados en la jurisdicción de la entidad transparente.

Todos los demás costes salariales admisibles y activos materiales admisibles de la entidad transparente se excluirán de los cálculos relativos a la exclusión de la renta vinculada a la sustancia económica del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

8. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de cada entidad constitutiva sin residencia se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente de la exclusión de la renta vinculada a la sustancia económica de todas las demás entidades constitutivas.

9. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica calculada de conformidad con el presente artículo, en una jurisdicción, no incluirá la exclusión de las nóminas ni la exclusión de los activos materiales de las entidades constitutivas que sean entidades de inversión en dicha jurisdicción.

Artículo 15. *Determinación de la base imponible.*

1. La base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, ya sea en la modalidad del impuesto complementario nacional o en la del impuesto complementario primario, en el periodo impositivo, será el importe positivo,

resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas de la jurisdicción en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, de conformidad con lo dispuesto en esta ley foral.

2. La base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en el apartado 2 del artículo 6, en territorio español, en el periodo impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario por la proporción que represente la ganancia admisible del contribuyente, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas en territorio español.

La base imponible del impuesto complementario de los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 6, en una jurisdicción y en el periodo impositivo, será el importe resultante de multiplicar la base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con nivel impositivo bajo, por la proporción que represente la ganancia admisible de cada entidad constitutiva participada, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas de cada jurisdicción con nivel impositivo bajo, y ello multiplicado por el porcentaje de participación que posea, directo o indirecto, en cada entidad constitutiva participada sin residencia o radicada en otra jurisdicción.

3. La base imponible de los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 6, en el periodo impositivo, será la cuantía determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 29 dividida entre el tipo de gravamen de la jurisdicción con nivel impositivo bajo.

TÍTULO V

Determinación de los impuestos cubiertos ajustados

Artículo 16. *Impuestos cubiertos.*

1. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva, a los efectos de esta ley foral, incluirán:

a) Los impuestos consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad constitutiva que graven la renta o los beneficios de dicha entidad correspondientes a la renta o beneficios de la referida entidad, o a rentas o beneficios obtenidos por otra entidad constitutiva en proporción al porcentaje de participación que la entidad posea sobre aquella.

b) Los impuestos que graven los beneficios distribuidos, las distribuciones de beneficios presuntas y los gastos no empresariales sometidos a tributación en virtud de un régimen de distribución admisible.

c) Los impuestos exigidos en sustitución de un impuesto que grave la renta o los beneficios empresariales de sociedades de aplicación general.

d) Los impuestos que graven los beneficios no distribuidos o el capital social de la entidad constitutiva, incluyendo impuestos que graven múltiples componentes basados en las rentas y el capital.

2. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva no incluirán:

a) El impuesto complementario devengado en territorio español con arreglo a lo dispuesto en esta ley foral.

b) El impuesto complementario que sea el resultado de aplicar una regla de inclusión de rentas admisible.

c) El impuesto complementario nacional admisible de otra jurisdicción.

d) El impuesto complementario atribuido a una entidad constitutiva como resultado de la aplicación de una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible.

e) El impuesto imputado reembolsable no admisible.

f) Los impuestos pagados por una entidad aseguradora que correspondan a importes que hayan sido excluidos de conformidad con el artículo 10.10.

3. Los impuestos cubiertos imputables a una ganancia o pérdida neta derivada de la enajenación de los activos materiales locales a que se refiere el primer párrafo del apartado 7 del artículo 10, durante el periodo impositivo en que se ejercite la opción a que se refiere dicho párrafo, quedarán excluidos de la determinación de los impuestos cubiertos.

Artículo 17. *Impuestos cubiertos ajustados.*

1. Los impuestos cubiertos ajustados de una entidad constitutiva correspondientes en el periodo impositivo se calcularán ajustando el gasto por impuesto corriente de la cuenta de pérdidas y ganancias que se corresponda con los impuestos cubiertos del periodo impositivo, en los siguientes importes:

a) El importe neto de los incrementos y reducciones de los impuestos cubiertos correspondientes al periodo impositivo, según lo previsto en los apartados 2 y 3.

b) El importe total del ajuste por impuestos diferidos que corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.

c) Cualquier incremento o minoración de los impuestos cubiertos registrado en el patrimonio neto o en la partida «otro resultado global», que se corresponda con los importes incluidos en el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles, que estarán sujetos a tributación en la jurisdicción en la que radique la entidad constitutiva.

2. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva en el periodo impositivo se incrementarán en:

a) Aquellos impuestos cubiertos que se hubieran registrado como gasto del periodo, en la cuenta de pérdidas y ganancias, minorando el resultado antes de impuestos.

b) El activo por impuesto diferido correspondiente a la pérdida admisible aplicada en el periodo impositivo, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 19.

c) Los impuestos cubiertos efectivamente satisfechos en el periodo impositivo, atribuibles a una posición fiscal incierta, en la medida que se correspondan con importes que hayan sido tratados en un ejercicio anterior como una reducción de los impuestos cubiertos de conformidad con la letra d) del apartado 3.

d) La parte del crédito fiscal reembolsable admisible que haya reducido el gasto por impuesto corriente del periodo.

3. Los impuestos cubiertos de una entidad constitutiva en un periodo impositivo se minorarán en:

a) El gasto por impuesto corriente correspondiente a las ganancias excluidas del cálculo de ganancias o pérdidas admisibles con arreglo a esta ley foral.

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

c) 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.

d) El gasto por impuesto corriente que se corresponda con una posición fiscal incierta.

e) El gasto por impuesto corriente que no se espere que sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término del periodo impositivo.

4. A efectos del cálculo de los impuestos cubiertos ajustados, un mismo impuesto cubierto solo podrá computarse una vez, aun cuando pudiera subsumirse en más de una letra de los apartados anteriores.

5. En el periodo impositivo en el que no se obtengan ganancias admisibles netas en la jurisdicción y el importe de los impuestos cubiertos ajustados en dicha jurisdicción sea negativo e inferior a los impuestos cubiertos ajustados esperados, el importe correspondiente a la diferencia entre los impuestos cubiertos ajustados esperados y los impuestos cubiertos ajustados se considerará como un impuesto complementario adicional en ese periodo impositivo y será atribuido a cada entidad constitutiva de la jurisdicción de conformidad con el apartado 3 del artículo 30.

No obstante lo anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar por considerar la diferencia entre los impuestos cubiertos ajustados esperados y los impuestos cubiertos ajustados, a que se refiere el párrafo anterior, como un impuesto complementario adicional en un periodo impositivo posterior, en el que se obtengan ganancias admisibles en la jurisdicción, reduciendo los impuestos cubiertos ajustados del periodo impositivo posterior,

hasta anularlos. El exceso, si lo hubiera, se trasladará a los periodos impositivos siguientes y se imputará en las condiciones establecidas en este apartado.

El ejercicio de la opción prevista en este apartado se realizará de conformidad con el apartado 3 del artículo 49 y será de aplicación en todos los periodos impositivos siguientes hasta que la diferencia a que se refiere el párrafo anterior haya sido integrada en su totalidad en los periodos impositivos siguientes como impuesto complementario adicional.

En el supuesto de que el grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud deje de contar con entidades constitutivas en la jurisdicción, el importe pendiente de integrar como impuesto complementario adicional se trasladará a los periodos impositivos siguientes y se imputará, en las condiciones establecidas en este apartado, a partir del periodo impositivo en el que el grupo vuelva a tener entidades constitutivas en dicha jurisdicción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por «impuestos cubiertos ajustados esperados» el resultado de multiplicar la pérdida admisible neta de la jurisdicción por el tipo impositivo mínimo.

Artículo 18. *Importe total del ajuste por impuestos diferidos.*

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

a) «Devengo no permitido»:

i) Cualquier variación del gasto por impuesto diferido en la cuenta de pérdidas y ganancias de una entidad constitutiva que se corresponda con una posición fiscal incierta.

ii) Cualquier variación del gasto por impuesto diferido en la cuenta de pérdidas y ganancias de una entidad constitutiva que se corresponda con una distribución de beneficios de una entidad constitutiva.

b) «Devengo no reclamado»: el incremento de un pasivo por impuesto diferido reconocido en los estados financieros de una entidad constitutiva durante un periodo impositivo que no se espere que vaya a ser efectivamente satisfecho en el plazo establecido en el apartado 7 y que, a opción de la entidad constitutiva declarante de conformidad con el artículo 49.2, ejercitada anualmente, no se incluya en el importe total del ajuste por impuestos diferidos correspondiente a dicho periodo impositivo.

2. El importe total del ajuste por impuestos diferidos de una entidad constitutiva en el periodo impositivo será el gasto o ingreso por impuesto diferido que figure en su cuenta de pérdidas y ganancias que se corresponda con los impuestos cubiertos y ajustados conforme a lo previsto en los apartados 3 a 6, en la medida que, a efectos de su determinación, el tipo impositivo aplicable sea igual o inferior al tipo impositivo mínimo.

En el supuesto de que el tipo impositivo aplicado, a efectos del cálculo del gasto o ingreso por impuesto diferido, sea superior al tipo impositivo mínimo, el gasto o ingreso por impuesto diferido que figure en la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a los impuestos cubiertos deberá ser calculado de nuevo al tipo impositivo mínimo.

3. El importe total del ajuste por impuestos diferidos se incrementará en:

a) Los importes correspondientes a un devengo no permitido o a un devengo no reclamado que se hayan pagado durante el periodo impositivo.

b) El importe del pasivo por impuesto diferido recuperado, determinado en un periodo impositivo anterior, que se haya pagado durante el periodo impositivo.

4. En el supuesto de que, en el periodo impositivo, el activo por impuesto diferido que se corresponda con una pérdida no se registre en los estados financieros porque no se cumplan los criterios de reconocimiento contable, el importe total del ajuste por impuestos diferidos se reducirá en la cuantía que se habría deducido de dicho importe si se hubieran cumplido los criterios de reconocimiento.

5. El importe total del ajuste por impuestos diferidos no incluirá:

a) El gasto o ingreso por impuesto diferido que se corresponde con partidas excluidas del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles con arreglo a lo dispuesto en esta ley foral.

b) El gasto o ingreso por impuesto diferido que se corresponde con devengos no permitidos y devengos no reclamados.

c) Los efectos de un ajuste de reconocimiento o de valoración contable de un activo por impuesto diferido.

d) La variación del gasto o ingreso por impuesto diferido derivada de una modificación del tipo impositivo nacional aplicable.

e) El gasto o ingreso por impuesto diferido que se corresponda con la generación y utilización de créditos fiscales.

6. Cuando un activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible de una entidad constitutiva se haya registrado durante un periodo impositivo a un tipo inferior al tipo impositivo mínimo, dicho activo podrá calcularse de nuevo al tipo impositivo mínimo en el mismo periodo impositivo, siempre que el contribuyente pueda acreditar que el activo por impuesto diferido se corresponde con una pérdida admisible.

Cuando un activo por impuesto diferido se incrementa, de conformidad con el párrafo anterior, el importe total del ajuste por impuestos diferidos se reducirá en consecuencia.

7. Cuando un pasivo por impuesto diferido no haya revertido y su importe no haya sido satisfecho en los cinco periodos impositivos siguientes, dicho pasivo deberá recuperarse en la medida que se haya tenido en cuenta en el importe total del ajuste por impuestos diferidos de una entidad constitutiva, siempre y cuando no resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado siguiente.

El importe del pasivo por impuesto diferido recuperado en el periodo impositivo en curso minorará los impuestos cubiertos en el quinto periodo impositivo anterior al periodo impositivo en curso, y el tipo impositivo efectivo, así como el impuesto complementario de este último periodo impositivo volverá a calcularse, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 30. El pasivo por impuesto diferido recuperado en el periodo impositivo en curso se corresponderá con el importe del incremento del pasivo por impuesto diferido que se incluyó en el importe total del ajuste por impuestos diferidos en el quinto periodo impositivo anterior al periodo impositivo en curso que no haya revertido al final del último día del periodo impositivo en curso.

8. No resultará de aplicación lo previsto en el apartado 7, tratándose de los siguientes pasivos por impuesto diferido devengados en el periodo, los cuales no estarán sometidos a recuperación, aun cuando no reviertan ni se paguen en los cinco años siguientes. El pasivo por impuesto diferido no sometido a recuperación será el importe del gasto por impuesto devengado en el periodo que se corresponda con variaciones en el pasivo por impuesto diferido asociado a las siguientes partidas:

a) Correcciones de valor en concepto de recuperación de costes de los activos materiales.

b) Coste de una licencia, concesión o mecanismo equivalente de un Gobierno para el uso de bienes inmuebles o la explotación de recursos naturales que implique una inversión significativa en activos materiales.

c) Gastos de investigación y desarrollo.

d) Costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

e) Variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable a ganancias netas no realizadas.

f) Ganancias netas por diferencias de cambio en moneda extranjera.

g) Provisiones técnicas de seguros y costes de adquisición diferidos de pólizas de seguro.

h) Rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes materiales situados en la misma jurisdicción que la entidad constitutiva que se reinviertan en bienes materiales en la misma jurisdicción.

i) Importes adicionales devengados como consecuencia de cambios de criterios contables en relación con las partidas enumeradas en las letras a) a h).

Artículo 19. Elección de pérdidas admisibles.

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 18, la entidad constitutiva declarante podrá optar por la elección de pérdidas admisibles en una jurisdicción. Así, en cada periodo impositivo en el que exista una pérdida admisible neta en la jurisdicción respecto de la que se haya ejercitado la opción, se calculará un activo por impuesto diferido atribuible a dicha

pérdida admisible, cuyo importe será el que resulte de multiplicar la pérdida admisible neta de la jurisdicción obtenida en el periodo impositivo por el tipo impositivo mínimo.

La opción prevista en este apartado no resultará de aplicación en el caso de jurisdicciones con un sistema tributario de distribución admisible en los términos establecidos en el artículo 42.

2. El activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible neta, determinado de conformidad con el apartado 1, se aplicará en cualquier periodo impositivo posterior en el que la jurisdicción obtenga unas ganancias admisibles netas, en el importe resultante de multiplicar las ganancias admisibles netas por el tipo impositivo mínimo o, si fuera menor, en el importe del activo por impuesto diferido atribuible a la pérdida admisible neta pendiente de aplicación.

3. El activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible neta, determinado de conformidad con el apartado 1, se reducirá en el importe aplicado en un periodo impositivo, y el saldo pendiente, si lo hubiera, se trasladará a los periodos impositivos siguientes.

4. En el supuesto de revocación de la elección de pérdidas admisibles, el saldo del activo por impuesto diferido pendiente de aplicar correspondiente a una pérdida admisible neta, que se hubiera determinado de conformidad con el apartado 1, se reducirá a cero con efectos desde el primer día del primer periodo impositivo en el que ya no resulte de aplicación la elección de pérdidas admisibles.

5. La elección de pérdidas admisibles 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, que incluya la jurisdicción para la que se ejercita la opción.

6. Cuando una entidad transparente que sea la entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud opte por la elección de pérdidas admisibles con arreglo al presente artículo, el activo por impuesto diferido correspondiente a una pérdida admisible neta se calculará en función de la pérdida admisible neta de la entidad transparente tras la reducción realizada con arreglo al apartado 3 del artículo 40.

Artículo 20. *Atribución específica de los impuestos cubiertos soportados por determinadas entidades constitutivas.*

1. Los impuestos cubiertos que se hayan incluido en los estados financieros de una entidad constitutiva que se correspondan con ganancias o pérdidas admisibles de un establecimiento permanente, se atribuirán a este.

2. Los impuestos cubiertos que se hayan incluido en los estados financieros de una entidad constitutiva que sea una entidad fiscalmente transparente, que se correspondan con ganancias o pérdidas admisibles atribuidas a las entidades constitutivas titulares de conformidad con el artículo 13.4, se atribuirán a dichas entidades constitutivas titulares.

3. Los impuestos cubiertos incluidos en los estados financieros de las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva sometida a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas, se atribuirán a esta entidad constitutiva en la parte que corresponda a los beneficios sujetos a gravamen por el régimen de sociedades extranjeras controladas.

4. Los impuestos cubiertos que se hayan incluido en los estados financieros de las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva que sea una entidad híbrida o una entidad híbrida inversa, y que se refieran a ganancias admisibles de esta entidad constitutiva, se atribuirán a la entidad híbrida o a la entidad híbrida inversa, en su caso.

Se entenderá por entidad híbrida aquella entidad considerada fiscalmente transparente en la jurisdicción en la que radica el titular de sus participaciones, pero que carezca de tal consideración en la jurisdicción en la que radica la entidad.

Con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 18 del artículo 5, se entenderá por entidad híbrida inversa aquella entidad considerada fiscalmente transparente en la jurisdicción en la que radica la entidad, pero que carezca de tal consideración en la jurisdicción en la que radica el titular de sus participaciones.

5. Los impuestos cubiertos sobre distribuciones realizadas por entidades constitutivas que se hayan incluido en los estados financieros de sus entidades constitutivas titulares

directas, se atribuirán a las entidades constitutivas que hayan realizado las distribuciones en el periodo impositivo.

6. Las entidades constitutivas a las que se hayan atribuido impuestos cubiertos, de conformidad con los apartados 3 y 4, que se correspondan con rentas pasivas, incluirán dichos impuestos cubiertos en sus impuestos cubiertos ajustados por un importe igual a los impuestos cubiertos atribuidos asociados a dichas rentas pasivas.

No obstante lo anterior, las entidades constitutivas a que se refiere el párrafo anterior incluirán en sus impuestos cubiertos ajustados el importe resultante de multiplicar el tipo del impuesto complementario de la jurisdicción por el importe de las rentas pasivas de la entidad constitutiva sometidas a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas o una norma de transparencia fiscal, cuando el resultado sea inferior al importe calculado con arreglo al párrafo anterior. A efectos del presente párrafo, el tipo del impuesto complementario de la jurisdicción se calculará sin tener en cuenta los impuestos cubiertos imputables a la entidad constitutiva titular en relación con las mencionadas rentas pasivas.

Los impuestos cubiertos de la entidad constitutiva titular que correspondan a rentas pasivas que subsistan tras la aplicación del presente apartado no serán atribuidos en virtud de los apartados 3 y 4.

A efectos del presente apartado, se entenderá por «rentas pasivas» las siguientes rentas incluidas en las ganancias admisibles, en la medida en que la entidad constitutiva titular haya estado sometida a tributación, por aplicación de un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas o por tener una participación en los fondos propios de una entidad híbrida:

- a) Dividendos u otros ingresos o rentas de naturaleza similar;
- b) Intereses u otros ingresos o rentas de naturaleza similar;
- c) Arrendamientos;
- d) Cánones;
- e) Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro; o
- f) Ganancias netas derivadas de activos que generen rentas descritas en las letras a) a e).

7. En el supuesto de que las ganancias admisibles de un establecimiento permanente se consideren como ganancias admisibles de la entidad principal, de conformidad con el apartado 5 del artículo 12, los impuestos cubiertos correspondientes a la jurisdicción en la que radique el establecimiento permanente y que estén asociados a dichas ganancias se considerarán como impuestos cubiertos de la entidad principal en un importe que no exceda del resultado de multiplicar dichas ganancias por el tipo impositivo más elevado aplicado sobre la renta ordinaria en la jurisdicción en la que radique la entidad principal.

Artículo 21. *Ajustes posteriores a la declaración y variaciones en los tipos impositivos.*

1. Cuando una entidad constitutiva realice una corrección en sus estados financieros que implique un aumento de sus impuestos cubiertos correspondientes a un periodo impositivo anterior, se considerará como un ajuste en los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se realice la corrección.

Cuando la corrección implique una disminución de los impuestos cubiertos incluidos en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva correspondientes a un periodo impositivo anterior, se volverá a calcular el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario para aquel periodo impositivo de conformidad con el apartado 1 del artículo 30. En caso de que proceda el nuevo cálculo, los impuestos cubiertos ajustados se reducirán en el importe correspondiente a la disminución de los impuestos cubiertos en el periodo impositivo. Las ganancias admisibles del periodo impositivo y de periodos impositivos anteriores se ajustarán en consecuencia.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la entidad constitutiva declarante podrá optar anualmente, de conformidad con el apartado 2 del artículo 49, por considerar una disminución no significativa de los impuestos cubiertos como un ajuste de los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se realice la corrección. Se considerará «disminución no significativa de los impuestos cubiertos» aquella disminución de los impuestos cubiertos ajustados cuyo importe total sea inferior a 1 millón de euros por jurisdicción y periodo impositivo.

2. El gasto por impuesto diferido que derive de la reducción del tipo impositivo nacional aplicable por debajo del tipo impositivo mínimo, se considerará como un ajuste del gasto por impuesto de la entidad constitutiva por los impuestos cubiertos que se haya tenido en consideración a los efectos del artículo 17 correspondientes a un periodo impositivo anterior.

3. En el supuesto de que el gasto por impuesto diferido se haya determinado a un tipo inferior al tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo aplicable se incremente posteriormente, el importe del gasto por impuesto diferido derivado de dicho incremento se considerará, en el momento del pago, como un ajuste del importe adeudado por la entidad constitutiva por los impuestos cubiertos tomados en consideración a los efectos del artículo 17 correspondientes a un periodo impositivo anterior.

El importe del ajuste a que se refiere el párrafo anterior no podrá ser superior al importe del gasto por impuesto diferido calculado de nuevo al tipo mínimo.

4. Cuando el importe del impuesto corriente de una entidad constitutiva que se haya incluido en sus impuestos cubiertos ajustados en un periodo impositivo sea superior a 1 millón de euros y dicho importe no sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término de dicho periodo impositivo, se volverán a calcular, de conformidad con el apartado 1 del artículo 30, el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario del periodo impositivo en el que se hubiera tenido en cuenta como impuesto cubierto el importe no satisfecho. El importe que no ha sido satisfecho se excluirá de los impuestos cubiertos ajustados.

TÍTULO VI

Tipo impositivo efectivo

Artículo 22. *Determinación del tipo impositivo efectivo.*

1. El tipo impositivo efectivo de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud se calculará para cada periodo impositivo y para cada jurisdicción en la que existan ganancias admisibles netas.

El tipo impositivo efectivo de la jurisdicción será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados entre las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, expresado en términos porcentuales, redondeado a cuatro decimales.

2. Tendrán la consideración de impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas, la suma de los impuestos cubiertos ajustados de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción determinados de acuerdo con lo dispuesto en esta ley foral.

3. La ganancia o pérdida admisible neta de las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción en un periodo impositivo será la diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas.

Las ganancias admisibles de las entidades constitutivas serán la suma positiva de las ganancias admisibles de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción, determinadas de conformidad con lo dispuesto en la presente ley foral.

Las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas serán la suma de las pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción, determinadas de conformidad con lo dispuesto en la presente ley foral.

4. Los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades constitutivas que sean entidades de inversión quedarán excluidos del cálculo del tipo impositivo efectivo y del cálculo de las ganancias admisibles netas, a que se refieren los apartados anteriores.

5. El tipo impositivo efectivo de cada entidad constitutiva sin residencia se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente del tipo impositivo efectivo correspondiente a todas las demás entidades constitutivas.

TÍTULO VII

Deuda tributaria

CAPÍTULO I

Tipo de gravamen

Artículo 23. *Tipo de gravamen del Impuesto Complementario.*

A efectos del cálculo del Impuesto Complementario, el tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes previstos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 6, en el período impositivo y en relación con cada jurisdicción, será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo a que se refiere el apartado 43 del artículo 5 y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción, determinado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 22, expresado en términos porcentuales.

CAPÍTULO II

Cuota del Impuesto Complementario

Artículo 24. *Cuota del Impuesto Complementario.*

1. La cuota del impuesto complementario de una entidad constitutiva radicada en territorio español en el periodo impositivo será aquella que resulte de adicionar a la cuota del impuesto complementario nacional, la cuota del impuesto complementario primario y la cuota del impuesto complementario secundario.

La cuota del impuesto complementario nacional será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 2 del artículo 6. Su importe será el resultado de aplicar el impuesto complementario nacional, regulado en el capítulo III, conforme al apartado 5.

La cuota del impuesto complementario primario será el impuesto complementario que corresponda a los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 6. Su importe será el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas regulada en el capítulo IV, conforme al apartado 5.

La cuota del impuesto complementario secundario será aquella que se haya atribuido a los contribuyentes previstos en el apartado 4 del artículo 6, de conformidad con lo dispuesto en el capítulo V.

2. Cuando en el periodo impositivo el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción en la que radiquen las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud sea inferior al tipo impositivo mínimo, los contribuyentes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 6, calcularán el impuesto complementario de dicha jurisdicción. Asimismo, determinarán el impuesto complementario que corresponda a cada una de las entidades constitutivas que tengan ganancias admisibles y que hayan sido incluidas en el cálculo de las ganancias admisibles netas de dicha jurisdicción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado se tendrán en consideración las reglas contenidas en los capítulos III, IV, V y VI.

3. El tipo de gravamen del impuesto complementario de una jurisdicción, en el período impositivo, será la diferencia positiva, en puntos porcentuales, entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo calculado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 22.

4. El impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo, en el periodo impositivo, será el importe positivo, en su caso, que resulte de multiplicar el tipo de gravamen de la referida jurisdicción, a que se refiere el apartado anterior, por la base imponible de la jurisdicción, determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15.

Finalmente, el importe del impuesto complementario de una jurisdicción en el período impositivo se incrementará en el impuesto complementario adicional que, en su caso, resulte exigible y se minorará en el importe del impuesto complementario nacional admisible que hubiera sido exigido en otras jurisdicciones con un nivel impositivo bajo.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por:

- «Impuesto complementario adicional»: el importe del impuesto calculado de acuerdo con el artículo 30, en el periodo impositivo.
- «Impuesto complementario nacional admisible»: el importe del impuesto complementario nacional admisible de otra jurisdicción, en el periodo impositivo, cuando no cumpla los requisitos previstos en el artículo 34, siempre y cuando el resultado contable de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción hubiera sido determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9.1 o con arreglo a otra norma de contabilidad financiera aceptable o una norma de contabilidad financiera autorizada debidamente ajustada para prevenir cualquier distorsión significativa de la competencia.

5. El impuesto complementario de una entidad constitutiva, en el periodo impositivo, será el resultado de multiplicar el impuesto complementario de la jurisdicción en la que radique, por la proporción existente entre las ganancias admisibles de la entidad constitutiva y las ganancias admisibles agregadas de todas las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción.

Se entenderá por «ganancias admisibles de la entidad constitutiva para una jurisdicción en el periodo impositivo», aquellas que hayan sido determinadas de conformidad lo dispuesto en la presente ley foral.

Se entenderá por «ganancias admisibles agregadas de todas las entidades constitutivas de la jurisdicción en el periodo impositivo», la suma de las ganancias admisibles de todas las entidades constitutivas que radican en dicha jurisdicción en el periodo impositivo.

6. Si el impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo se corresponde con un nuevo cálculo efectuado de conformidad con el apartado 1 del artículo 30 con respecto de una jurisdicción, y no se registran ganancias admisibles netas en dicha jurisdicción en el periodo impositivo en el que se lleva a cabo el nuevo cálculo, el impuesto complementario adicional será atribuido a cada entidad constitutiva que radique en la referida jurisdicción, utilizando la fórmula establecida en el apartado 4, tomando en consideración las ganancias admisibles de las entidades constitutivas en los periodos impositivos afectados por el nuevo cálculo, de conformidad con el apartado 1 del artículo 30.

7. El impuesto complementario de cada entidad constitutiva sin residencia se calculará, para cada periodo impositivo, de forma individual e independiente del impuesto complementario correspondiente a todas las demás entidades constitutivas.

8. La cuota del Impuesto Complementario del territorio español, en el periodo impositivo, será el resultado de adicionar al importe del impuesto complementario de la jurisdicción española, en el periodo impositivo, ya sea en la modalidad de impuesto complementario nacional o en la de impuesto complementario primario, determinado de conformidad con el apartado 4, el importe del impuesto complementario secundario atribuido a la jurisdicción española de conformidad con lo dispuesto el apartado 1 del artículo 29.

9. A efectos de lo dispuesto en este título, se utilizará el tipo de cambio vigente en el último día del plazo establecido en el artículo 50 para el pago en periodo voluntario o en la fecha de pago, si esta fuera anterior.

CAPÍTULO III

Impuesto complementario nacional

Artículo 25. *Impuesto complementario nacional.*

1. Los contribuyentes a que se refiere el apartado 2 del artículo 6 estarán sujetos al impuesto complementario nacional a que se refiere este capítulo.

El impuesto complementario nacional se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24, sin perjuicio de las especialidades previstas para determinadas entidades en el título X que lo determinarán de conformidad con lo dispuesto en sus normas específicas.

A estos efectos, en el impuesto complementario nacional el término jurisdicción se referirá al territorio español.

2. El resultado contable de las entidades constitutivas a efectos de calcular el impuesto complementario nacional se determinará de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9.

Cuando no sea posible determinar, de manera razonable, el resultado contable de la entidad constitutiva de acuerdo con lo señalado anteriormente, el resultado contable de la entidad, en el período impositivo, se determinará de conformidad con las normas contables generalmente aceptadas en territorio español utilizadas en la elaboración de las cuentas financieras de la entidad constitutiva.

En este caso, las diferencias permanentes superiores a 1 millón de euros que deriven de la aplicación de un principio o norma particular a partidas de ingresos o gastos o transacciones, en caso de que tal principio o norma difiera de la norma financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, se ajustarán para armonizarse con el tratamiento requerido para esa partida según la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados.

En todo caso, si el período impositivo de la entidad constitutiva difiriese del período contable de la entidad matriz última tomado en consideración en la elaboración de los estados financieros consolidados, se estará a lo dispuesto en el artículo 9.

3. A efectos del cálculo del tipo impositivo efectivo, de conformidad con el artículo 22, de los contribuyentes a que se refiere el apartado 2 del artículo 6, no se tendrán en cuenta:

a) Los impuestos cubiertos de las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva sometida a un régimen fiscal de sociedades extranjeras controladas, que hayan sido atribuidos, de conformidad con el apartado 3 del artículo 20, a dicha entidad constitutiva radicada en territorio español.

b) Los impuestos cubiertos de la entidad principal que hayan sido atribuidos, de conformidad con el apartado 1 del artículo 20, a un establecimiento permanente radicado en territorio español.

c) Los impuestos cubiertos de las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva que sea una entidad híbrida, que se hayan atribuido, de conformidad con el apartado 4 del artículo 20, a la entidad híbrida radicada en territorio español.

d) Los impuestos cubiertos de las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva que se hayan atribuido, de conformidad con el apartado 5 del artículo 20, a la entidad constitutiva que haya realizado las distribuciones, radicada en territorio español. En todo caso, los impuestos cubiertos que se correspondan con retenciones sobre las distribuciones realizadas por una entidad constitutiva radicada en territorio español serán atribuidos a dicha entidad a los efectos del cálculo del impuesto complementario nacional.

4. No obstante lo anterior, la cuota del impuesto complementario nacional que corresponda a aquellas entidades constitutivas que tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización deberá ser satisfecha por las restantes entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicadas en territorio español, con ganancias admisibles en el período impositivo, por la proporción que represente la ganancia admisible de cada una de las restantes entidades constitutivas, obtenida en el período impositivo, respecto de las ganancias admisibles agregadas en territorio español. Sin embargo, de no existir otras entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, con ganancias admisibles en el período impositivo, distintas de las entidades constitutivas que tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización, serán estas últimas las que estarán obligadas a satisfacer la cuota del impuesto complementario nacional del período.

Se entenderá por «entidad o mecanismo de titulización», aquella entidad o mecanismo que participe en un acuerdo de titulización, y que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que la entidad o mecanismo sólo lleve a cabo actividades que permitan adoptar uno o más acuerdos de titulización.

b) Que sus activos garanticen los derechos de sus acreedores o de los acreedores de otra entidad o mecanismo de titulización.

c) Que los flujos de caja generados por sus activos se destinen al pago de sus acreedores o de los acreedores de otra entidad o mecanismo de titulización, con carácter anual o con mayor frecuencia, excepto que se trate de:

i) Flujos de caja que deban ser retenidos para cubrir un importe de beneficios, exigido en el acuerdo de titulización, para su eventual distribución a los partícipes o accionistas.

ii) Flujos de caja que, de conformidad con el acuerdo de titulización, permitan cubrir cualquiera de las siguientes finalidades, o ambas:

- Dotar provisiones para realizar pagos futuros establecidos en el acuerdo de titulización.
- Mantener o mejorar la solvencia crediticia de la entidad o mecanismo.

Una entidad o mecanismo con beneficios no tendrá la consideración de entidad o mecanismo de titulización salvo que los beneficios a los que se refiere la letra c).i) sean insignificantes en relación con los ingresos de la entidad o mecanismo.

Se entenderá por «acuerdo de titulización» aquel que:

a) Se celebre con el propósito de agrupar y reagrupar una cartera de activos (o riesgos asociados a dichos activos) para inversores que no sean entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, de tal manera que se segreguen legalmente uno o más grupos de activos perfectamente identificados; y

b) Busque limitar la exposición de los inversores al riesgo de insolvencia de la entidad que posea los activos legalmente segregados, controlando la capacidad de los acreedores identificados de esa entidad (o de otra entidad prevista en el acuerdo) de presentar reclamaciones contra ella a través de contratos vinculantes suscritos por esos acreedores.

CAPÍTULO IV

Impuesto complementario primario: Atribución del impuesto y compensación de la regla de inclusión de rentas

Artículo 26. *Atribución del impuesto complementario primario.*

1. El impuesto complementario primario adeudado por el contribuyente a que se refiere el apartado 3 del artículo 6, que corresponda a una entidad constitutiva radicada en otra jurisdicción con un nivel impositivo bajo, será igual al impuesto complementario de dicha entidad constitutiva, calculado de conformidad con lo dispuesto en artículo 24, en la proporción que corresponda a la entidad matriz calculada de conformidad con lo dispuesto en el apartado siguiente.

El citado contribuyente también estará sujeto al impuesto complementario primario que corresponda a las entidades constitutivas, sin residencia con un nivel impositivo bajo, en las que participa.

2. La parte atribuible a la entidad matriz del impuesto complementario primario que corresponda a una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo, será la proporción en la que la entidad matriz participe en las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo. Dicha proporción será igual al resultado de dividir las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo, en el periodo impositivo, minoradas en el importe de dichas ganancias imputables a las participaciones ostentadas por otros titulares, entre las ganancias admisibles de dicha entidad constitutiva.

El importe de las ganancias admisibles atribuibles a las participaciones en una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo ostentadas por otros titulares será el importe que se habría considerado atribuible a dichos titulares según los principios de la norma de contabilidad financiera aceptable utilizada en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última si las ganancias netas contables de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo fueran iguales a sus ganancias admisibles y:

a) La entidad matriz hubiera elaborado los estados financieros consolidados de conformidad con dicha norma de contabilidad (en lo sucesivo, «estados financieros consolidados hipotéticos»);

b) La entidad matriz fuera titular de tal participación de control en la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo y todos los ingresos y gastos de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo estuvieran consolidados por el método de integración global con los de la entidad matriz en los estados financieros consolidados hipotéticos;

c) Todas las ganancias admisibles de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo fueran atribuibles a operaciones con personas que no son entidades del grupo; y

d) Todas las participaciones que no se posean directa o indirectamente por la entidad matriz fueran ostentadas por personas distintas de las entidades del grupo.

Artículo 27. *Normas de compensación.*

Cuando una entidad matriz, contribuyente del Impuesto complementario primario de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 6, posea una participación indirecta en una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo, a través de una entidad matriz intermedia o de una entidad matriz parcialmente participada que esté sujeta a una regla de inclusión de rentas admisible, en el período impositivo, el impuesto complementario primario adeudado por dicho contribuyente se reducirá en un importe igual a la parte del impuesto complementario adeudado por la entidad matriz intermedia o la entidad matriz parcialmente participada que deba serle atribuida con arreglo al apartado 2 del artículo 26.

CAPÍTULO V

Impuesto complementario secundario: aplicación de la regla de inclusión de beneficios insuficientemente gravados

Artículo 28. *Aplicación de la regla de beneficios insuficientemente gravados.*

1. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en una tercera jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible, o cuando dicha matriz sea una entidad excluida, las entidades constitutivas a que se refiere el apartado 4 del artículo 6 estarán sujetas, en el período impositivo, al importe del impuesto complementario atribuido a territorio español en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29.

2. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en una tercera jurisdicción con un nivel impositivo bajo, las entidades constitutivas a que se refiere el apartado 4 del artículo 6 estarán sujetas, en el período impositivo, al importe del impuesto complementario correspondiente a dicha entidad matriz última y a sus entidades constitutivas situadas en la misma jurisdicción, atribuido a territorio español en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la entidad matriz última en la jurisdicción con un nivel impositivo bajo esté sujeta, en el período impositivo, a una regla de inclusión de rentas admisible en relación consigo misma y con sus entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción con un nivel impositivo bajo.

3. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembro que haya optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 50 de la Directiva (UE) 2022/2523, las entidades constitutivas contribuyentes a que se refiere el apartado 4 del artículo 6 estarán sujetas al importe del impuesto complementario a que se refieren los apartados 1 y 2, atribuido a territorio español en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29, durante los períodos impositivos en que esté vigente dicha opción.

4. Las entidades constitutivas que sean entidades de inversión no estarán sujetas a lo dispuesto en este artículo.

Artículo 29. *Cálculo y atribución del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados.*

1. El importe del impuesto complementario secundario que corresponde atribuir a territorio español se calculará multiplicando el importe total del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados, determinado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2, por el porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados de territorio español, determinado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 5.

2. El importe total del impuesto complementario secundario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados, en el período impositivo, será igual a la suma de los impuestos complementarios calculados, en el período impositivo, para cada entidad constitutiva del grupo multinacional radicada en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo,

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24, sin perjuicio de los ajustes establecidos en los apartados 3 y 4.

3. El impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo será igual a cero en aquellos casos en los que, en el periodo impositivo, todas las participaciones en dicha entidad constitutiva correspondientes a la entidad matriz última se posean, directa o indirectamente, en dicho periodo impositivo, por una o más entidades matrices obligadas a aplicar una regla de inclusión de rentas admisible con respecto a dicha entidad constitutiva.

4. Cuando no sea de aplicación lo dispuesto en el apartado 3, el impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo se reducirá en la parte atribuible a la entidad matriz del impuesto complementario de dicha entidad constitutiva que se grave con arreglo a una regla de inclusión de rentas admisible.

5. El porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados correspondiente al territorio español se calculará, para cada periodo impositivo y grupo multinacional, sumando los dos factores siguientes:

i) El 50 por ciento del cociente entre el número de empleados en territorio español y el número de empleados de todas las jurisdicciones con regla de beneficios insuficientemente gravados.

ii) El 50 por ciento del cociente entre el valor total de los activos materiales en territorio español y el valor total de los activos materiales de todas las jurisdicciones con regla de beneficios insuficientemente gravados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado se considerará que:

a) El «número de trabajadores en territorio español» es el número total de trabajadores de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en territorio español.

b) El «número de trabajadores en todas las jurisdicciones con una regla de beneficios insuficientemente gravados» es el número total de trabajadores de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en una jurisdicción con una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en vigor en el periodo impositivo.

c) El «valor total de los activos materiales en territorio español» es igual a la suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en territorio español.

d) El «valor total de los activos materiales en todas las jurisdicciones con una regla de beneficios insuficientemente gravados» es la suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en una jurisdicción con una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en vigor en el periodo impositivo.

6. El número de trabajadores será el número de trabajadores en puestos equivalentes a jornada completa de todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción pertinente, incluidos los contratistas independientes, siempre que participen en las actividades ordinarias de funcionamiento de la entidad constitutiva.

Los activos materiales incluirán los activos materiales de todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción pertinente, pero no incluirán efectivo o medios de pago equivalentes al efectivo, ni los activos intangibles o financieros.

7. Los trabajadores cuyos costes salariales estén incluidos en la contabilidad financiera separada de un establecimiento permanente a tenor del apartado 1 del artículo 12, y ajustada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 12, se atribuirán a la jurisdicción en la que radique el establecimiento permanente.

Los activos materiales incluidos en la contabilidad financiera separada de un establecimiento permanente a tenor del apartado 1 del artículo 12, y ajustada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 12, se atribuirán a la jurisdicción en la que radique el establecimiento permanente.

El número de trabajadores y los activos materiales atribuidos a la jurisdicción de un establecimiento permanente no se tendrán en cuenta para el cálculo del número de trabajadores y activos materiales de la jurisdicción de la entidad matriz.

El número de trabajadores y el valor neto contable de los activos materiales ostentados por una entidad de inversión quedarán excluidos de la fórmula establecida en el apartado 5.

El número de trabajadores y el valor neto contable de los activos materiales de una entidad transparente quedarán excluidos de la fórmula mencionada en el apartado 5, a menos que se atribuyan a un establecimiento permanente o, a falta de establecimiento permanente, a las entidades constitutivas que radiquen en la jurisdicción en la que se haya creado la entidad transparente.

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 5, el porcentaje de la regla de beneficios insuficientemente gravados de una jurisdicción para un grupo multinacional se considerará cero durante un periodo impositivo, cuando el importe del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados atribuido a dicha jurisdicción en un periodo impositivo anterior no hubiera dado lugar a que las entidades constitutivas de dicho grupo multinacional, radicadas en dicha jurisdicción, estuvieran sujetas al importe del impuesto complementario asociado para dicho periodo impositivo anterior atribuido a dicha jurisdicción.

En ese caso, el número de trabajadores y el valor neto contable de los activos materiales de las entidades constitutivas de un grupo multinacional radicado en una jurisdicción con un porcentaje cero de la regla de beneficios insuficientemente gravados en un periodo impositivo quedarán excluidos de los elementos de la fórmula de atribución del importe total del impuesto complementario asociado a la regla de beneficios insuficientemente gravados al grupo multinacional en ese periodo impositivo.

9. El apartado 8 no se aplicará al periodo impositivo si todas las jurisdicciones con una regla de beneficios insuficientemente gravados admisible en vigor en dicho periodo impositivo tienen un porcentaje cero de la regla de beneficios insuficientemente gravados para un grupo multinacional en dicho periodo impositivo.

10. El importe del impuesto complementario atribuido a territorio español de conformidad con lo dispuesto en los apartados anteriores será atribuido a las entidades constitutivas a que se refiere el apartado 4 del artículo 6, siempre y cuando se trate de entidades constitutivas que no tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización definidos en el apartado 4 del artículo 25, mediante la fórmula utilizada en el apartado 5, en la que el numerador se referirá al número de empleados y al valor total de los activos materiales de cada una de las entidades constitutivas y el denominador al número de empleados y al valor total de los activos para todas las mencionadas entidades constitutivas.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en territorio español tengan la consideración de entidades o mecanismos de titulización, la atribución prevista en este apartado se realizará mediante la fórmula utilizada en el apartado 5, en la que el numerador se referirá al número de empleados y al valor total de los activos materiales de cada una de las entidades constitutivas y el denominador al número de empleados y al valor total de los activos para todas las mencionadas entidades constitutivas.

CAPÍTULO VI

Impuesto complementario adicional

Artículo 30. *Impuesto complementario adicional.*

1. Cuando, de conformidad con el apartado 7 del artículo 10, el apartado 7 del artículo 18, los apartados 1 y 4 del artículo 21, el apartado 5 de este precepto y el apartado 4 del artículo 42, un ajuste de los impuestos cubiertos o de las ganancias o pérdidas admisibles dé lugar a un nuevo cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto complementario del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud para un periodo impositivo anterior, el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario se calcularán de nuevo con arreglo a las normas establecidas en el artículo 14, y en los capítulos II, III, IV y V del título VII para dicho periodo impositivo anterior. El incremento del Impuesto Complementario derivado del nuevo cálculo, se considerará un impuesto complementario adicional a efectos del apartado 4 del artículo 24 del periodo impositivo durante el cual se efectúe el nuevo cálculo.

2. Cuando se devengue un impuesto complementario adicional y no se registren ganancias admisibles netas en la jurisdicción en el periodo impositivo, las ganancias

admisibles de cada entidad constitutiva que radique en dicha jurisdicción serán el resultado de dividir el impuesto complementario adicional atribuido a dichas entidades constitutivas, de conformidad con los apartados 5 y 6 del artículo 24, entre el tipo impositivo mínimo.

3. Cuando, de conformidad con el apartado 5 del artículo 17, se adeude un impuesto complementario adicional, las ganancias admisibles de cada entidad constitutiva radicada en la jurisdicción serán el resultado de dividir el impuesto complementario adicional atribuido a dicha entidad constitutiva por el tipo impositivo mínimo. La atribución se efectuará a cada entidad constitutiva, atendiendo al porcentaje que resulte de dividir las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva multiplicadas por el tipo impositivo mínimo, y dicho producto minorado en el importe de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva, entre las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas multiplicadas por el tipo impositivo mínimo, y dicho producto minorado en el importe de los impuestos cubiertos ajustados de todas las entidades constitutivas.

El impuesto complementario adicional solo será atribuido a las entidades constitutivas que registren un importe de impuestos cubiertos ajustados negativo e inferior al producto de las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades constitutivas por el tipo impositivo mínimo.

4. Cuando a una entidad constitutiva se le atribuya un impuesto complementario adicional de conformidad con este artículo y con los apartados 5 y 6 del artículo 24, dicha entidad constitutiva se considerará entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo a efectos de esta ley foral.

5. Cuando el importe, total o parcial, del impuesto complementario nacional admisible de otra jurisdicción no hubiera sido satisfecho en los cuatro periodos impositivos siguientes a la finalización del periodo impositivo en el que resultó exigible, el importe del impuesto no satisfecho se adicionará a la cuota del impuesto complementario determinada de conformidad con lo establecido en el artículo 24, cuyo importe en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 11 de la Directiva (UE) 2022/2523 no será recaudado por la jurisdicción en la que resultó exigible.

TÍTULO VIII

Período impositivo y devengo

Artículo 31. *Período impositivo.*

El período impositivo del Impuesto Complementario de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural.

Artículo 32. *Devengo del impuesto.*

El Impuesto Complementario se devengará el último día del período impositivo.

TÍTULO IX

No exigibilidad del impuesto complementario

Artículo 33. *Exclusión de minimis.*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14, 22, 23, 24, 30 y 46, si la entidad constitutiva declarante ejercita la opción prevista en este artículo, el impuesto complementario que corresponda a las entidades constitutivas que radiquen en una jurisdicción será cero, en el periodo impositivo en el que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la media de los ingresos admisibles de todas las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros; y

b) Que la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, dé lugar a una pérdida o un beneficio inferior a 1 millón de euros.

El ejercicio de la opción prevista en este apartado se realizará anualmente, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 49.

2. Para el cálculo de la media de los ingresos admisibles y de la media de las ganancias o pérdidas admisibles a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta el periodo impositivo en curso y los dos periodos impositivos anteriores.

Si en alguno de los dos periodos impositivos anteriores no hubiera ninguna entidad constitutiva radicada en la jurisdicción con ingresos admisibles o pérdidas admisibles, dicho periodo impositivo se excluirá del cálculo de la media del importe de los ingresos admisibles o del importe de la media de las ganancias o pérdidas admisibles de dicha jurisdicción.

3. El importe de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas de una jurisdicción y de un periodo impositivo, será la suma del importe neto de los ingresos de cada una de las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción, realizando los ajustes que correspondan de conformidad con lo dispuesto en los artículos 9 a 13.

4. Las ganancias o pérdidas admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción en el periodo impositivo serán las ganancias o pérdidas admisibles netas de dicha jurisdicción, calculadas de conformidad con el apartado 3 del artículo 22.

5. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las entidades constitutivas sin residencia ni a las entidades de inversión. El importe de los ingresos admisibles y de las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades no se tendrá en cuenta a efectos del cálculo de la exclusión de minimis prevista en este artículo.

Artículo 34. *No exigibilidad del Impuesto Complementario.*

1. El impuesto complementario primario respecto de los contribuyentes señalados en el apartado 3 del artículo 6, en relación con sus entidades constitutivas que estén sujetas a un impuesto complementario nacional en otra jurisdicción, será cero en el periodo impositivo, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

2. El impuesto complementario de los contribuyentes señalados en el artículo 6, en relación con aquellas entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción que cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros, será cero en el periodo impositivo, en los términos establecidos en dicho acuerdo internacional.

3. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, se entenderá por «acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros» un conjunto internacional de normas y condiciones que todas las jurisdicciones han aceptado y que garantice a los grupos incluidos en el ámbito de aplicación de las Normas Modelo de la OCDE la posibilidad de optar por beneficiarse de uno o más puertos seguros para una jurisdicción.

TÍTULO X

Regímenes especiales

CAPÍTULO I

Reestructuración empresarial y negocios conjuntos

Artículo 35. *Determinación del umbral de aplicación de operaciones de reestructuración, fusión y escisión.*

1. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de:

a) «Fusión»: todo acuerdo en el que:

- i) La totalidad o mayor parte de las entidades de dos o más grupos separados se sometan a un control común de forma que constituyan entidades de un grupo combinado; o
- ii) Una entidad que no sea miembro de grupo alguno se someta a un control común con otra entidad o grupo de forma que constituyan entidades de un grupo combinado.

b) «Escisión»: todo acuerdo en el que las entidades de un mismo grupo se dividan en dos o más grupos diferentes que ya no estén consolidados por la misma entidad matriz última.

2. El importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el apartado 1 del artículo 6 se entenderá alcanzado por los grupos resultantes de la fusión de dos o más grupos siempre y cuando el sumatorio del importe neto de la cifra de negocios de los grupos fusionados, incluido en cada uno de sus estados financieros consolidados, sea igual o superior a 750 millones de euros en dos de los cuatro últimos periodos impositivos anteriores al período impositivo en que se lleva a cabo la fusión.

3. Cuando una entidad que no sea miembro de un grupo (en lo sucesivo, «entidad adquirida») se fusione con una entidad o un grupo (en lo sucesivo, «entidad adquirente»), y la entidad adquirida o la entidad adquirente no hayan formulado estados financieros consolidados en ninguno de los cuatro últimos periodos impositivos consecutivos inmediatamente anteriores al período en que se lleva a cabo la operación de fusión, el grupo resultante de la referida operación entrará a formar parte del ámbito de aplicación del impuesto en dicho período impositivo si la suma del importe neto de la cifra de negocios, incluidos en cada uno de sus estados financieros o en los estados financieros consolidados en ese período, es igual o superior a 750 millones de euros.

4. Cuando un grupo de entidades que forme parte del ámbito de aplicación del impuesto se escinda en dos o más grupos, se considerará que cada grupo escindido sigue formando parte del ámbito de aplicación si:

- i) En el primer periodo impositivo que finalice tras la operación de escisión, el importe neto de la cifra de negocios del grupo escindido es igual o superior a 750 millones de euros.
- ii) En los periodos impositivos segundo a cuarto que finalicen tras la operación de escisión, el importe neto de la cifra de negocios del grupo escindido es igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de esos tres periodos impositivos.

Artículo 36. *Inclusión o exclusión de entidades constitutivas dentro de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud.*

1. Cuando una entidad constitutiva pase a formar parte de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, o deje de formar parte de él como consecuencia de la transmisión de una participación directa o indirecta en dicha entidad, o bien se convierta en la entidad matriz última de un nuevo grupo en el período impositivo en que se lleve a cabo la adquisición, serán de aplicación las siguientes reglas a los efectos del cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto complementario de la entidad constitutiva:

a) La entidad constitutiva será considerada como parte del referido grupo multinacional o nacional de gran magnitud en el que se integra, si consolida bajo el método de integración global en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última en el período impositivo de su adquisición.

b) En el periodo impositivo de su adquisición, únicamente se tendrán en cuenta el resultado contable y los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva adquirida que se encuentren incluidos en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

c) Tanto en el periodo impositivo de su adquisición como en los posteriores, las ganancias o pérdidas admisibles y los impuestos cubiertos ajustados de la entidad adquirida se basarán en el valor contable de sus activos y pasivos.

d) A los efectos de la aplicación de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, solo se tendrán en cuenta aquellos costes salariales que aparezcan en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, y el valor contable de los activos materiales admisibles de la entidad constitutiva se ajustará, en su caso, en

proporción al plazo en que dicha entidad formó parte del grupo multinacional o nacional durante el período de adquisición.

e) Los activos y pasivos por impuesto diferido de la entidad constitutiva, salvo los activos por impuesto diferido atribuibles a pérdidas que se hayan acogido al sistema de elección de pérdidas previsto en la presente ley foral, se tendrán en cuenta por el grupo adquirente como si dicha entidad hubiera formado parte del grupo cuando aquellos se generaron.

f) Los pasivos por impuesto diferido de la entidad constitutiva que se hubieran incluido previamente en el importe total del ajuste por impuestos diferidos se considerarán revertidos por el grupo transmitente y simultáneamente se entenderá que se han generado en el grupo adquirente en el periodo impositivo en que se ha llevado a cabo la adquisición de la referida entidad constitutiva, comenzándose a computar de nuevo el plazo de cinco años previsto en el apartado 7 del artículo 18 para su reversión.

Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación respecto de los pasivos por impuesto diferido del apartado 8 del artículo 18 que no estén sujetos a reversión, en cuyo caso minorarán el importe de los impuestos cubiertos en el periodo impositivo en el que se recupere el importe.

g) Si la entidad constitutiva tiene la consideración simultáneamente de entidad matriz última y dependiente de dos o más grupos en el periodo impositivo de adquisición, se aplicará 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la adquisición o transmisión de una participación de control en una entidad constitutiva tendrá la consideración de adquisición o transmisión de elementos patrimoniales siempre y cuando la jurisdicción donde radique dicha entidad, o, en el caso de una entidad fiscalmente transparente, la jurisdicción en la que estén situados los activos, considere a ambas operaciones como equivalentes.

Adicionalmente, se requiere que dicha jurisdicción imponga al transmitente un impuesto cubierto por la diferencia entre la contraprestación recibida por el vendedor o el valor razonable de los activos y pasivos, y el valor fiscal, a efectos de esta ley foral, de los activos y pasivos adquiridos.

Artículo 37. *Transmisión de elementos patrimoniales.*

1. A los efectos de este artículo, se entenderá por:

a) «Reorganización»: la transformación o transmisión de elementos patrimoniales en el marco de una operación de fusión, de escisión, de liquidación o una transacción similar, siempre y cuando concurren las siguientes circunstancias:

i) La contraprestación derivada de la transmisión esté constituida, en su totalidad o mayor parte, por participaciones emitidas por la entidad constitutiva adquirente, o por una persona o entidad vinculada a ella, o, en caso de liquidación, por la anulación de las participaciones de la entidad adquirida.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando la emisión de participaciones carezca de trascendencia económica.

ii) La ganancia o pérdida de la entidad constitutiva transmitente con respecto a estos activos no esté sometida a imposición en todo o parte.

iii) La jurisdicción donde esté radicada la entidad constitutiva adquirente obligue a esta a calcular las rentas imponibles tras la transmisión o adquisición partiendo del valor fiscal de los activos en la entidad constitutiva transmitente, ajustado, en su caso, en el importe de cualquier ganancia o pérdida no admisible derivada de la transmisión o adquisición, en los términos de esta ley foral.

b) «Ganancia o pérdida no admisible»: la menor entre la ganancia o pérdida de la entidad constitutiva transmitente derivada de una operación de reorganización sometida a tributación en su jurisdicción y la ganancia o pérdida contable derivada de la operación de reorganización.

2. La entidad constitutiva transmitente incluirá la ganancia o pérdida derivada de la transmisión de elementos patrimoniales en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

La entidad constitutiva adquirente, por su parte, determinará sus ganancias o pérdidas admisibles partiendo del valor contable de los elementos patrimoniales adquiridos determinado conforme a las normas contables aplicadas por la entidad matriz última para formular los estados financieros consolidados.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, cuando los elementos patrimoniales se transmitan o adquieran en el seno de una operación de reorganización, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La entidad constitutiva transmitente no incluirá la ganancia o pérdida admisible derivada de la transmisión de los elementos patrimoniales en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles.

b) La entidad constitutiva adquirente determinará sus ganancias o pérdidas admisibles partiendo del valor contable que tenían los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad transmitente en el momento de la transmisión.

4. No obstante, no se aplicará lo dispuesto en los apartados 2 y 3 cuando la transmisión o adquisición de los elementos patrimoniales se realice en el seno de una operación de reorganización y dé lugar en la entidad constitutiva transmitente a una ganancia o pérdida no admisible. En este caso, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La entidad constitutiva transmitente integrará la ganancia o pérdida derivada de la transmisión en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles hasta el importe de la ganancia o pérdida no admisible.

b) La entidad constitutiva adquirente determinará sus ganancias o pérdidas admisibles tras la adquisición partiendo del valor contable de los elementos patrimoniales de la entidad constitutiva transmitente, ajustado con arreglo a las normas fiscales locales de la entidad constitutiva adquirente, para tener en cuenta la ganancia o pérdida no admisible.

5. En aquellas transmisiones en las que una jurisdicción exija o permita a la entidad constitutiva de un grupo ajustar el valor de sus elementos patrimoniales al valor razonable, a efectos fiscales, la entidad constitutiva podrá:

a) Incluir en el cálculo de sus ganancias o pérdidas admisibles, el importe de las ganancias o pérdidas atribuibles a cada uno de sus elementos patrimoniales, que será igual a:

i) La diferencia entre el valor razonable del elemento patrimonial, una vez efectuada dicha transmisión o transformación, y el valor contable del mismo en el momento anterior a la transmisión o transformación.

ii) Minorado, o aumentado, por la ganancia o pérdida no admisible derivada de la transmisión o transformación del elemento patrimonial.

b) Utilizar el valor razonable a efectos contables inmediatamente posterior a la transmisión o transformación de los elementos patrimoniales, para el cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de los períodos impositivos finalizados con posterioridad a la transmisión o transformación.

c) Incluir el importe total neto resultante de aplicar la letra a) en las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva:

i) Bien en el período impositivo en el que se produce la transmisión o transformación.

ii) Bien por quintas partes, a partir del período impositivo en el que se produce la transmisión o transformación y en los cuatro períodos impositivos inmediatos y sucesivos, excepto que la entidad constitutiva salga del grupo en cuyo caso el importe restante se incluirá íntegramente en el período impositivo en el que se produce la salida de la misma.

Artículo 38. *Negocios conjuntos.*

1. A los efectos de lo previsto en este artículo se entenderá por:

a) «Negocio conjunto»: toda entidad cuyos resultados financieros se recogen bajo el método de puesta en equivalencia en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, siempre y cuando esta posea, directa o indirectamente, una participación de, al menos, el 50 por ciento.

No tendrán la consideración de negocio conjunto:

i) La entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que tenga que aplicar la regla de inclusión de rentas.

ii) Una entidad que tuviera la consideración de excluida de conformidad con el artículo 7.

iii) Una entidad participada directamente por una entidad excluida de conformidad con el artículo 7, siempre y cuando se cumpla, al menos, una de las condiciones siguientes:

– Que opere exclusiva o casi exclusivamente para gestionar activos o invertir fondos en beneficio de sus inversores.

– Que ejerza actividades auxiliares a las realizadas por la entidad excluida.

– Que la totalidad o la práctica totalidad de sus ingresos estén excluidos del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con lo establecido en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 10.

iv) Una entidad participada por un grupo multinacional o un grupo nacional de gran magnitud formado íntegramente por entidades excluidas.

v) Una filial de un negocio conjunto.

b) «Filial de un negocio conjunto»:

i) Una entidad cuyos activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo se incluyan en los estados financieros consolidados de un negocio conjunto de conformidad con una norma de contabilidad financiera aceptable, o que se habrían incluido en los estados financieros consolidados del negocio conjunto si este hubiera de formularlos con arreglo a una norma de contabilidad financiera aceptable; o

ii) Un establecimiento permanente cuya entidad principal fuera un negocio conjunto o una entidad definida en la letra i).

c) «Grupo del negocio conjunto»: aquel formado por un negocio conjunto y sus filiales.

2. Cuando una entidad matriz posea una participación directa o indirecta en un negocio conjunto o en una filial de un negocio conjunto, dicha entidad matriz aplicará la regla de inclusión de rentas en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 6 y en los artículos 26 y 27, con respecto a la parte que le fuera atribuible del Impuesto Complementario de dicho negocio conjunto o de la filial de este.

3. El cálculo del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto se efectuará aplicando las reglas generales relativas a los impuestos cubiertos y las pérdidas y ganancias admisibles como si estas fueran entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud distinto y el negocio conjunto fuera la entidad matriz última de dicho grupo.

4. El impuesto complementario adeudado por el grupo del negocio conjunto se minorará en la parte atribuible a cada entidad matriz del negocio conjunto del impuesto complementario de conformidad con lo señalado en el apartado 2.

El exceso del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto, si lo hubiere, incrementará el importe total del impuesto complementario secundario, de conformidad con lo señalado en el apartado 2 del artículo 29.

A los efectos de este apartado, se entenderá por «impuesto complementario adeudado por el grupo del negocio conjunto» la parte atribuible a la entidad matriz del impuesto complementario del grupo del negocio conjunto.

Artículo 39. Grupos multinacionales con múltiples entidades matrices.

1. A los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entenderá por:

a) «Grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices»: dos o más grupos multinacionales o nacionales en los que las entidades matrices últimas suscriben un acuerdo consistente en una estructura indisociable o un acuerdo de doble cotización que incluya, al menos, una entidad o establecimiento permanente del grupo

combinado radicado en una jurisdicción diferente respecto de la ubicación de las demás entidades del grupo combinado.

b) «Estructura indisociable»: acuerdo suscrito por dos o más entidades que sean las matrices últimas de grupos distintos que cumpla las siguientes condiciones:

i) Al menos el 50 por ciento de las participaciones en las entidades matrices últimas de grupos distintos se combinan entre sí y no pueden transmitirse ni negociarse de forma independiente debido a la forma de propiedad, a las restricciones impuestas a la transmisión o a otras condiciones y en caso de cotizar lo hacen a un precio único.

ii) Una de las entidades que sea una matriz última elabora estados financieros consolidados donde los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de todas las entidades de los grupos afectados se presentan conjuntamente como una única unidad económica, debiendo estar sometidos, de acuerdo con la normativa aplicable, a auditoría por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría independiente.

c) «Acuerdo de doble cotización»: acuerdo suscrito por dos o más entidades matrices últimas de grupos distintos en virtud del cual:

i) Las entidades matrices últimas acuerdan combinar sus actividades solo por contrato.

ii) De conformidad con lo pactado, las entidades matrices últimas distribuirán dividendos y, en su caso, se liquidarán con base en una ratio fija.

iii) Las actividades de las entidades matrices últimas se gestionarán como una única actividad económica en virtud de pacto o contrato, conservando cada una de ellas su propia identidad jurídica.

iv) Las participaciones de las entidades matrices últimas que suscriban el acuerdo se negociarán o se transmitirán de forma independiente en los diferentes mercados de capitales.

v) Las entidades matrices últimas elaborarán estados financieros consolidados donde los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de todas las entidades de los grupos afectados se presentan conjuntamente como una única unidad económica, debiendo estar sometidos, de acuerdo con la normativa aplicable, a auditoría por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría independiente.

2. Cuando las entidades y las entidades constitutivas de dos o más grupos de empresas formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices, aquellas tendrán la consideración de miembros de un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices.

Una entidad carente de la consideración de entidad excluida con arreglo a lo dispuesto en la presente ley foral tendrá la consideración de entidad constitutiva si está integrada por el método de integración global en los estados financieros consolidados del grupo multinacional o nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices o si está controlada por entidades de dicho grupo multinacional o nacional con múltiples matrices.

3. Tendrán la consideración de estados financieros consolidados del grupo multinacional o nacional con múltiples matrices los estados financieros consolidados combinados a que se refieren las definiciones de estructura indisociable o de acuerdo de doble cotización establecidas en el apartado 1, elaborados con arreglo a una norma de contabilidad financiera aceptable, que se considera la norma de contabilidad de la entidad matriz última.

4. Las entidades matrices últimas de cada uno de los grupos que componen el grupo multinacional o nacional con múltiples entidades matrices tendrán la consideración cada una de ellas de entidad matriz última del citado grupo.

Al aplicar la presente ley foral a un grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices, toda referencia a una entidad matriz última se aplicará, según proceda, como si se tratase de referencias a múltiples entidades matrices últimas.

5. Las entidades matrices de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices que radiquen en territorio español, incluidas las entidades matrices últimas, aplicarán la regla de inclusión de rentas de conformidad con lo dispuesto en esta ley foral, con respecto a la parte que les sea atribuible del impuesto complementario de las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo.

6. Las entidades constitutivas del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices que radiquen en territorio español aplicarán la regla sobre beneficios insuficientemente gravados de conformidad con esta ley foral, teniendo en cuenta el impuesto complementario de cada entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo que sea miembro del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices.

7. Las entidades matrices últimas del grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud con múltiples entidades matrices estarán obligadas a presentar la declaración informativa del Impuesto Complementario, salvo que estas designen una única entidad declarante.

La declaración a la que se refiere el párrafo anterior deberá contener información relativa a cada uno de los grupos que integren el grupo multinacional o nacional con múltiples matrices.

CAPÍTULO II

Regímenes de neutralidad y de distribución

Artículo 40. *Entidad matriz última transparente.*

1. Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán a las entidades matrices últimas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, residente o no residente, y que sean fiscalmente transparentes en los términos del apartado 18 del artículo 5.

2. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 1 se reducirán, durante el período impositivo, en la cuantía de las ganancias admisibles atribuibles o imputables a los titulares de las participaciones de dichas entidades, siempre que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que dichos titulares estén sometidos a tributación a un tipo nominal de, al menos, el tipo impositivo mínimo en el período impositivo que finalice dentro de los doce meses siguientes a la conclusión de aquel en que se practica la reducción.

b) Que sea razonable esperar que el importe agregado de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad matriz última y los impuestos pagados por el titular de las participaciones, sobre las citadas ganancias, en el período impositivo que finalice dentro de los doce meses siguientes a la conclusión de aquel en que se practica la reducción, sea igual o superior a un importe igual al producto de dichas ganancias por el tipo impositivo mínimo.

3. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 1 se reducirán durante el período impositivo en la cuantía de las ganancias admisibles atribuibles o imputables a los titulares de las participaciones de dichas entidades, siempre que dichos partícipes sean:

a) Una persona física residente fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada la entidad matriz última, siempre que posea un porcentaje de participación directa en la entidad inferior o igual al 5 por ciento; o

b) Una entidad pública, organización internacional, organización sin ánimo de lucro o un fondo de pensiones, definidos en el artículo 5, que sea residente fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada la entidad matriz última, siempre que posea un porcentaje de participación directa en la entidad inferior o igual al 5 por ciento.

4. Las pérdidas admisibles de las entidades previstas en el apartado 1 se reducirán en el importe de las que hubiesen sido atribuidas a los titulares de la participación en la entidad. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 19.

Lo anterior no resultará de aplicación en la medida en que el titular de la participación en la entidad no esté autorizado a compensar dichas pérdidas en su imposición personal.

5. Los impuestos cubiertos de las entidades previstas en el apartado 1 se reducirán en la misma proporción en la que se hayan reducido las ganancias admisibles de conformidad con los apartados 2 y 3.

6. Lo dispuesto en los apartados 2 a 5 se aplicará a un establecimiento permanente en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Cuando a través de dicho establecimiento permanente las entidades previstas en el apartado 1 realicen total o parcialmente su actividad.

b) Cuando a través de dicho establecimiento permanente, una entidad transparente, definida como tal en el apartado 18 del artículo 5, realice total o parcialmente su actividad, siempre que dicha entidad esté íntegramente participada por una entidad de las previstas en el apartado 1, ya sea directamente o a través de una cadena de entidades fiscalmente transparentes.

Artículo 41. *Entidad matriz última sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos.*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «Régimen de deducibilidad de dividendos»: un régimen fiscal que aplique un único nivel impositivo a las rentas de los titulares de una entidad, deduciendo o excluyendo de las rentas de la entidad los beneficios distribuidos a los titulares o eximiendo de impuestos a una entidad cooperativa;

b) «Dividendo deducible»: con respecto a una entidad constitutiva sujeta a un régimen de deducibilidad de dividendos:

i) Una distribución de beneficios al titular de la participación de la entidad constitutiva que sea deducible de la renta imponible de la entidad constitutiva con arreglo a la legislación de la jurisdicción en la que esté radicada; o

ii) Un retorno a un socio de una cooperativa; y

c) «Cooperativa»: una entidad que comercialice o adquiera colectivamente bienes o servicios por cuenta de sus socios y que esté sujeta a un régimen fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada que garantice la neutralidad fiscal con respecto a los bienes o servicios vendidos o adquiridos por sus socios a través de la cooperativa.

2. Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán a las entidades matrices últimas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud, que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, y que estén sometidas a un régimen de deducibilidad de dividendos.

3. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 2 se reducirán hasta cero, durante el período impositivo, en la cuantía de los dividendos repartidos en los doce meses siguientes al término del período impositivo, siempre que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que los dividendos distribuidos estén sometidos a tributación, en sede del perceptor, a un tipo nominal de, al menos, el tipo impositivo mínimo, en el período impositivo que finalice dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo de la entidad matriz última.

b) Que sea razonable esperar que el importe agregado de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad matriz última que reparte el dividendo y los impuestos pagados por los perceptores del mismo sea igual o superior a un importe igual al producto de dicho dividendo por el tipo impositivo mínimo.

4. Las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 2 se reducirán hasta cero, durante el período impositivo, en la cuantía de los dividendos repartidos en los doce meses siguientes al término del período impositivo, siempre que el perceptor sea:

a) Una persona física y el dividendo percibido sea un retorno cooperativo de una cooperativa de suministros;

b) Una persona física residente fiscal en la misma jurisdicción en la que radique la entidad matriz última siempre que posea un porcentaje de participación directa en la entidad inferior o igual al 5 por ciento; o

c) Una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro o un fondo de pensiones, distinto de una entidad de servicios de pensiones, en los

términos definidos en el artículo 5, que sea residente fiscal en la jurisdicción en la que esté radicada la entidad matriz última.

5. Los impuestos cubiertos de las entidades previstas en el apartado 2, se reducirán en la misma proporción en la que se han reducido las ganancias admisibles, de conformidad con los apartados 3 y 4.

Asimismo, las ganancias admisibles de las entidades previstas en el apartado 2 se reducirán en el importe del gasto por impuesto computado con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 10, a efectos de determinar las ganancias o pérdidas admisibles del período.

6. Los apartados 3 a 5 se aplicarán a cualquier entidad constitutiva, distinta de la prevista en el apartado 2, siempre que esté sometida a un régimen de deducibilidad de dividendos, y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Esté participada por la entidad prevista en el apartado 2, directamente o a través de una cadena de entidades constitutivas.

b) Sea residente en la jurisdicción de la entidad matriz última.

c) La entidad prevista en el apartado 2 distribuya dividendos a perceptores que cumplan con los requisitos previstos en los apartados 3 y 4.

7. Los retornos cooperativos distribuidos por las cooperativas de suministros se entenderán sujetos a impuestos en el beneficiario cuando dicho retorno reduzca el gasto o coste deducible en el cálculo de las ganancias o pérdidas imponibles del destinatario.

Artículo 42. *Sistemas tributarios de distribución admisibles.*

1. La entidad constitutiva declarante podrá optar, respecto de sí misma o respecto de otra entidad constitutiva que esté sujeta a un régimen tributario de distribución admisible, por incluir el importe del impuesto de presunta distribución, calculado de conformidad con el apartado 3, en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva en el período impositivo.

El ejercicio de la opción prevista en este artículo se realizará en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 49, y se aplicará a todas las entidades constitutivas que radiquen en una misma jurisdicción y estén sujetas a un régimen tributario de distribución admisible.

2. El importe del «impuesto de presunta distribución» será el menor de los dos importes siguientes:

a) El importe necesario para ajustar al tipo impositivo mínimo el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción, calculado de conformidad con el apartado 1 del artículo 22.

b) El importe del impuesto que se habría adeudado si las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción hubieran distribuido todas sus ganancias sujetas al régimen tributario de distribución admisible durante ese período impositivo.

3. Cuando se ejercite la opción a la que se refiere el apartado 1, se creará una cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución para cada período impositivo y por jurisdicción.

El importe del impuesto de presunta distribución calculado para un determinado período impositivo y por jurisdicción, integrará la cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución del período impositivo.

Al término de cada período impositivo, los saldos pendientes de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución, determinados en períodos impositivos anteriores, se reducirán, comenzando por la cuenta más antigua y hasta anularse, en el siguiente orden:

a) Por los impuestos pagados por las entidades constitutivas durante el período impositivo en relación con las distribuciones reales o presuntas.

b) Por un importe igual al producto de las pérdidas admisibles netas de una jurisdicción determinada por el tipo impositivo mínimo.

4. Todo importe residual de las pérdidas admisibles netas, tras aplicar la letra b) del apartado 3, multiplicado por el tipo impositivo mínimo, se trasladará a los períodos

impositivos siguientes y reducirá cualquier importe residual de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución que permanezca tras la aplicación del apartado 3.

5. El saldo pendiente, en su caso, de la cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución el último día del cuarto período impositivo posterior a aquel en el que se creó dicha cuenta, reducirá los impuestos cubiertos ajustados previamente determinados en dicho período impositivo. El tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario en dicho período impositivo se volverá a calcular en consonancia, de conformidad con el artículo 30.

6. Los impuestos que se paguen en el período impositivo en relación con distribuciones reales o presuntas no se incluirán en los impuestos cubiertos ajustados en la medida en que reduzcan una cuenta de recuperación del impuesto de presunta distribución de conformidad con los apartados anteriores.

7. Cuando una entidad constitutiva que hubiese ejercitado la opción a que se refiere el apartado 1 abandone el grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud o la mayoría de sus activos se transmitan a una persona que no sea una entidad constitutiva del mismo grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, o que no esté radicada en la misma jurisdicción, todo saldo pendiente de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución creadas en períodos impositivos anteriores se considerará una reducción de los impuestos cubiertos ajustados para cada uno de esos períodos impositivos, de conformidad con el artículo 30.

A fin de establecer el impuesto complementario adicional adeudado en la jurisdicción, el importe que resulte de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se multiplicará por el cociente que resulte de dividir las ganancias admisibles de la entidad constitutiva que abandone el grupo o que transmita la mayoría de sus activos a una persona que no sea una entidad constitutiva del mismo grupo entre las ganancias admisibles netas de la jurisdicción.

A tal efecto, las ganancias admisibles de la entidad constitutiva que abandone el grupo o que transmita la mayoría de sus activos a una persona que no sea una entidad constitutiva del mismo grupo se determinarán de conformidad con el título IV para cada período impositivo en el que exista un saldo pendiente de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución para la jurisdicción, en tanto que las ganancias admisibles netas para la jurisdicción se determinarán de conformidad con el apartado 3 del artículo 22, para cada período impositivo en el que exista un saldo pendiente de las cuentas de recuperación del impuesto de presunta distribución para la jurisdicción.

CAPÍTULO III

Entidades de inversión y entidades de inversión de seguros

Artículo 43. *Determinación del tipo impositivo efectivo y del Impuesto Complementario.*

1. A efectos de lo dispuesto en este artículo y en el siguiente, tendrá la consideración de «entidad de inversión de seguros» una entidad que se ajustaría a la definición de fondo de inversión establecida en el apartado 21 del artículo 5, o de instrumento de inversión inmobiliaria establecida en el apartado 30 del artículo 5, si no se hubiera establecido en relación con los pasivos derivados de un contrato de seguro o un seguro de renta y no perteneciera en su totalidad a una entidad sujeta a regulación en la jurisdicción en la que radique como compañía de seguros.

2. Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán cuando una de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de grupo nacional de gran magnitud:

a) Sea una entidad de inversión en los términos previstos en el apartado 9 del artículo 5 o sea una entidad de inversión de seguros.

b) No tenga la consideración de entidad fiscalmente transparente en los términos previstos en el apartado 18 del artículo 5.

c) No haya ejercitado la opción prevista en los artículos 44 y 45.

3. Para la entidad a la que se refiere el apartado 2, el tipo impositivo efectivo se calculará por separado del tipo impositivo efectivo de la jurisdicción en la que radique.

4. El tipo impositivo efectivo de la entidad a la que se refiere el apartado 2 será el cociente resultante de computar:

- a) En el numerador, los impuestos cubiertos ajustados de la entidad.
- b) En el denominador, las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

Cuando dos o más entidades de inversión o entidades de inversión de seguros estén radicadas en una jurisdicción, su tipo impositivo efectivo se calculará tomando en consideración los impuestos cubiertos ajustados de tales entidades, así como las ganancias o pérdidas admisibles de dichas entidades en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.

5. Los impuestos cubiertos ajustados de una entidad a la que se refiere el apartado 2 serán la suma de:

- a) Los impuestos cubiertos ajustados imputables a las ganancias admisibles de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud.
- b) Los impuestos cubiertos atribuidos a la entidad de conformidad con el artículo 20.

En ningún caso se incluirá como impuesto cubierto ajustado de la entidad a la que se refiere el apartado 2 un impuesto cubierto devengado por dicha entidad que fuese imputable a ganancias no incluidas en la parte atribuible al grupo multinacional o al grupo nacional de gran magnitud.

6. El Impuesto Complementario de la entidad a la que se refiere el apartado 2 será igual al producto del tipo de gravamen del Impuesto Complementario de la entidad por la diferencia entre las ganancias admisibles de la entidad en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud y la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica calculada para dicha entidad.

El tipo de gravamen del Impuesto Complementario de la entidad prevista en el apartado 2 será un importe positivo igual a la diferencia entre el tipo impositivo mínimo y el tipo impositivo efectivo de dicha entidad.

7. Cuando dos o más entidades de inversión o entidades de inversión de seguros estén radicadas en una jurisdicción, el tipo impositivo efectivo de dichas entidades se calculará tomando en consideración las ganancias admisibles de dichas entidades en la parte atribuible al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud, así como los importes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica de dichas entidades.

8. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de una entidad a la que se refiere este artículo se determinará de conformidad con el artículo 14.

Los costes salariales admisibles de los trabajadores que cumplan los requisitos previstos en esta ley foral y los activos materiales admisibles de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros, se reducirán en la proporción que resulte de dividir las ganancias admisibles de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros en la parte atribuible al grupo entre las ganancias admisibles totales de dicha entidad de inversión.

9. A efectos del presente artículo, las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad a la que se refiere el apartado 2 en la parte atribuible al grupo se determinarán de conformidad con el artículo 26, teniendo en cuenta únicamente las participaciones de quienes no hayan ejercitado las opciones previstas en los artículos 44 o 45.

Artículo 44. *Entidad de inversión o entidad de inversión de seguros fiscalmente transparente.*

1. Las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros podrán optar por considerar dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros como entidad transparente, en los términos previstos en este artículo.

Dicha opción podrá ejercitarse por la entidad constitutiva declarante, en las condiciones previstas en el artículo 49.

2. Una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros podrá ser considerada como entidad fiscalmente transparente, en los términos del apartado 18 del artículo 5, si se cumplen las siguientes condiciones:

a) Que la entidad constitutiva titular de la entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros esté sujeta a tributación, en la jurisdicción donde radique, por el valor razonable de sus participaciones o sometida a tributación con arreglo a un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de sus participaciones en la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros; y

b) Que el tipo impositivo al que esté sometido dicho titular, con respecto a dichas rentas, sea igual o superior al tipo impositivo mínimo.

3. Si una entidad constitutiva posee indirectamente una participación en una entidad de inversión o en una entidad de inversión de seguros a través de una participación directa en otra entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, se considerará sujeta a tributación por el valor razonable de sus participaciones en la entidad indirectamente participada o sujeta a tributación con arreglo a un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de dichas participaciones, si la entidad constitutiva está sujeta a tributación por el valor razonable de sus participaciones en la entidad directamente participada o sujeta a tributación con arreglo a un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de dichas participaciones.

4. Si se revoca la opción prevista en este artículo, cualquier ganancia o pérdida derivada de la enajenación de un activo o pasivo poseído por la entidad de inversión o por la entidad de inversión de seguros se determinará partiendo del valor razonable del activo o pasivo el primer día del período en que se produzca la revocación de la opción.

Artículo 45. *Régimen de distribución imponible.*

1. Las entidades constitutivas titulares de una entidad constitutiva que sea una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros podrán optar por aplicar un método de distribución imponible con respecto a su participación en la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, en los términos previstos en este artículo.

Dicha opción podrá ejercitarse por la entidad constitutiva declarante, en las condiciones previstas en el artículo 49.

2. Una entidad constitutiva titular de una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros podrá aplicar un método de distribución imponible con respecto a su participación en dicha entidad, siempre que:

a) La entidad constitutiva titular no sea, a su vez, una entidad de inversión o una entidad de inversión de seguros, y

b) Pueda esperarse razonablemente que la entidad constitutiva titular esté sujeta a tributación por las distribuciones de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros a un tipo impositivo igual o superior al tipo impositivo mínimo.

3. El método de distribución imponible a que se refiere este artículo supondrá que:

a) Las distribuciones y las presuntas distribuciones de las ganancias admisibles de una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros se incluyan en las ganancias admisibles de la entidad constitutiva titular a que se refiere el apartado 2, cuando esta haya recibido la distribución.

b) El importe de los impuestos cubiertos soportados por la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros que se corresponda con la deuda tributaria de la entidad constitutiva titular a que se refiere el apartado 2, derivada de la distribución de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, se incluya en las ganancias admisibles y en los impuestos cubiertos ajustados de la entidad constitutiva titular a que se refiere dicho apartado 2 que haya recibido la distribución.

c) Se considere como ganancias admisibles de la entidad de inversión, en el período impositivo, la parte de las ganancias admisibles netas no distribuidas de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, en los términos definidos en el apartado 4, correspondiente al porcentaje de participación que posea la entidad constitutiva titular a que

se refiere el apartado 2, siempre que dichas ganancias admisibles netas no distribuidas se hubieran producido en el tercer periodo previo al período impositivo.

El importe del producto de dichas ganancias admisibles por el tipo impositivo mínimo se considerará un impuesto complementario de la entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo en el período impositivo.

d) Las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad de inversión o de una entidad de inversión de seguros y los impuestos cubiertos ajustados atribuibles a dichas ganancias, en el período impositivo, se excluyan del cálculo del tipo impositivo efectivo de conformidad con el título VI y con el artículo 43, con excepción del importe de los impuestos cubiertos a que se refiere la letra b).

4. A efectos de lo dispuesto en el apartado 3, se entenderá por ganancias admisibles netas no distribuidas de una entidad de inversión o de una entidad de inversión de seguros las ganancias admisibles netas obtenidas en el tercer período previo al período impositivo, minoradas, hasta anularlas, en las siguientes cuantías:

a) Los impuestos cubiertos de la entidad de inversión o de la entidad de inversión de seguros;

b) Las distribuciones y las presuntas distribuciones realizadas en favor de aquellos titulares de las participaciones de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros, que no sean a su vez entidades de inversión o entidades de inversión de seguros, durante el período que comience el primer día del tercer periodo previo al período impositivo y que finalice el último día del período impositivo;

c) Las pérdidas admisibles surgidas durante el período que comience el primer día del tercer periodo previo al período impositivo y que finalice el último día del período impositivo; y

d) Cualquier importe de pérdidas admisibles surgidas durante el período que comience el primer día del tercer periodo previo al período impositivo y que finalice el último día del período impositivo que exceda de las ganancias admisibles netas no distribuidas de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros durante el período señalado, podrá ser trasladado a ejercicios posteriores.

5. No obstante lo previsto en el apartado 4, las ganancias admisibles netas no distribuidas de una entidad de inversión o entidad de inversión de seguros no se reducirán en los siguientes importes:

a) El importe de las distribuciones o presuntas distribuciones que ya hubiesen reducido las ganancias admisibles netas no distribuidas de dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros correspondientes a periodos anteriores, de conformidad con la letra b) del apartado 4.

b) El importe de las pérdidas admisibles que ya hayan reducido las ganancias admisibles netas no distribuidas de dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros en periodos anteriores, de conformidad con la letra c) del apartado 4.

6. A efectos del presente artículo, existirá presunta distribución cuando se transmita una participación directa o indirecta en la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros a una entidad que no pertenezca al grupo multinacional o grupo nacional de gran magnitud y el importe de la presunta distribución será igual a la parte de las ganancias admisibles netas no distribuidas que correspondan a dicha participación directa o indirecta en la fecha de transmisión, determinada con arreglo a lo dispuesto en este artículo.

7. Si se revoca la opción prevista en este artículo, la parte correspondiente a la entidad constitutiva titular a que se refiere el apartado 2 en las ganancias admisibles netas no distribuidas de la entidad de inversión o entidad de inversión de seguros que se hubiesen producido en los tres periodos previos al período impositivo en que se ejercita la revocación se considerarán, en el importe que corresponda al término del período impositivo anterior a aquel en que se ejercite la revocación, como ganancias admisibles de dicha entidad de inversión o entidad de inversión de seguros en el período impositivo en que se lleve a cabo la revocación. A efectos de esta ley foral, el importe del producto de dichas ganancias admisibles por el tipo impositivo mínimo se considerará un impuesto complementario de una entidad constitutiva con un nivel impositivo bajo en el período impositivo.

CAPÍTULO IV

Entidades constitutivas de propiedad minoritaria

Artículo 46. *Entidad constitutiva de propiedad minoritaria.*

1. A los efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «Entidad constitutiva de propiedad minoritaria»: aquella entidad constitutiva sobre la que la entidad matriz última tenga una participación, directa o indirecta, igual o inferior al 30 por ciento.

b) «Entidad matriz última de propiedad minoritaria»: aquella entidad constitutiva de propiedad minoritaria que posea, directa o indirectamente, una participación de control de otra entidad constitutiva de propiedad minoritaria. No tendrá tal consideración aquella sobre la que una entidad constitutiva de propiedad minoritaria tenga, directa o indirectamente, participaciones de control.

c) «Subgrupo de propiedad minoritaria»: una entidad matriz última de propiedad minoritaria y sus filiales de propiedad minoritaria.

d) «Filial de propiedad minoritaria»: aquella entidad constitutiva de propiedad minoritaria sobre la que una entidad matriz última de propiedad minoritaria posea, directa o indirectamente, las participaciones de control.

2. Las entidades que formen parte de un subgrupo de propiedad minoritaria calcularán el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario de la jurisdicción en la que radiquen, de conformidad con lo previsto en esta ley foral, con la especialidad de que cada subgrupo de propiedad minoritaria se tratará como si fuera un grupo multinacional o nacional de gran magnitud separado.

Los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias o pérdidas admisibles de los miembros de un subgrupo de propiedad minoritaria quedarán excluidos a efectos del cómputo del tipo impositivo efectivo del grupo y de las ganancias admisibles netas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud de conformidad con los apartados 1 a 3 del artículo 22.

3. La entidad constitutiva de propiedad minoritaria que no forme parte de un subgrupo de propiedad minoritaria calculará el tipo impositivo efectivo y el impuesto complementario de conformidad con lo dispuesto en la presente ley foral, con la especialidad de que los mencionados cálculos se realizarán individualmente para dicha entidad.

Los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias o pérdidas admisibles de la entidad constitutiva de propiedad minoritaria quedarán excluidos a efectos del cómputo del tipo impositivo efectivo del grupo y de las ganancias admisibles netas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud de conformidad con los apartados 1 a 3 del artículo 22.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación a aquella entidad constitutiva de propiedad minoritaria que sea una entidad de inversión.

TÍTULO XI

Obligaciones formales

CAPÍTULO I

Obligación de información y régimen sancionador

Artículo 47. *Obligación de información.*

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:

a) «Entidad local designada»: una entidad constitutiva de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud radicada en España que haya sido designada por las demás entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales o grupo nacional de gran magnitud radicadas en el mismo territorio para presentar en su nombre la declaración informativa sobre el impuesto complementario o las notificaciones de conformidad con el presente artículo;

b) «Acuerdo admisible de la autoridad competente»: un acuerdo o convenio bilateral o multilateral entre dos o más autoridades competentes que prevea el intercambio automático de declaraciones informativas anuales del Impuesto Complementario.

2. Deberá presentar una declaración informativa del Impuesto Complementario toda entidad constitutiva de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicada en territorio español.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, 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; o

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 periodo 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), 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 residencia de la entidad matriz última o de la entidad designada para presentar la declaración, en los términos que se determinen reglamentariamente.

4. La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario incluirá, entre otros, la siguiente información:

a) La identificación de las entidades constitutivas, con sus números de identificación fiscal y, en su caso, la jurisdicción en la que estén radicadas, así como su categorización con arreglo a las disposiciones de la presente ley foral.

b) Información sobre la estructura general del grupo, incluidas las participaciones de control, directas o indirectas, sobre las entidades constitutivas del grupo, así como información sobre las participaciones en entidades excluidas de la aplicación de las reglas del Impuesto Complementario y cualquier cambio en la configuración del grupo que se hubiera producido durante el periodo impositivo al que se refiere la declaración.

c) La necesaria para el cálculo de:

i) El tipo impositivo efectivo para cada jurisdicción y el Impuesto Complementario de cada entidad constitutiva.

ii) El Impuesto Complementario de un miembro de un grupo de un negocio conjunto.

iii) La atribución a cada jurisdicción del importe del impuesto complementario.

d) Un registro de las opciones ejercitadas de conformidad con la presente ley foral.

e) Cualesquiera otros datos que sean relevantes a los efectos del fin de la presente declaración.

5. No obstante lo dispuesto en el apartado 4, 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 a las normas de la presente ley foral, con arreglo al artículo 54, la entidad constitutiva o la entidad local designada presentará una declaración informativa sobre el Impuesto Complementario que contenga la siguiente información:

a) La necesaria para la aplicación de la letra c) del apartado 3 del artículo 6, y en particular:

i) La identificación de todas las entidades constitutivas en las que una entidad matriz parcialmente participada posea, directa o indirectamente, una participación en una entidad en cualquier momento del período impositivo y la estructura de dichas participaciones en la misma;

ii) La necesaria para calcular el tipo impositivo efectivo de las jurisdicciones en las que una entidad matriz parcialmente participada que posea participaciones en entidades constitutivas identificadas en el inciso i) y el impuesto complementario adeudado; y

iii) La pertinente a tal efecto de conformidad con los artículos 25, 26 y 27.

b) La necesaria para la aplicación del apartado 2 del artículo 28, con inclusión de:

i) La identificación de todas las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción de la entidad matriz última y la estructura de sus participaciones;

ii) La necesaria para calcular el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción de la entidad matriz última y el impuesto complementario adeudado de dicha entidad; y

iii) La necesaria para la atribución de dicho impuesto complementario aplicando la regla de beneficios insuficientemente gravados establecida en los artículos 28 y 29.

c) La información necesaria para la aplicación de un impuesto complementario nacional admisible por parte de cualquier jurisdicción que haya optado por aplicar dicho impuesto complementario.

6. La declaración informativa sobre el Impuesto Complementario se presentará ante la Administración tributaria, en los términos que se determinen reglamentariamente, hasta el último día del decimoquinto mes posterior al último día del período impositivo, sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria quinta.

Cualquier otra comunicación pertinente se presentará en los términos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 48. Régimen sancionador.

1. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa a que se refiere el artículo 47.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo.

La sanción y el límite máximo previstos en el párrafo anterior se reducirán a la mitad cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere la letra b) en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se

impondrá la sanción que resulte de la aplicación de esta letra respecto de lo declarado fuera de plazo.

b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa a que se refiere el artículo 47.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración con un límite máximo equivalente al 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, incluido el de las entidades excluidas, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última del período impositivo.

c) Las infracciones y sanciones reguladas en este apartado serán incompatibles con las establecidas en la letra a) del artículo 67 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

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

CAPÍTULO II

Ejercicio de las opciones

Artículo 49. *Ejercicio de las opciones.*

1. Las opciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 7, los apartados 2.b), 3, 6 y 9 del artículo 10, y los artículos 44 y 45, se aplicarán desde el período impositivo en el que se ejerciten y podrá renunciarse a las mismas una vez transcurridos cinco años desde el inicio de dicho período impositivo. La renuncia tendrá una duración mínima de cinco años contados desde el inicio del período impositivo en el que se produzca.

2. Las opciones a que se refieren el apartado 7 del artículo 10, el apartado 2 del artículo 14, la letra b) del apartado 1 del artículo 18, el apartado 1 del artículo 21, el apartado 1 del artículo 33 y el apartado 1 del artículo 42, se aplicarán desde el período impositivo en el que se ejerciten y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique el ejercicio de la renuncia a la misma.

3. La opción a que se refiere el apartado 5 del artículo 17 será irrevocable y se aplicará a partir del período impositivo en que se ejercite y en los sucesivos en los términos previstos en dicho precepto.

4. Las opciones señaladas en los tres apartados anteriores se ejercitarán por la entidad constitutiva declarante o por la entidad declarante designada en la declaración informativa del Impuesto Complementario prevista en el artículo 47 y les resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 96 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

Las opciones señaladas en los apartados 1 y 2 podrán ser objeto de renuncia por la entidad constitutiva declarante o por la entidad declarante designada en la declaración informativa del Impuesto Complementario prevista en el artículo 47 y les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 96.4 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

TÍTULO XII

Gestión del impuesto

Artículo 50. *Declaración tributaria.*

1. Los contribuyentes o, en su caso, los sustitutos del contribuyente obligados a ingresar el impuesto complementario en la Hacienda Foral de Navarra, deberán presentar la declaración tributaria por el Impuesto Complementario, en los términos establecidos reglamentariamente, en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoquinto mes

posterior a la conclusión del período impositivo, salvo que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria quinta.

La obligación de ingresar el impuesto en la Hacienda Foral de Navarra se determinará de conformidad con los criterios señalados en el artículo 27 bis.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

2. El sustituto del contribuyente podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Artículo 51. *Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.*

1. Los sujetos pasivos obligados a presentar la declaración tributaria, en los términos previstos en el artículo 50 o, en su caso, en la disposición transitoria quinta, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados reglamentariamente.

2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes declarados expresa e individualizadamente como Bienes de Interés Cultural al amparo de lo dispuesto en el Decreto Foral 217/1986, de 3 de octubre, de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de bienes incluidos en los Inventarios oficiales de bienes de Interés Histórico, Artístico y Cultural y de otros bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 del Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio.

Artículo 52. *Liquidación provisional.*

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

Artículo 53. *Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios.*

A los efectos de determinar la base imponible y demás elementos del Impuesto Complementario la Administración tributaria aplicará las normas contables previstas en el artículo 9 y demás normativa que resulte de aplicación.

TÍTULO XIII

Evaluación de la equivalencia

Artículo 54. *Evaluación de la equivalencia.*

1. El marco jurídico aplicado en el Derecho nacional de una tercera jurisdicción se considerará equivalente a una regla de inclusión de rentas admisible establecida en esta ley foral, y no se tratará como un régimen fiscal de las sociedades extranjeras controladas siempre que cumpla las siguientes condiciones:

a) Exige el cumplimiento de un conjunto de normas con arreglo a las cuales la entidad matriz última de un grupo multinacional calculará y pagará la parte que le sea atribuible del impuesto complementario con respecto a las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo del grupo multinacional.

b) Establece un tipo impositivo efectivo mínimo de, al menos, el 15 por ciento, por debajo del cual se considera que una entidad constitutiva tiene un nivel impositivo bajo.

c) A efectos del cálculo del tipo impositivo efectivo mínimo, solo permite la combinación de rentas de entidades radicadas en la misma jurisdicción.

d) A efectos del cálculo de un impuesto complementario con arreglo a la regla de inclusión de rentas admisible equivalente, establece una deducción para todo impuesto complementario pagado en aplicación de la regla de inclusión de rentas admisible y para todo impuesto complementario nacional admisible.

2. Serán de aplicación los procedimientos de notificación simplificada a que se refiere el artículo 55 de la Directiva (UE) 2022/2523 cuando hayan sido acordados de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo.

TÍTULO XIV

Orden jurisdiccional

Artículo 55. *Orden jurisdiccional.*

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta ley foral.

Disposición transitoria primera. *Tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuestos diferidos y de los activos transmitidos durante el periodo impositivo de transición.*

1. Se entenderá por periodo impositivo de transición el primer periodo impositivo en el que los contribuyentes a que se refiere el artículo 6 deban aplicar por primera vez lo previsto en esta ley foral en relación con cada jurisdicción.

Sin perjuicio de lo anterior, se entenderá por periodo impositivo de transición el primer periodo impositivo en el que, en la jurisdicción correspondiente, no resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria cuarta.

2. Para determinar el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción en el periodo impositivo de transición, así como el de cada uno de los periodos impositivos sucesivos, se tendrán en cuenta, a efectos de los impuestos cubiertos ajustados, el valor de todos los activos y pasivos por impuesto diferido, siempre que estuvieran registrados o desglosados en los estados financieros de las entidades constitutivas de la jurisdicción, existentes al inicio del periodo impositivo de transición.

Dicho valor será el menor entre aquel al que hayan sido consignados en los estados financieros a que se refiere el párrafo anterior y el que resulte de su cálculo aplicando el tipo impositivo mínimo.

El valor que resulte aplicando el tipo impositivo mínimo será el resultado de multiplicar dicho tipo por el cociente de los activos por impuesto diferido correspondientes a créditos fiscales pendientes de aplicación, registrados o desglosados en los estados financieros, entre el tipo nominal del impuesto al que fueron registrados que correspondan al periodo impositivo anterior al de transición.

Sin perjuicio de lo anterior, los activos por impuesto diferido contabilizados a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo podrán valorarse al tipo impositivo mínimo si el contribuyente puede demostrar que dicho activo es atribuible a una pérdida que hubiese sido admisible de acuerdo con lo dispuesto en esta ley foral.

No se tendrán en cuenta las variaciones que deriven de ajustes de valoración o del reconocimiento contable de un activo por impuesto diferido.

3. Los activos por impuesto diferido derivados de partidas que hubieran estado excluidas a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con lo dispuesto en el título IV, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo a que se refiere el apartado 2, cuando dichos activos se hayan generado en una transacción que haya tenido lugar con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 y hasta el inicio del periodo impositivo de transición.

4. En caso de transmisión de activos entre entidades constitutivas con posterioridad al 30 de noviembre de 2021 y antes del inicio del periodo impositivo de transición, el valor de los activos adquiridos, distintos de existencias, será el valor contable de los activos transmitidos que figuren en los estados financieros de la entidad transmitente, en el momento de la transmisión, determinándose los activos y pasivos por impuesto diferido sobre dicho valor.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el grupo multinacional o nacional de gran magnitud podrá tomar en consideración un activo por impuesto diferido asociado a la

renta derivada de la transmisión, siempre que sea posible acreditar que la entidad transmitente ha satisfecho un impuesto sobre la renta derivada de dicha transmisión.

El activo por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior no podrá superar el menor de los dos siguientes importes:

i) El valor que resulte de multiplicar el tipo impositivo mínimo por la diferencia entre el valor fiscal del activo determinado de conformidad con la legislación de la jurisdicción en la que esté radicada la entidad adquirente y el valor a que se refiere el apartado 4.

ii) El impuesto satisfecho por la entidad transmitente sobre la renta derivada de la transmisión incrementado, en su caso, por el importe del activo por impuesto diferido correspondiente a la pérdida que se habría tenido en cuenta por la entidad transmitente con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2, si la renta derivada de la transmisión no hubiera sido deducible en el cálculo de la renta imponible en el periodo impositivo en el que se produzca la transmisión.

El activo por impuesto diferido determinado con arreglo a lo dispuesto en este apartado se aplicará atendiendo a la depreciación registrada del activo correspondiente o, en su caso, cuando se transmita o se dé de baja. En todo caso, el reconocimiento de dicho activo por impuesto diferido no minorará el importe de los impuestos cubiertos ajustados de la entidad adquirente.

6. Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra e) del apartado 5 del artículo 18, los activos por impuesto diferido que se correspondan con créditos fiscales registrados o desglosados en los estados financieros de la entidad constitutiva preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, existentes al inicio del periodo impositivo de transición, se tendrán en cuenta a los efectos de determinar el tipo impositivo efectivo del periodo impositivo de transición y, en su caso, de los periodos impositivos siguientes.

7. Si el valor al que han sido consignados los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior ha sido calculado utilizando un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, el importe de dichos activos por impuesto diferido será el importe de los activos por impuesto diferido que figuren en los estados financieros consolidados de la entidad constitutiva.

8. Si el valor al que han sido consignados los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 6 ha sido calculado utilizando un tipo impositivo superior o igual al tipo impositivo mínimo, el importe de dichos activos por impuesto diferido será igual al resultado de multiplicar el tipo impositivo mínimo por el cociente de los activos por impuesto diferido correspondientes a créditos fiscales pendientes de aplicación, registrados o desglosados en los estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, entre el tipo nominal del impuesto al que fueron registrados que corresponda al periodo impositivo anterior al de transición.

Cuando en un periodo impositivo posterior al periodo impositivo de transición el tipo impositivo de una jurisdicción se modifique, se volverá a calcular el importe de los activos por impuesto diferido con arreglo a la fórmula determinada en el párrafo anterior, manteniendo el importe de los créditos fiscales que figuraban en los estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última al inicio del periodo impositivo en el que se ha producido la modificación del tipo impositivo. La variación del importe de los activos por impuesto diferido derivada del nuevo cálculo como consecuencia de la modificación del tipo impositivo no se incluirá en el importe total del ajuste por impuesto diferido en dicho periodo impositivo. Para determinar el ajuste por impuestos diferidos en el periodo impositivo en el que se ha efectuado el nuevo cálculo y en los siguientes, se partirá del importe del activo por impuesto diferido resultante del nuevo cálculo.

9. Como excepción a lo dispuesto en el apartado 4, cuando el grupo pueda acreditar que la entidad transmitente ha satisfecho un impuesto sobre la renta derivada de la transmisión de los activos mencionados en dicho apartado 4, que sea igual o superior al resultado de

multiplicar el tipo impositivo mínimo por la renta derivada de la transmisión, podrá aplicar lo previsto en el párrafo siguiente.

En tal caso, los activos adquiridos podrán valorarse por el valor contable registrado por la entidad adquirente en la fecha de adquisición que se haya determinado con arreglo a la norma de contabilidad financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros de la entidad adquirente, no resultando de aplicación lo dispuesto en el apartado 5.

Disposición transitoria segunda. *Porcentajes aplicables en relación con la exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica.*

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14, el porcentaje del 5 por ciento se sustituirá, para cada período impositivo que comience a partir del 31 de diciembre de los años naturales que constan en la siguiente tabla, por el porcentaje establecido para dicho año:

Año	Porcentaje (%)
2023	10
2024	9,8
2025	9,6
2026	9,4
2027	9,2
2028	9,0
2029	8,2
2030	7,4
2031	6,6
2032	5,8

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 14, el porcentaje del 5 por ciento se sustituirá, para cada período impositivo que comience a partir del 31 de diciembre en los años naturales que constan en la siguiente tabla, por el porcentaje establecido para cada año:

Año	Porcentaje (%)
2023	8
2024	7,8
2025	7,6
2026	7,4
2027	7,2
2028	7,0
2029	6,6
2030	6,2
2031	5,8
2032	5,4

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

1. El impuesto complementario nacional, a que se refiere el artículo 25, de la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español, y de la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español, cuando la matriz última sea una entidad excluida, será cero:

a) En los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional.

b) En los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación de la presente ley foral por primera vez.

2. El impuesto complementario secundario a que se refiere el artículo 29.2, de los contribuyentes a que se refiere el artículo 6.4, será cero en los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional de dicho grupo.

3. Se considerará que un grupo multinacional se encuentra en la fase inicial de su actividad internacional si, en un periodo impositivo, se cumplen las siguientes condiciones:

- a) Sus entidades constitutivas no radiquen en más de seis jurisdicciones distintas.
- b) La suma del valor neto contable de los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional ubicadas en jurisdicciones distintas de la jurisdicción de referencia no supera el importe de 50 millones de euros.

A efectos de lo dispuesto en este apartado se entenderá por «jurisdicción de referencia» aquella en la que el importe total del valor neto contable de todos los activos materiales de todas las entidades constitutivas del grupo multinacional radicadas en dicha jurisdicción, sea el más elevado en el periodo impositivo en el que el grupo multinacional entre por primera vez en el ámbito de aplicación de la presente ley foral.

4. El periodo de cinco años a que se refieren la letra a) del apartado 1. y el apartado 2 empezará a contar a partir del inicio del primer periodo impositivo en el que el grupo multinacional entre, por primera vez, en el ámbito de aplicación de la presente ley foral.

5. La entidad constitutiva declarante comunicará a la administración tributaria de la jurisdicción en la que radique el comienzo de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional.

Cuando la entidad constitutiva declarante a que se refiere el artículo 47 radique en territorio español, comunicará a la Administración tributaria española el comienzo de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional. Asimismo, la entidad constitutiva declarante de un grupo nacional de gran magnitud radicado en territorio español comunicará a la Administración tributaria española el comienzo del periodo de cinco años previsto en la letra b) del apartado 1.

La comunicación a que se refiere este apartado se presentará en la Hacienda Foral de Navarra de conformidad con los criterios señalados en el artículo 27 bis.4 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en los términos que se determinen reglamentariamente.

Disposición transitoria cuarta. *No exigibilidad del impuesto complementario de conformidad con la información país por país admisible.*

1. A efectos de lo establecido en esta disposición transitoria se entenderá por:

a) «Información país por país admisible»: una información país por país elaborada y presentada a la administración tributaria pertinente utilizando estados financieros aceptables. La información país por país es la referida en el Informe final de la Acción 13 del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios «Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país»; en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad; y en el artículo 30 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) «Estados financieros aceptables»:

i) Los estados financieros preparados conforme a la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última.

ii) Los estados financieros de cada entidad constitutiva siempre que estén elaborados de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada y la información contenida en tales estados financieros se haya registrado con arreglo a dicha norma contable y sea fiable.

iii) Los estados financieros de la entidad constitutiva que se utilizan para la preparación de la información país por país del grupo multinacional cuando dicha entidad no consolide bajo el método de integración global en los estados financieros consolidados de la entidad matriz únicamente por motivos de importancia relativa o materialidad.

c) «Período transitorio»: los periodos impositivos iniciados desde el 31 de diciembre de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2026.

d) «Tipo transitorio»:

15 por ciento para los periodos impositivos que se inicien en 2023 y 2024.

16 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2025.

17 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en 2026.

e) «Ingresos brutos del grupo»: el consignado en una información país por país admisible recibida por la Administración tributaria española para las jurisdicciones correspondientes.

f) «Resultado antes del impuesto sobre beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga»: importe del resultado antes del impuesto sobre beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga consignados en una información país por país admisible recibida por la Administración tributaria española para las jurisdicciones correspondientes.

g) «Impuestos cubiertos simplificados»: el gasto por impuesto sobre los beneficios empresariales registrado en los estados financieros de las entidades constitutivas de las jurisdicciones correspondientes, minorado en el importe de los impuestos que no tengan la consideración de impuestos cubiertos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 16, y en el gasto tributario relacionado con posiciones fiscales inciertas.

h) «Tipo impositivo efectivo simplificado»: el resultado de dividir el importe de los impuestos cubiertos simplificados entre los resultados antes del Impuesto sobre beneficios empresariales o del impuesto de naturaleza idéntica o análoga consignados en la información país por país admisible recibida por la Administración tributaria española para las jurisdicciones correspondientes.

2. El impuesto complementario regulado en esta ley foral será cero, durante el periodo transitorio a que se refiere esta disposición transitoria, para los contribuyentes que pertenezcan a un grupo multinacional que presente una información país por país admisible, recibida por la Administración tributaria española, en relación con aquellas jurisdicciones y periodos impositivos respecto de los que se cumpla uno de los tres requisitos siguientes:

a) El importe de los ingresos brutos del grupo y el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo para la jurisdicción, sea menor o igual a 10 millones de euros y a 1 millón de euros respectivamente.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales sea nulo o negativo.

A efectos de calcular el importe de los ingresos brutos del grupo a que se refiere esta letra se tendrán en cuenta los ingresos brutos de las entidades constitutivas mantenidas para la venta que radiquen en la jurisdicción.

b) El tipo impositivo efectivo simplificado de la jurisdicción para cada período impositivo del período transitorio sea igual o superior al tipo transitorio establecido para dicho período.

c) Los resultados antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo sean menores o iguales al importe que corresponda a la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica de tal jurisdicción determinada de acuerdo con lo dispuesto en esta ley foral.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales sea nulo o negativo.

3. Reglas especiales.

a) Lo establecido en el apartado 2 se aplicará a los negocios conjuntos y a sus filiales a que se refiere el artículo 38 como si fueran entidades constitutivas de un grupo multinacional separado, si bien a efectos de la determinación de las ganancias o pérdidas admisibles y de los ingresos brutos totales se partirá de lo registrado en los estados financieros aceptables.

b) Lo preceptuado en el apartado 2 no se aplicará a las entidades de inversión que se consideren residentes fiscales en una jurisdicción a efectos de la información país por país admisible, debiendo determinar su impuesto complementario de conformidad con lo previsto en esta ley foral, excepto que:

i) La entidad de inversión y todas las entidades constitutivas que sean partícipes de dicha entidad de inversión sean residentes en la misma jurisdicción;

ii) No se hayan ejercitado las opciones previstas en los artículos 44 y 45 en relación con dicha entidad de inversión.

Cuando, de conformidad con lo anterior, proceda aplicar lo preceptuado en el apartado 2, el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, los ingresos brutos y los impuestos cubiertos de la entidad de inversión deberán tomarse en consideración, exclusivamente, en la jurisdicción de los titulares directos de sus participaciones, en la proporción a dichas participaciones, con independencia de la jurisdicción en la que conste la entidad de inversión en la información país por país.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra b), una entidad de inversión incluye una entidad de inversión de seguros.

c) Lo establecido en el apartado 2 no será de aplicación respecto de la jurisdicción de residencia de las entidades matrices últimas cuando estas sean entidades transparentes que apliquen lo dispuesto en el artículo 40 o respecto de las entidades matrices últimas sujetas a un régimen de deducibilidad de dividendos que apliquen lo dispuesto en el artículo 41, salvo que estén participadas en su totalidad por personas admisibles.

Si una entidad matriz última aplica lo dispuesto en los artículos 40 o 41, el resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga se reducirá en la proporción que debe ser atribuida o distribuida a una persona admisible.

A efectos de lo previsto en esta letra c), se entenderá por personas admisibles las previstas en las letras a) y b) de los apartados 2 y 3 del artículo 40, cuando este sea de aplicación, y las previstas en las letras a), b) y c) del apartado 4 del artículo 41 cuando este sea de aplicación.

d) Una pérdida neta de valor razonable no realizada superior a 50 millones de euros en una jurisdicción se excluirá del resultado antes del impuesto que grave los beneficios empresariales o impuestos de naturaleza idéntica o análoga. A estos efectos, se entenderá por «pérdida neta de valor razonable no realizada» la suma de todas las pérdidas, reducidas por cualquier ganancia, que surjan de los cambios en el valor razonable de participaciones en otra entidad, salvo que se trate de participaciones no significativas.

4. Lo establecido en el apartado 2 no se aplicará en relación con las siguientes entidades constitutivas o grupos multinacionales:

a) Entidades constitutivas sin residencia.

b) Grupos multinacionales con múltiples entidades matrices, a que se refiere el artículo 39, cuando la información de los grupos combinados no esté incluida en una única información país por país admisible recibida por la Administración tributaria española.

c) Entidades constitutivas que radiquen en jurisdicciones respecto de las que se haya optado por la aplicación del régimen tributario de distribución admisible a que se refiere el artículo 42.

5. Si un grupo multinacional está dentro del ámbito de aplicación de esta ley foral y no aplica lo preceptuado en la presente disposición transitoria respecto de alguna de las jurisdicciones incluidas en la información país por país admisible en el periodo impositivo, no podrá aplicarlo en relación con dicha jurisdicción en un período impositivo posterior.

6. Lo establecido en esta disposición transitoria se aplicará a los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2027 y que finalicen antes del 1 de julio de 2028.

Disposición transitoria quinta. *Declaración informativa y declaración tributaria del Impuesto Complementario correspondientes al período impositivo de transición.*

1. No obstante lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 47, la declaración informativa sobre el impuesto complementario y las comunicaciones a que se refiere dicho artículo se presentarán ante la Administración tributaria hasta el último día del decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer 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.

2. La declaración tributaria a que se refiere el artículo 50 deberá presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión del primer 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.

Disposición transitoria sexta. *No exigibilidad temporal de la regla de beneficios insuficientemente gravados.*

Para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo no sea superior a doce meses, se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026, el importe del impuesto complementario que resultaría de aplicar la regla de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con el artículo 28, respecto de la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última, será cero, siempre y cuando la entidad matriz última haya estado sujeta a un impuesto que grave los beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento en cada uno de los periodos impositivos a los que resulte de aplicación la presente disposición.

Disposición final primera. *Modificación de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.*

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023, se añade un ordinal 3.º a la letra b) del apartado 1 del artículo 139 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria:

«3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario».

Disposición final segunda. *Modificación de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023, se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 23 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

«b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto Complementario. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización».

Disposición final tercera. *Incorporación de Derecho de la Unión Europea.*

Mediante esta ley foral se incorpora al Derecho español 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.

Disposición final cuarta. *Habilitación normativa.*

Se habilita al Gobierno de Navarra y a la persona titular del Departamento competente en materia tributaria a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta ley foral.

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

La presente ley foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Navarra» y tendrá efectos para los periodos 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 periodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2024, excepto para el supuesto regulado en el artículo 28.3 que tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

Yo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, promulgo, en nombre de S.M. el Rey, esta ley foral, ordeno su inmediata publicación en el «Boletín Oficial de

Navarra» y su remisión al «Boletín Oficial del Estado» y mando a los ciudadanos y a las autoridades que la cumplan y la hagan cumplir.

Pamplona, 22 de diciembre de 2025.—La Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, María Chivite Navascués.

Este documento es de carácter informativo y no tiene valor jurídico.