OCDE

Herramientas para la implementación del Impuesto Mínimo Global



Financiado por la Unión Europea

Herramientas para la implementación del Impuesto Mínimo Global



Este trabajo fue aprobado y desclasificado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 22 de abril de 2026.

Este proyecto ha sido financiado por la Unión Europea mediante el Instrumento de Apoyo Técnico y ha sido elaborado por la OCDE en colaboración con la Comisión Europea.

Tanto este documento, como cualquier dato y cualquier mapa que se incluya en él, se entenderán sin perjuicio alguno respecto al estatus o la soberanía de cualquier territorio, a la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni al nombre de cualquier territorio, ciudad o área.

Citar este contenido como:
OECD (2026), *Herramientas para la implementación del Impuesto Mínimo Global,* Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/e9508c6c-es.

Imágenes: © Shutterstock.

Las erratas de las publicaciones de la OCDE se encuentran en línea en https://www.oecd.org/en/publications/support/corrigenda.html.

© OCDE 2025

Atribución/Reconocimiento 4.0 Internacional (CC BY 4.0)

Este trabajo está disponible bajo la licencia Creative Commons Attribution/Reconocimiento 4.0 International. Al utilizar este trabajo, acepta estar sujeto a los términos de esta licencia (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Atribución – debe citar el trabajo.

Traducciones – debe citar la obra original, identificar cambios al original y agregar el siguiente texto: En caso de discrepancia entre la obra original y la traducción, solo se considerará válido el texto de la obra original.

Adaptaciones – debe citar el trabajo original y agregar el siguiente texto: Esta es una adaptación de un trabajo original de la OCDE. Las opiniones expresadas y los argumentos utilizados en esta adaptación no deben considerarse representativos de los puntos de vista oficiales de la OCDE o de sus Países miembros.

Material de terceros – la licencia no se aplica al material de terceros en la obra. Si utiliza dicho material, usted es responsable de obtener el permiso del tercero y de cualquier reclamación por infracción.

No debe utilizar el logotipo, la identidad visual o la imagen de portada de la OCDE sin permiso expreso ni sugerir que la OCDE respalda su uso del trabajo.

Cualquier disputa que surja bajo esta licencia se resolverá mediante arbitraje de conformidad con el Reglamento de Arbitraje de la Corte Permanente de Arbitraje (PCA) de 2012. El lugar del arbitraje será París (Francia). El número de árbitros será de uno.

Agradecimientos

Este proyecto ha sido financiado por la Unión Europea a través del Instrumento de Apoyo Técnico y ejecutado por la OCDE en cooperación con la Comisión Europea. También ha contado con apoyo financiero adicional procedente de otras fuentes.

Índice

Agradecimientos 3

Introducción 6

Módulo 1. Identificación de los grupos multinacionales sujetos al IMG y estimación de la recaudación 13

Principales observaciones sobre la identificación de los grupos multinacionales sujetos al IMG y la estimación de la recaudación 13
Introducción 13
1.1. Uso de los informes país por país para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción 15
1.2. Bases de datos comerciales 23
1.3. Otras fuentes de información para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG 28
1.4. Estimación de la recaudación derivada del impuesto complementario 32

Módulo 2 Implementación normativa 40

Introducción 40
2.1. Técnicas legislativas 42
2.2 Técnicas legislativas para la actualización de la legislación nacional 50
2.3. Mecanismos interpretativos 55

Módulo 3 Organización y planificación de la implementación del IMG 58

Introducción 58
3.1. Plan de implementación 58
3.2. Evaluación de las principales funciones de la administración tributaria y de la necesidad de introducir cambios 61

Módulo 4 Marco de procedimientos de cumplimiento 81

Introducción 81
4.1 Procedimientos de cumplimiento del IMG y buenas prácticas 82

Módulo 5 Intercambio de información 102

Introducción 102
5.1. Implementación jurídica del intercambio de información en virtud de las Reglas GloBE 103
5.2. Implementación operativa del intercambio de información de la declaración informativa GloBE 109

GRÁFICOS

Gráfico 1. Hoja de ruta para la implementación del IMG 12
Gráfico 2. Aplicación de filtros en el *OECD Data Explorer* para visualizar los datos agregados de los informes país por país 29
Gráfico 3. Estimación del número de grupos multinacionales sujetos al IMG por jurisdicción de la entidad matriz última a partir de datos agregados de los informes país por país 30
Gráfico 4. Cálculo del impuesto complementario conforme a las Reglas GloBE 33
Gráfico 5. Objetivos y canales de comunicación externa 72
Gráfico 6. Funcionalidades informáticas para la gestión del cumplimiento del IMG 73
Gráfico 7. Principales etapas de los procedimientos de cumplimiento del IMG 82

TABLAS

Tabla 1. La información sobre la estructura de propiedad disponible en Orbis es relativamente completa. 25
Tabla 2. Principales escenarios de disponibilidad de datos y fuentes de información recomendadas 34
Tabla 3. Comparación entre la incorporación por remisión dinámica y la incorporación por remisión estática. 46
Tabla 4. Descripción general de las principales funciones de la administración tributaria 61
Tabla 5. Aplicación del enfoque de difusión de la información a la sección general 113
Tabla 6. Aplicación del enfoque de difusión de la información a las secciones jurisdiccionales 113

Introducción

1. El Impuesto Mínimo Global (IMG), acordado en 2021 por el Marco Inclusivo sobre BEPS (en adelante, el «Marco Inclusivo»), consiste en un conjunto coordinado de reglas —**las Reglas Globales contra la Erosión de la Base Imponible (Reglas GloBE),**[1] **complementadas por Comentarios y Orientaciones Administrativas**—[2] concebidas para garantizar que las grandes empresas multinacionales (EMN) estén sujetas a un nivel mínimo de imposición en cada jurisdicción en la que operan. Cuando el nivel de imposición sea inferior al mínimo acordado, el impuesto complementario será recaudado bien por la propia jurisdicción de baja tributación, mediante el denominado Impuesto Complementario Mínimo Doméstico Calificado (QDMTT), o, cuando no resulte aplicable un QDMTT, por otra jurisdicción que implemente las reglas mediante la aplicación de alguna de las siguientes medidas:

a. una Regla de Inclusión de Rentas (RIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz respecto de las rentas insuficientemente gravadas de una entidad constitutiva; o

b. una Regla de Rentas Insuficientemente Gravadas (RRIG), que deniega deducciones o exige un ajuste equivalente en una jurisdicción en la que esté situada una filial, con el fin de generar un incremento equivalente de la carga tributaria soportada por el grupo multinacional.

2. Las reglas también incorporan una serie de regímenes de protección o «puertos seguros» que permiten reducir las cargas de cumplimiento mediante medidas de simplificación o mediante la consideración de un impuesto complementario nulo en una jurisdicción determinada para aquellos grupos multinacionales que cumplan los requisitos para acogerse al régimen de puerto seguro correspondiente. Las jurisdicciones que deciden adoptar estas reglas, ya sea total o parcialmente, las incorporan a su legislación interna y, al hacerlo, reconocen los puertos seguros y las reglas del IMG que tengan estatus calificado en otras jurisdicciones de conformidad con el orden de prelación acordado para las reglas.[3]

3. Hasta la fecha, más de sesenta jurisdicciones ya han implementado estas reglas y muchas otras están valorando su adopción o preparándose para implementarlas. Aunque los sistemas tributarios

[1] Para obtener más información sobre las Reglas GloBE, véase: https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html

[2] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/a551b351-en; https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance.

[3] Este orden de prelación implica que la aplicación de las reglas del IMG en una jurisdicción (por ejemplo, la RIR en la jurisdicción de una entidad matriz) queda sin efecto cuando existan reglas del IMG con estatus calificado aplicables en otra jurisdicción que tengan prioridad (por ejemplo, el puerto seguro del QDMTT en la jurisdicción de la entidad insuficientemente gravada). Para lograr este resultado, cada jurisdicción que implemente las reglas debe disponer de una base común y transparente que permita reconocer oportunamente las reglas con estatus calificado de otras jurisdicciones.

nacionales de las jurisdicciones que aplican estas reglas difieren entre sí, muchas de ellas se han enfrentado a desafíos similares al incorporar las normas del IMG a sus respectivos ordenamientos tributarios. La existencia de desafíos comunes pone de manifiesto las ventajas de adoptar enfoques comunes y coordinados. La primera vez que se abordaron de forma conjunta estos desafíos y oportunidades comunes fue en el marco de los trabajos del Foro sobre Administración Tributaria (FTA), a través del Programa Internacional para Grandes Empresas (LBIP), que reunió en Ámsterdam, en octubre de 2024, a las administraciones tributarias de los países participantes en el Marco Inclusivo para debatir cuestiones relacionadas con la implementación del IMG y su cumplimiento. La reunión estuvo abierta a todos los miembros del Marco Inclusivo y contó con la participación de cerca de setenta administraciones tributarias, así como de representantes del sector empresarial, del ámbito académico y de otros actores interesados. Los participantes en esta reunión destacaron la importancia de seguir fortaleciendo el diálogo y la colaboración en torno a enfoques de cumplimiento que permitan alcanzar los objetivos de política pública del IMG, reduciendo al mismo tiempo los costos y la complejidad asociados al cumplimiento para los contribuyentes y las administraciones tributarias.

4. Tras esta reunión, el Foro sobre Administración Tributaria respaldó la creación de un diálogo estructurado, a través del Programa Internacional para Grandes Empresas, con el fin de involucrar a los miembros del Marco Inclusivo y recabar aportaciones de actores externos (en adelante, el «**Diálogo de Ámsterdam**»). Aunque se invitó a todos los miembros del Marco Inclusivo a participar libremente en los debates, el diálogo se centró en tres ámbitos prioritarios de especial interés para las jurisdicciones que implementan las reglas: i) el cumplimiento en las fases iniciales; ii) la evaluación coordinada de riesgos, incluidos, cuando proceda, enfoques basados en sistemas; y iii) la prevención y resolución de controversias. Además, en los debates se puso de relieve la importancia de garantizar la seguridad jurídica en materia tributaria y una aplicación coherente de las normas, reduciendo al mismo tiempo las cargas de cumplimiento para ayudar a las jurisdicciones que están implementando el IMG. El Foro sobre Administración Tributaria acordó dar continuidad al Diálogo de Ámsterdam para avanzar en la consecución de estos objetivos y respaldó la elaboración de un marco común para el cumplimiento en las fases iniciales, así como el desarrollo de un marco coordinado de evaluación de riesgos que favorezca una implementación coherente, eficaz y basada en el riesgo.[4]

5. La presente publicación se centra en el primero de estos dos aspectos. Su objetivo es ayudar a las jurisdicciones que ya han implementado las reglas o que han decidido implementarlas a establecer un marco nacional de cumplimiento sólido y eficiente, entendido como el conjunto de reglas, procedimientos y prácticas que respaldan la recaudación y aplicación del impuesto complementario, incluidos los sistemas informáticos y los aspectos prácticos y organizativos asociados. Esta guía se nutre de la experiencia de las jurisdicciones que más han avanzado en la implementación de las reglas, incorpora las aportaciones del sector empresarial y de otros actores interesados, y trata de identificar buenas prácticas. Estas buenas prácticas tienen por objeto orientar a las jurisdicciones que implementan las reglas en el diseño de sus marcos administrativos, sin pretender establecer estándares. La presente publicación constituye un elemento importante de un enfoque más amplio destinado a consolidar las Reglas GloBE como un enfoque común. El concepto de enfoque común tiene por objeto garantizar que las jurisdicciones que opten por implementar las reglas lo hagan de manera coherente y coordinada, favoreciendo una aplicación uniforme de las reglas en las distintas jurisdicciones. Al mismo tiempo, estas buenas prácticas se han elaborado principalmente a partir de la experiencia de jurisdicciones que adoptaron tempranamente el

[4] Declaración de resultados de la sesión plenaria de 2025 del Foro sobre Administración Tributaria https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/events/2025/11/forum-on-tax-administration-2025-event/statement-of-outcomes-fta-plenary-meeting-2025.pdf.

IMG y pueden no ser plenamente trasladables a las circunstancias específicas de todas las jurisdicciones que implementan las reglas, en particular las de los países en desarrollo.[5]

6. Como parte de los esfuerzos más amplios encaminados a garantizar la coherencia y la coordinación en la aplicación de las Reglas GloBE entre las distintas jurisdicciones, el Marco Inclusivo acordó establecer un **proceso de revisión por pares**. Este proceso proporciona un marco común para evaluar y reconocer la condición de reglas «calificadas» de la RIR, la RRIG y/o el QDMTT (incluida la posibilidad de acogerse al puerto seguro del QDMTT), sobre la base de una revisión exhaustiva de la legislación y de un proceso continuo de seguimiento de cada jurisdicción que implemente el IMG.[6] Además, el Marco Inclusivo ha adoptado un mecanismo transitorio que permite el reconocimiento oportuno y provisional de la condición de «calificada» de la legislación de una jurisdicción que implemente el IMG. Este enfoque transitorio se basa en una autocertificación por parte de la jurisdicción que implementa las reglas, respaldada por una revisión general de su legislación nacional. Las jurisdicciones que superen este proceso pasan a figurar en el registro centralizado de jurisdicciones con estatus calificado. La OCDE mantiene y actualiza periódicamente este registro centralizado en su sitio web.[7] Un registro centralizado de reglas reconocidas como calificadas aporta seguridad jurídica a los grupos multinacionales, reduce el riesgo de doble imposición o de sobreimposición y permite disponer del tiempo necesario para completar el proceso de revisión legislativa.

7. Paralelamente, el Marco Inclusivo ha puesto en marcha diversas iniciativas destinadas a promover una aplicación coherente y coordinada de las reglas del IMG, en particular en lo que respecta a la recopilación y el intercambio de información de los contribuyentes. Entre las principales iniciativas figuran las siguientes:

- **Reglas comunes para la recopilación de información GloBE** a través de la declaración informativa GloBE (GIR).[8] Por defecto, las Reglas GloBE imponen a cada entidad constitutiva de un grupo multinacional comprendido en su ámbito de aplicación la obligación de presentar la

[5] La OCDE ha desarrollado un amplio programa de desarrollo de capacidades para ayudar a los países en desarrollo a comprender las Reglas GloBE, su interacción con los incentivos tributarios existentes y a analizar las opciones de política pública más adecuadas. Este programa forma parte de una iniciativa más amplia de apoyo en materia de fiscalidad internacional (véase https://www.oecd.org/en/topics/tax-and-development.html para consultar una descripción general de la labor de la OCDE en materia de fiscalidad y desarrollo). El Programa de Relaciones Globales de la OCDE en materia tributaria (https://www.oecd.org/en/about/programmes/global-relations-programme-on-taxation.html) ofrece formación multilateral, tanto presencial como virtual, así como seminarios web grabados y recursos de aprendizaje en línea a su propio ritmo sobre las Reglas GloBE. También puede obtenerse asistencia bilateral para la implementación de las Reglas GloBE a través de la iniciativa conjunta de la OCDE y el PNUD, Inspectores Fiscales sin Fronteras (IFSF) (https://www.tiwb.org). Con el fin de ayudar a los responsables de la formulación de la política tributaria y los funcionarios de las administraciones tributarias a evaluar la conveniencia de adoptar el IMG, incluidas las distintas opciones para su implementación, se publicó un manual específico sobre su implementación [véase OCDE (2023), *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar)*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, París, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf].

[6] La revisión legislativa determinará si la legislación de una jurisdicción que implemente el IMG produce resultados coherentes con los previstos por las Reglas GloBE. El seguimiento continuo permitirá verificar si las reglas se aplican y administran de forma coherente con las Reglas GloBE y si la jurisdicción que implementa el IMG no concede beneficios relacionados con dichas reglas. Los términos de referencia que servirán de base para estas revisiones se encuentran actualmente en fase de elaboración.

[7] Véase: https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html

[8] Tal como se establece en el artículo 8 de las Reglas Modelo publicadas en 2021.

declaración informativa GloBE ante la administración tributaria de la jurisdicción en la que esté situada. No obstante, esta obligación local de presentación queda sin efecto cuando la declaración informativa GloBE se presenta de forma centralizada en la jurisdicción de la entidad matriz última del grupo multinacional o de la entidad declarante designada, y la autoridad competente de dicha jurisdicción ha suscrito y tiene en vigor un acuerdo o instrumento bilateral o multilateral para intercambiar automáticamente la declaración informativa GloBE con la autoridad competente de la jurisdicción de otra entidad constitutiva.

- El **formulario normalizado de la declaración informativa GloBE**, publicado en julio de 2023 y actualizado en enero de 2025,[9] se ha diseñado para proporcionar a cada jurisdicción que implemente las reglas acceso a la información necesaria para realizar una adecuada evaluación de riesgos y verificar el cálculo de la obligación tributaria correspondiente al IMG de un grupo multinacional en una jurisdicción determinada. El formulario de la declaración informativa GloBE especifica todos los datos necesarios para verificar la exactitud de dicha obligación tributaria, así como normas específicas destinadas a garantizar que cada jurisdicción reciba únicamente las partes de la declaración informativa GloBE pertinentes para la aplicación de sus propias reglas del IMG, de conformidad con la estructura del grupo multinacional, el orden de prelación de las reglas y el enfoque acordado para la comunicación de la información.[10]
- El **Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio de información GloBE** (en adelante, «**Acuerdo Multilateral GloBE**») se publicó en enero de 2025.[11] El Acuerdo Multilateral GloBE establece un marco para la presentación centralizada de la declaración informativa GloBE ante una única administración tributaria y su posterior intercambio con otras administraciones tributarias. También establece las disposiciones concretas que regulan el intercambio automático, incluidas las garantías de confidencialidad y de protección de datos que deben respetarse.[12] La lista de jurisdicciones firmantes del Acuerdo Multilateral GloBE está disponible en el sitio web de la OCDE.[13] Como alternativa, las jurisdicciones también pueden celebrar un acuerdo bilateral entre autoridades competentes basado en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en un Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria, en un convenio tributario que contenga una disposición equivalente al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE o en cualquier otro acuerdo internacional que permita el intercambio automático de información.
- Para facilitar el intercambio automático de la declaración informativa GloBE entre administraciones tributarias, en enero de 2025 se publicaron el **Esquema XML de la declaración informativa**

[9] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/a05ec99a-en. Cabe señalar que el formulario normalizado de la declaración informativa GloBE podrá modificarse en el futuro para incorporar los cambios que acuerden los miembros del Marco Inclusivo.

[10] El enfoque acordado para la comunicación de la información garantiza que las jurisdicciones que implementan las reglas puedan recopilar o acceder a la información que necesiten en función de su situación específica respecto de cada grupo multinacional sujeto a las reglas en su jurisdicción.

[11] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information (January 2025)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, París, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral-competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf.

[12] El Acuerdo Multilateral GloBE se basa en el artículo 6 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante, la «Convención»).

[13] Puede consultarse el registro público de jurisdicciones firmantes en: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/gir-mcaa-signatories.pdf

GloBE y la guía de usuario correspondiente.[14] Este Esquema XML transforma el formulario normalizado de la declaración informativa GloBE en un esquema común basado en el lenguaje de marcado extensible (XML), lo que permite que la información se presente e intercambie en un formato informático único. Diseñado principalmente para facilitar el intercambio de la declaración informativa GloBE cuando esta se presenta de forma centralizada en la jurisdicción de la entidad matriz última o de la entidad declarante designada de un grupo multinacional, también está concebido para facilitar la presentación local de la declaración informativa GloBE.

- En julio de 2025 se publicó el **Esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE (incluidas las reglas comunes de validación)**,[15] con el fin de mejorar la calidad y la coherencia de los datos intercambiados mediante el Esquema XML de la declaración informativa GloBE. Dado que los datos transmitidos mediante el Esquema XML pueden contener errores, como los derivados de una preparación incorrecta de los archivos o de registros incompletos o inexactos, el esquema común XML de mensajes de estado constituye un modelo que permite a las administraciones tributarias comunicar dichos errores de forma estructurada a la administración tributaria remitente. También puede utilizarse para que una administración tributaria remita un mensaje de estado a las entidades constitutivas que presentan la declaración en su jurisdicción. Asimismo, incluye la lista de reglas acordadas para la validación de archivos y registros que deben verificarse con el fin de detectar errores en la presentación de la declaración informativa GloBE.

Estas iniciativas constituyen estándares acordados por el Marco Inclusivo que, en conjunto, conforman la base del enfoque común. La labor desarrollada en el marco del Diálogo de Ámsterdam no afecta a estos estándares. Su finalidad es, más bien, ayudar a las administraciones tributarias a aplicarlos de manera coherente y coordinada.

Herramientas para la implementación del Impuesto Mínimo Global

8. Una vez que una jurisdicción ha decidido adoptar total o parcialmente el IMG, los pasos posteriores necesarios para implementar las reglas nacionales y preparar su aplicación efectiva dependen de las circunstancias específicas de cada jurisdicción. Aunque el contenido de la implementación debe necesariamente adaptarse a las características y necesidades de cada jurisdicción, su desarrollo suele basarse en evaluaciones y metodologías comunes a varias jurisdicciones. Al mismo tiempo, la experiencia compartida en el marco del Diálogo de Ámsterdam pone de manifiesto que las administraciones tributarias se enfrentan a desafíos muy similares al integrar el IMG en sus marcos nacionales de cumplimiento y prepararse para los primeros plazos de presentación de declaraciones y de pago. Los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam pusieron de relieve el valor de elaborar orientaciones comunes y buenas prácticas para ayudar a las administraciones tributarias en este proceso. Estas orientaciones y buenas prácticas:

- se basan en la experiencia práctica de las jurisdicciones que adoptaron tempranamente el IMG;
- aclaran aspectos clave de la implementación del IMG para las administraciones tributarias, incluidos los calendarios y los principales hitos;
- ayudan a identificar y abordar desafíos comunes; y
- promueven la coherencia y la coordinación entre jurisdicciones mediante buenas prácticas, reduciendo así las cargas administrativas y de cumplimiento tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes.

[14] OCDE (2025), *GloBE Information Return (Pillar Two) XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/c594935a-en.

[15] OCDE (2025), *GloBE Information Return (Pillar Two) Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/449e3cc3-en.

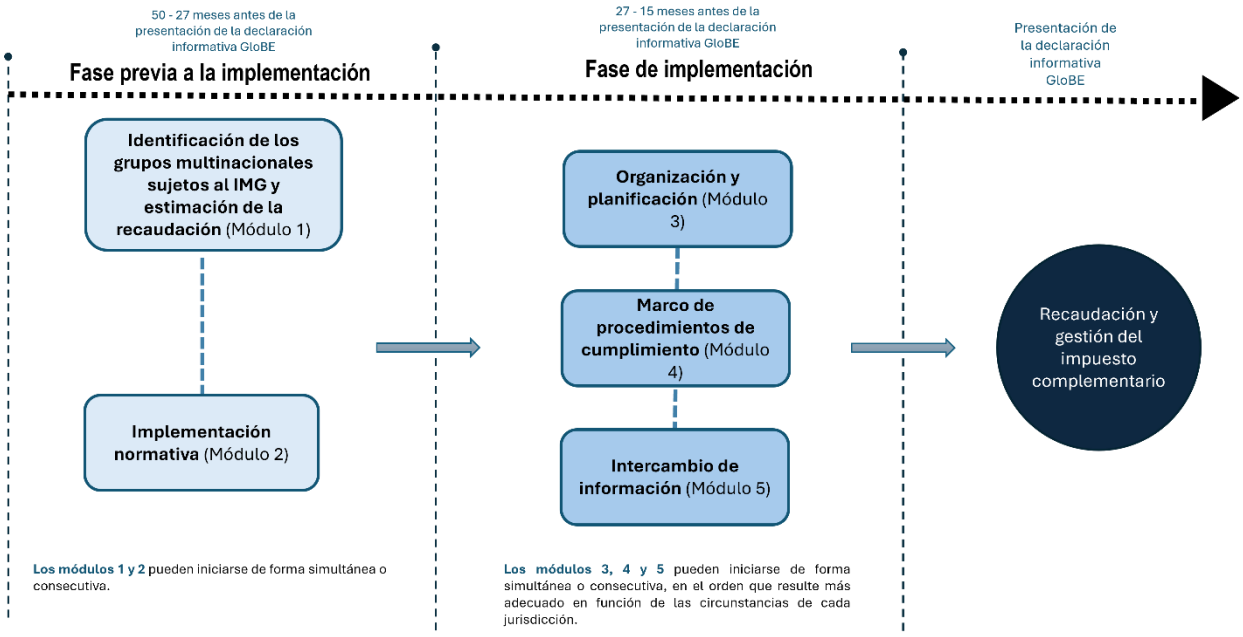
9. En respuesta a esta necesidad, la presente publicación se ha estructurado como una hoja de ruta que describe las principales etapas y actuaciones que las administraciones tributarias suelen llevar a cabo para implementar el IMG. Esta hoja de ruta pretende servir como modelo y guía práctica de referencia que las administraciones tributarias pueden adaptar a sus contextos jurídicos, administrativos y operativos específicos. Con el fin de facilitar los aspectos organizativos y aclarar posibles calendarios de ejecución, la hoja de ruta para la implementación del IMG se ha estructurado en torno a dos fases:

- **Fase previa a la implementación:** Una vez que una jurisdicción ha decidido adoptar total o parcialmente el IMG, el primer paso para la administración tributaria suele consistir en evaluar e identificar los cambios y nuevas capacidades necesarios para establecer un marco de cumplimiento sólido y eficiente antes de los primeros plazos de presentación y pago.[16] Se trata de un ejercicio de planificación que normalmente comprende:
  - una estimación del número de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación de las reglas y de la recaudación potencial (Módulo 1); y
  - un análisis de las implicaciones derivadas de la incorporación de las reglas del IMG a la legislación nacional, o de la forma en que se prevé llevarla a cabo (Módulo 2).
- **Fase de implementación:** Sobre la base de las decisiones adoptadas en relación con la implementación del IMG, el siguiente paso para la administración tributaria suele consistir en llevar a cabo las distintas actuaciones necesarias para que el marco de cumplimiento esté plenamente operativo antes de los primeros plazos de presentación de declaraciones y de pago. Por lo general, ello implica:
  - elaborar un plan de implementación del IMG que incluya un calendario, una estimación de costos, un presupuesto, cambios organizativos y en los sistemas informáticos, así como una estrategia de comunicación (Módulo 3);
  - diseñar y poner en funcionamiento procedimientos de cumplimiento que respalden la recaudación del impuesto complementario (Módulo 4); y
  - aprovechar las oportunidades que ofrece la cooperación internacional para obtener la información necesaria a fin de evaluar los riesgos asociados al impuesto complementario devengado, en particular mediante el intercambio automático de la declaración informativa GloBE (Módulo 5).

10. El objetivo de la presente publicación es ofrecer una descripción exhaustiva del proceso de implementación del IMG que habitualmente llevan a cabo las administraciones tributarias, desde la evaluación inicial de su impacto y la incorporación de las reglas al ordenamiento jurídico nacional hasta la recaudación y administración del impuesto complementario (véase el Gráfico 1).

[16] En algunas jurisdicciones, las administraciones tributarias también participan en el proceso legislativo que conduce a la incorporación de las reglas del IMG al ordenamiento interno. No obstante, esta función varía considerablemente entre jurisdicciones y, en algunos casos, es inexistente o muy limitada.

Gráfico 1. Hoja de ruta para la implementación del IMG



11. La presente publicación se estructura en módulos independientes, aunque complementarios, cada uno de ellos dedicado a una etapa específica del proceso de implementación. Este enfoque modular permite a las administraciones tributarias utilizar la publicación de la manera que mejor se adapte a sus circunstancias y necesidades, incluso recurriendo, cuando resulte oportuno, únicamente a determinados módulos de forma independiente.

12. Está dirigida principalmente a los responsables de la formulación de políticas tributarias y a los funcionarios de las administraciones tributarias, aunque también puede resultar de utilidad para otros actores que participan en la aplicación de las reglas del IMG. Si bien esta publicación se basa en las Reglas Modelo GloBE y en otros estándares acordados por el Marco Inclusivo, no interpreta ni modifica la aplicación o interpretación de dichos estándares. En consecuencia, las orientaciones que contiene únicamente deben utilizarse y aplicarse de manera compatible con ellos.

13. La presente publicación podrá actualizarse periódicamente para reflejar nuevos avances y conclusiones a medida que las jurisdicciones que implementan el IMG adquieran una mayor experiencia en la aplicación y el cumplimiento de las reglas. No abarca los trabajos actualmente en curso relativos a los enfoques de evaluación y verificación de riesgos ni a los mecanismos de coordinación para la resolución de posibles controversias.

Módulo 1. Identificación de los grupos multinacionales sujetos al IMG y estimación de la recaudación

Principales observaciones sobre la identificación de los grupos multinacionales sujetos al IMG y la estimación de la recaudación

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación incluye las siguientes observaciones clave sobre la identificación de los grupos multinacionales sujetos al IMG y la estimación de la recaudación derivada de su implementación:

- Los informes país por país constituyen la fuente de información más adecuada para estimar el número de contribuyentes comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG en las fases iniciales de su implementación, siempre que se respeten los requisitos relativos al uso apropiado de la información contenida en dichos informes establecidos en el Informe de la Acción 13 del Proyecto BEPS.
- No obstante, algunas jurisdicciones pueden optar por utilizar datos comerciales para validar la identificación de los grupos multinacionales sujetos al IMG realizada a partir de los informes país por país, o como fuente alternativa cuando no se disponga de datos procedentes de informes país por país.
- Si no se dispone ni de informes país por país ni de datos comerciales, otras alternativas para identificar los grupos multinacionales sujetos al IMG incluyen el uso de información ya disponible en la administración tributaria, los datos agregados de los informes país por país publicados por la OCDE o el establecimiento de un procedimiento de registro para dichos grupos.
- La información relativa a los grupos multinacionales identificados como sujetos al IMG puede utilizarse para estimar la recaudación del impuesto complementario en el marco de una evaluación del impacto económico.
- Los detalles sobre las principales etapas y ajustes metodológicos se publicarán próximamente en el documento de la OCDE y el Banco Mundial *Estimating QDMTT revenue using firm-level data: a practical guide*.

Introducción

14. Este módulo presenta consideraciones y recomendaciones para identificar los grupos multinacionales sujetos al IMG y estimar la recaudación derivada de este impuesto. Cuando una

jurisdicción incluya grupos íntegramente nacionales dentro del ámbito de aplicación de las normas del IMG, el contenido de este módulo también podrá utilizarse para identificar dichos grupos, con las adaptaciones oportunas (por ejemplo, un grupo íntegramente nacional no estará obligado a elaborar ni presentar un informe país por país).

15. Cuando una jurisdicción se encuentra en proceso de introducir el IMG, disponer de una estimación razonablemente precisa de los grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos a sus normas ofrece diversas ventajas. En primer lugar, el IMG requiere una infraestructura para la recepción y el tratamiento de las Declaraciones Informativas GloBE que debe diseñarse e implantarse, o adaptarse a partir de la ya existente. Otros módulos de esta publicación abordan distintos componentes de esta infraestructura, pero en todos ellos resulta esencial conocer el número aproximado de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación para garantizar que la administración tributaria esté preparada antes del primer plazo de presentación.

16. En segundo lugar, disponer de una visión general de los grupos multinacionales con mayor probabilidad de estar sujetos al IMG ayudará a la administración tributaria a comunicarse con las entidades comprendidas en el ámbito de aplicación para fomentar el conocimiento de sus obligaciones en relación con el IMG (por ejemplo, las obligaciones y plazos de presentación y pago) y de la forma de cumplirlas en la jurisdicción correspondiente (por ejemplo, los procedimientos para presentar la declaración informativa GloBE o efectuar las notificaciones necesarias cuando dicha declaración vaya a ser presentada por otro miembro del grupo en una jurisdicción diferente). Ello puede favorecer el cumplimiento voluntario de las normas al garantizar que las entidades constitutivas locales de un grupo multinacional comprendan cómo funcionará el IMG en su jurisdicción, así como al informar a dichas entidades que se espera la presentación de una declaración informativa GloBE cuando el grupo multinacional quede finalmente sujeto a las normas durante un determinado período.

17. En tercer lugar, disponer de una estimación de los grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos al IMG permite estimar la recaudación tributaria que podría obtenerse en virtud de este impuesto. La identificación de los grupos multinacionales y de las entidades que previsiblemente quedarán sujetos al IMG constituye una primera etapa para estimar la recaudación potencial derivada de este impuesto utilizando datos a nivel de entidad. Las etapas posteriores comprenden la estimación del volumen y la naturaleza de los beneficios insuficientemente gravados en una jurisdicción, la estimación de la recaudación potencial por impuesto complementario y el análisis de la medida en que esos resultados de baja tributación obedecen al uso de incentivos fiscales. La estimación de la recaudación potencial asociada al IMG puede ayudar a las jurisdicciones a evaluar sus posibles efectos sobre la economía y a considerar respuestas adecuadas de política pública.

18. No obstante, aunque todas estas razones justifican la necesidad de identificar qué grupos multinacionales probablemente estarán sujetos al IMG, los objetivos descritos pueden alcanzarse siempre que la administración tributaria disponga de una estimación razonablemente precisa de dichos grupos. Puede que no sea necesario determinar con precisión qué contribuyentes locales forman parte de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación de las reglas y cuáles no. Asimismo, puede haber determinados aspectos de dichas reglas (por ejemplo, los relativos a categorías específicas de entidades constitutivas de grupos multinacionales) respecto de los cuales una administración tributaria considere más eficiente y eficaz esperar a que se presenten las Declaraciones Informativas GloBE para evaluar el cumplimiento a la luz de la información adicional que estas proporcionan. Por tanto, la administración tributaria debe valorar el grado de precisión que necesita para alcanzar el objetivo perseguido y ponderarlo frente a la carga adicional que supondría elaborar una estimación muy detallada, tanto para la propia administración como para los grupos multinacionales, si estos tuvieran que asumir obligaciones adicionales de cumplimiento.

19. Tanto si una administración tributaria considera necesario identificar con detalle los grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos al IMG en su jurisdicción como si únicamente necesita

una estimación general de su número, puede recurrir a distintas fuentes de información para ello. En particular, cuando una administración tributaria tenga acceso a informes país por país elaborados y presentados de conformidad con la Acción 13 del Proyecto BEPS y/o a bases de datos comerciales fiables, como Orbis, estas fuentes pueden constituir una valiosa fuente de información, ya sea utilizadas de forma independiente o conjunta. Este módulo examina diversas formas de utilizar este tipo de información. No obstante, la disponibilidad de datos varía entre jurisdicciones y, cuando una administración tributaria no disponga de ninguna de estas fuentes, existen otras alternativas, como los datos agregados de los informes país por país, los estados financieros consolidados o los requisitos de registro previo a la presentación de declaraciones, que también pueden proporcionar estimaciones útiles.

20. La estimación de la recaudación potencial derivada del impuesto complementario no se aborda aquí en detalle, sino que será objeto de una próxima publicación conjunta de la OCDE y el Banco Mundial. Del mismo modo, este módulo no examina las actuaciones que las administraciones tributarias podrían llevar a cabo tras el plazo de presentación de la declaración informativa GloBE para detectar posibles casos de incumplimiento de las Reglas GloBE. Estas cuestiones se abordarán en futuros trabajos relativos al desarrollo de un marco de evaluación de riesgos para el IMG.

1.1. Uso de los informes país por país para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción

21. Hasta la fecha, los informes país por país han sido la fuente de datos utilizada con mayor frecuencia por las administraciones tributarias para estimar el número de grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos al IMG en su jurisdicción, así como para identificar grupos multinacionales concretos comprendidos en su ámbito de aplicación. En este apartado se analizan las ventajas de los informes país por país como fuente de información a tal efecto, así como algunas de las dificultades que plantea su utilización. Asimismo, se describen dos enfoques que una administración tributaria puede adoptar para utilizar los informes país por país, en función del nivel de detalle y precisión que se requiera.

1.1.1. Ventajas del uso de los informes país por país

22. Los informes país por país presentan diversas ventajas como fuente de información para estimar el número de grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos al IMG en una jurisdicción.

Similitudes entre los umbrales previstos en la Acción 13 del Proyecto BEPS y el Segundo Pilar

23. Tanto los informes país por país previstos en la Acción 13 del Proyecto BEPS como el IMG aplican un umbral de ingresos de 750 millones de euros. Aunque las diferencias en la aplicación de estos umbrales pueden implicar que el número de grupos multinacionales sujetos al IMG no coincida exactamente con el de los grupos obligados a presentar informes país por país (véase el apartado 1.1.2), en muchos casos puede asumirse razonablemente que, si un grupo multinacional está obligado a presentar informes país por país, también estará sujeto al IMG durante el mismo período, sin necesidad de realizar análisis adicionales. Esto resulta especialmente cierto cuando el umbral aplicable al grupo multinacional a efectos de los informes país por país está denominado en euros. Por consiguiente, utilizar los informes país por país para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG puede ser un ejercicio relativamente sencillo. A continuación se describen distintos enfoques para llevar a cabo este ejercicio, así como algunas excepciones en las que podrían requerirse análisis adicionales para obtener una estimación más precisa.

Información sobre la entidad matriz última y el período de declaración del grupo multinacional contenida en los informes país por país

24. Cuando, sobre la base de sus informes país por país, se considere probable que un grupo multinacional esté sujeto al IMG, dichos informes también proporcionarán información sobre la entidad matriz última del grupo, incluido el lugar de su residencia fiscal. Esta información puede resultar útil para que la administración tributaria de otra jurisdicción determine qué reglas del IMG podrían resultar aplicables en su jurisdicción. Por ejemplo, la RIR y la RRIG no resultarán aplicables en otras jurisdicciones cuando la entidad matriz última sea residente en una jurisdicción que aplique una RIR calificada o cuando el grupo multinacional pueda acogerse al puerto seguro *Side-by-Side* (SbS). Esta circunstancia puede verificarse fácilmente contrastando la jurisdicción de residencia de la entidad matriz última con la lista publicada de jurisdicciones que disponen de un régimen elegible. Por el contrario, cuando la entidad matriz última sea residente en una jurisdicción que no aplique una RIR calificada ni disponga de un régimen elegible a efectos del puerto seguro SbS, las entidades locales o los establecimientos permanentes del grupo multinacional situados en otra jurisdicción podrían quedar sujetos a la RIR o a la RRIG en dicha jurisdicción, siempre que se cumplan las condiciones para la aplicación de estas reglas. Todos los grupos multinacionales, incluidos aquellos sujetos a una RIR calificada o que pueden acogerse al puerto seguro SbS, siguen estando sujetos al QDMTT en todas las jurisdicciones que hayan adoptado un QDMTT y en las que desarrollen actividades.

25. El puerto seguro SbS establece un mecanismo para identificar los casos en los que un grupo multinacional tiene su sede en una jurisdicción cuyo sistema tributario impone requisitos mínimos de tributación respecto de las rentas obtenidas tanto en el territorio nacional como en el extranjero. El puerto seguro determina que no se apliquen la RIR ni la RRIG de una jurisdicción cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional está situada en una jurisdicción incluida en el registro centralizado por haber cumplido las condiciones exigidas para ser considerada un régimen admisible.

26. Los informes país por país también incluyen la fecha de cierre del ejercicio objeto de declaración de la entidad matriz última del grupo. Esta información puede resultar útil para determinar cuándo debe presentarse la declaración informativa GloBE de un grupo multinacional, ya que, conforme a las normas del IMG, el plazo de presentación está vinculado a la fecha de cierre del ejercicio de la entidad matriz última del grupo, que puede diferir de la fecha de cierre del ejercicio de las entidades situadas en la jurisdicción de la administración tributaria.

27. No obstante, es importante tener presente que toda esta información procede de informes país por país correspondientes a ejercicios anteriores y, por tanto, puede no reflejar plenamente la situación vigente (por ejemplo, si se han producido cambios posteriores en el grupo multinacional). Aun así, sigue siendo una fuente útil para fines de planificación por parte de la administración tributaria.

Información sobre las entidades constitutivas locales

28. Además de proporcionar información sobre la entidad matriz última del grupo, los informes país por país de los grupos multinacionales que probablemente estén sujetos al IMG también contienen información sobre sus entidades constitutivas en cada una de las jurisdicciones en las que operan. Esta información resulta útil para determinar qué entidades locales o establecimientos permanentes pueden estar sujetos al IMG en una jurisdicción determinada, es decir, en la jurisdicción de la administración tributaria que realiza el análisis.

Amplia disponibilidad de los informes país por país en numerosas jurisdicciones

29. La presentación de informes país por país ha sido ampliamente adoptada por los miembros del Marco Inclusivo. En abril de 2026, más de 120 miembros del Marco Inclusivo exigían la presentación de informes país por país y casi 90 estaban en condiciones de recibir, mediante intercambio automático de

información, informes país por país correspondientes a grupos multinacionales cuya entidad matriz última se encuentra en otra jurisdicción. Esto significa que prácticamente todos los grandes grupos multinacionales están sujetos a la obligación de presentar informes país por país y que dichos informes están disponibles para la mayoría de las jurisdicciones que actualmente se encuentran en proceso de implementar el IMG.

1.1.2. Limitaciones y desafíos del uso de los informes país por país

30. Aunque los informes país por país ofrecen numerosas ventajas como fuente de información para estimar qué grupos multinacionales estarán sujetos al IMG, también presentan una serie de limitaciones y desafíos, que se describen a continuación. La relevancia de estas limitaciones y desafíos variará en cada caso en función de la jurisdicción que utilice los datos y del perfil de los grupos multinacionales potencialmente sujetos al IMG en dicha jurisdicción.

Uso apropiado de los informes país por país

31. De conformidad con la Acción 13 del Proyecto BEPS, los informes país por país solo pueden utilizarse para realizar evaluaciones generales del riesgo en materia de precios de transferencia, para evaluar otros riesgos relacionados con BEPS y, cuando proceda, para fines de análisis económico y estadístico. Ello no limita la posibilidad de que una administración tributaria utilice los informes país por país para realizar análisis económicos destinados a estimar el número de grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos al IMG en su jurisdicción ni para efectuar una evaluación preliminar del riesgo que permita determinar si un grupo multinacional concreto podría estar sujeto al IMG durante un período determinado. No obstante, una administración tributaria no debe utilizar los datos de los informes país por país como prueba concluyente de que un grupo multinacional o una entidad constitutiva está sujeto al IMG, ni para exigir la presentación de una declaración informativa GloBE o el pago del impuesto complementario, ni para imponer sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones de presentación o de pago. Los futuros trabajos sobre un marco de evaluación de riesgos para el IMG examinarán las medidas que una administración tributaria puede adoptar para determinar si un grupo multinacional concreto debería haber presentado una declaración informativa GloBE cuando no se haya recibido ninguna declaración.

Diferencias en los umbrales expresados en monedas distintas del euro derivadas de las fluctuaciones de los tipos de cambio

32. Aunque la Acción 13 y el Segundo Pilar establecen un umbral común de 750 millones de euros, ambos estándares difieren en la forma en que las jurisdicciones que desean aplicar un umbral denominado en su moneda nacional u otra moneda pertinente determinan los umbrales expresados en monedas distintas del euro. En concreto, conforme a la Acción 13, un umbral expresado en una moneda distinta del euro debe ser equivalente a 750 millones de euros a enero de 2015. Por el contrario, en el marco del Segundo Pilar, los umbrales expresados en monedas distintas del euro deben recalcularse anualmente tomando como referencia el tipo de cambio correspondiente al mes de diciembre del año de que se trate.[17]

33. En la práctica, esto significa que el umbral aplicable a los informes país por país y el umbral aplicable al IMG probablemente diferirán cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional sea

[17] El apartado 19 de los Comentarios a las Reglas GloBE establece que, a efectos de aplicar los umbrales para la presentación de la declaración informativa GloBE, las jurisdicciones deben actualizar anualmente los umbrales denominados en monedas distintas del euro sobre la base del tipo de cambio medio del mes de diciembre, determinado a partir de los tipos de cambio de referencia publicados por el Banco Central Europeo (BCE). Cuando ello no sea posible, la jurisdicción deberá recalcular dichos umbrales utilizando el tipo de cambio medio del mes de diciembre publicado por su banco central.

residente en una jurisdicción que aplique umbrales expresados en monedas distintas del euro, y que la magnitud de esta diferencia podrá variar de un año a otro en función de la evolución de los tipos de cambio. En consecuencia, pueden darse situaciones en las que una moneda se haya depreciado frente al euro, de modo que determinados grupos multinacionales estén obligados a presentar un informe país por país sin estar sujetos al IMG. A la inversa, también puede ocurrir que una moneda se haya apreciado frente al euro, de modo que determinados grupos multinacionales que no están obligados a presentar un informe país por país sigan estando sujetos al IMG.

34. Una jurisdicción que utilice los informes país por país como fuente de información puede estimar la importancia de esta cuestión:

- identificando las jurisdicciones respecto de las cuales recibe (o recibía) el mayor número de informes país por país, incluida su propia jurisdicción; y
- cuando dichas jurisdicciones apliquen un umbral para los informes país por país expresado en una moneda distinta del euro, analizando la evolución de dicha moneda frente al euro desde enero de 2015.

35. Cuando una jurisdicción dispone de informes país por país, esta diferencia entre los umbrales aplicables a los informes país por país y al IMG expresados en monedas distintas del euro constituye probablemente la principal limitación para utilizar dicha información con el fin de estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG.

Impacto de las entidades excluidas

36. El artículo 1.5 de las Reglas Modelo excluye determinadas entidades del ámbito de aplicación del IMG. No obstante, el hecho de que una entidad constitutiva sea una entidad excluida no impide que otros miembros de su grupo multinacional estén sujetos al IMG, salvo que ellos también entren en la definición de entidad excluida. Por el contrario, la Acción 13 del Proyecto BEPS no contempla un tratamiento específico para las entidades excluidas ni contiene disposiciones equivalentes a efectos de los informes país por país. Esto significa que una entidad constitutiva que sea una entidad excluida a efectos del IMG seguirá figurando en un informe país por país, incluso cuando quede fuera del ámbito de aplicación de las Reglas GloBE.

37. La presencia de una entidad excluida en un grupo multinacional no debería afectar a la utilidad de los informes país por país para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción, salvo cuando la única entidad constitutiva presente en una determinada jurisdicción sea una entidad excluida. Sin embargo, el hecho de que un informe país por país no indique si la entidad matriz última o una entidad constitutiva es una entidad excluida puede inducir a una administración tributaria a concluir que un contribuyente de su jurisdicción podría estar sujeto al IMG cuando en realidad no lo está. Para evitarlo, puede ser necesario recurrir a información adicional que permita identificar posibles entidades excluidas. En la práctica, dado que el número de entidades excluidas suele ser reducido en la mayoría de las jurisdicciones, es poco probable que el hecho de que una administración tributaria no consiga identificarlas todas con antelación afecte de manera significativa al número de entidades constitutivas comprendidas en el ámbito de aplicación del IMG en una jurisdicción. Por consiguiente, puede resultar más eficiente y eficaz que la administración tributaria espere hasta después de los plazos pertinentes de presentación e intercambio de información para realizar, en caso necesario, una evaluación de riesgos destinada a detectar posibles incumplimientos.

Entidades matrices parcialmente participadas, entidades constitutivas con participación minoritaria y negocios conjuntos

38. El Segundo Pilar también incluye reglas específicas aplicables a otros tipos de entidades que no son filiales íntegramente participadas, a saber:

- las entidades matrices parcialmente participadas;
- las entidades constitutivas con participación minoritaria; y
- los negocios conjuntos (*joint ventures)*.

39. Las dos primeras están controladas por la entidad matriz última del grupo multinacional y, por tanto, se incluyen en los informes país por país elaborados de conformidad con la Acción 13. Sin embargo, dado que los informes país por país no contienen información sobre la estructura del grupo multinacional ni sobre los casos en que terceros mantienen participaciones en una entidad constitutiva, no es posible identificar una entidad matriz parcialmente participada o una entidad constitutiva con participación minoritaria basándose únicamente en la información contenida en dichos informes.

40. Ello no reduce la utilidad de los informes país por país para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción, aunque sí implica que se necesita información adicional para determinar si resultan aplicables las reglas específicas previstas para las entidades matrices parcialmente participadas y las entidades constitutivas con participación minoritaria. No obstante, esta determinación no es necesaria a efectos de estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG. Por consiguiente, es aconsejable que la administración tributaria espere a recibir la declaración informativa GloBE para realizar, en caso necesario, una evaluación de riesgos sobre la correcta aplicación de estas reglas.

41. Los negocios conjuntos son entidades participadas conjuntamente que no están controladas por la entidad matriz última de un grupo multinacional y, por tanto, no se consolidan en los estados financieros consolidados del grupo ni se incluyen en sus informes país por país. En consecuencia, los informes país por país no permiten a una administración tributaria identificar los negocios conjuntos sujetos al IMG. En el apartado 1.3 se examinan otras fuentes de información que pueden utilizarse con este fin.

Impacto de los informes país por país duplicados

42. Cuando se introdujeron por primera vez los informes país por país para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2016, varias jurisdicciones incorporaron disposiciones que permitían a entidades constitutivas que no eran la entidad matriz última de su grupo multinacional (entidades matrices sustitutas) presentar voluntariamente un informe país por país. Estos informes se intercambiaban con las administraciones tributarias de otras jurisdicciones en las que el grupo multinacional contaba con entidades constitutivas. Cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional era residente en una jurisdicción que no había introducido una obligación de presentación de informes país por país o no había celebrado acuerdos para el intercambio de dichos informes, la presentación por parte de una entidad matriz sustituta permitía al grupo multinacional evitar la obligación de presentar un informe país por país conforme a las reglas de «presentación local» en múltiples jurisdicciones.

43. A medida que más jurisdicciones han introducido obligaciones de presentación y acuerdos de intercambio, la necesidad de recurrir a las entidades matrices sustitutas se ha reducido significativamente. Sin embargo, algunos grupos multinacionales han seguido presentando informes país por país en dos o más jurisdicciones, cuyos informes son posteriormente intercambiados con las administraciones tributarias de otras jurisdicciones. Esto significa que existen casos en los que una administración tributaria recibe varias versiones del informe país por país de un mismo grupo multinacional procedentes de distintas jurisdicciones de presentación. También se han producido casos en los que un grupo multinacional ha presentado una versión actualizada de un informe país por país correspondiente a un ejercicio fiscal (por ejemplo, para corregir errores contenidos en el informe original), sin que dicha presentación haya sido identificada como una actualización de un informe ya existente en el momento de su presentación o intercambio. Ello también puede dar lugar a que una administración tributaria reciba dos versiones del informe país por país de un mismo grupo multinacional, esta vez con información diferente. En todos estos supuestos, la recepción de más de un informe país por país correspondiente al

mismo grupo multinacional puede dar lugar a una sobreestimación del número de grupos multinacionales identificados como sujetos al IMG. Este problema puede resolverse si la administración tributaria coteja los informes país por país con las entidades constitutivas locales y se asegura de excluir los informes duplicados a efectos de la estimación.

El umbral de minimis

44. El Segundo Pilar incorpora un umbral *de minimis* en virtud del cual las entidades constitutivas de un grupo multinacional situadas en una jurisdicción no están sujetas al IMG cuando el grupo multinacional presenta, respecto de esa jurisdicción:

- un promedio del volumen de negocios GloBE inferior a 10 millones de euros; y
- un promedio de la renta o pérdida GloBE inferior a 1 millón de euros o que arroje pérdidas,

calculados sobre la base del promedio de tres ejercicios.

45. La Acción 13 del Proyecto BEPS no contempla ningún umbral *de minimis* y establece expresamente que las entidades constitutivas no pueden excluirse de un informe país por país por motivos de tamaño o materialidad. Por consiguiente, todas las jurisdicciones en las que un grupo multinacional tenga entidades constitutivas figurarán en su informe país por país con independencia del nivel de ingresos o beneficios. No obstante, un informe país por país sí contiene información sobre los ingresos y los beneficios (o pérdidas) antes del impuesto sobre la renta de un grupo multinacional, calculados a nivel jurisdiccional. Por tanto, aunque un informe país por país no basta para determinar si un grupo multinacional cumple los requisitos para acogerse al umbral *de minimis* en una jurisdicción determinada durante un período concreto, puede contener información suficiente para indicar si es posible que reúna dichos requisitos o si, por el contrario, es poco probable que los reúna.

Números de identificación fiscal

46. De conformidad con la Acción 13 del Proyecto BEPS, un informe país por país debe incluir el número de identificación fiscal (NIF) de cada entidad constitutiva a la que se haya asignado un NIF en su jurisdicción de residencia o, en el caso de un establecimiento permanente, en la jurisdicción en la que esté situado. Esta información es importante porque permite a una administración tributaria vincular de forma fiable un informe país por país con las entidades constitutivas concretas que operan en su jurisdicción. Sin embargo, en la práctica, las administraciones tributarias han expresado una preocupación considerable por el hecho de que algunos grupos multinacionales no incluyan los NIF de determinadas entidades constitutivas, o incluso de ninguna de ellas, o consignen NIF incorrectos.

47. La ausencia de NIF o la inclusión de NIF incorrectos no debería impedir que una administración tributaria utilice los informes país por país para identificar los grupos multinacionales sujetos al IMG en su jurisdicción, aunque sí puede dificultar la identificación de entidades constitutivas concretas que puedan estar sujetas al IMG. La magnitud de esta dificultad parece variar entre jurisdicciones: mientras que algunas administraciones tributarias pueden vincular con relativa facilidad los informes país por país con los contribuyentes de su jurisdicción, otras encuentran mayores dificultades para hacerlo.

Acceso a los informes país por país

48. Como se ha señalado anteriormente, la mayoría de los miembros del Marco Inclusivo tienen acceso, mediante intercambio automático de información, a los informes país por país correspondientes a grupos multinacionales con sede en otra jurisdicción. No obstante, una minoría significativa de miembros del Marco Inclusivo, incluidos muchos países de ingresos bajos y medios, no dispone actualmente de acceso a esta información.

49. La necesidad de facilitar el acceso a los informes país por país a todos los miembros del Marco Inclusivo que lo consideren prioritario se identificó como una cuestión clave durante la reunión plenaria del Marco Inclusivo celebrada en Ciudad del Cabo en abril de 2025. Actualmente se están llevando a cabo trabajos para apoyar a los miembros en la obtención de acceso a dichos informes conforme al calendario definido por cada uno de ellos. Cuando una jurisdicción no dispone de acceso a los informes país por país, los apartados 1.2 y 1.3 de esta publicación examinan fuentes alternativas de información que pueden utilizarse para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción.

1.1.3. Elaboración de una estimación general del número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción

50. Cuando una administración tributaria decide utilizar los informes país por país para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG, existen diversas formas de proceder.

51. El enfoque más sencillo consiste en tomar como referencia el conjunto de grupos multinacionales que presentaron un informe país por país correspondiente a un ejercicio fiscal reciente y asumir que este coincide, en términos generales, con el conjunto de grupos multinacionales que estarán sujetos al IMG. Al seleccionar un ejercicio fiscal reciente, es importante que no sea tan reciente que el proceso de presentación e intercambio de informes país por país aún no haya concluido (incluyendo un margen para presentaciones e intercambios tardíos), ni tan antiguo que sea razonable esperar cambios significativos en el número de grupos multinacionales sujetos al IMG. Al utilizar datos de un ejercicio reciente, debe tenerse en cuenta que los grupos multinacionales con sede en muchas jurisdicciones pueden iniciar su ejercicio fiscal en cualquier fecha del año natural y que, por lo general, dichos ejercicios tienen una duración de doce meses. Además, aunque la jurisdicción cuya administración tributaria realiza la estimación pueda establecer un plazo de presentación más breve, en muchas jurisdicciones los informes país por país solo deben presentarse dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal (el plazo máximo permitido por la Acción 13) y se intercambian dentro de los quince meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal (el plazo máximo previsto en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio de informes país por país). Sobre la base de estos supuestos, si una administración tributaria realizara una estimación del número de grupos multinacionales sujetos al IMG a comienzos de 2026:

- la presentación de informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2025 aún no habría comenzado;
- la presentación e intercambio de informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2024 ya habría comenzado, pero todavía no habría concluido;
- la presentación e intercambio de informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2023 debería haber concluido, aunque aún podría haber algunas presentaciones o intercambios pendientes; y
- la presentación e intercambio de informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2022 y en años anteriores ya debería haber concluido.

52. En este ejemplo, una administración tributaria podría optar por basar su estimación en los informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2023. No obstante, la información facilitada por las administraciones tributarias indica que utilizar los informes correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2022 puede ofrecer una visión más completa. En última instancia, corresponde a cada administración tributaria decidir si resulta preferible utilizar datos de un ejercicio anterior, que probablemente sean más completos, o datos de un ejercicio más reciente, que probablemente reflejen mejor la situación actual.

53. Un grupo multinacional está sujeto al IMG cuando sus ingresos consolidados superan el umbral aplicable en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal objeto de

declaración. Por consiguiente, una estimación basada únicamente en los datos de informes país por país correspondientes a un único ejercicio difícilmente será completamente exacta. Aun así, si una administración tributaria únicamente necesita una estimación general del número probable de grupos multinacionales sujetos al IMG para sus fines actuales —por ejemplo, cuando el primer ejercicio fiscal al que resultará aplicable el IMG en la jurisdicción aún se sitúa en el futuro y, por tanto, el número de grupos afectados podría variar antes de que las reglas empiecen a aplicarse—, este enfoque simplificado puede ser suficiente.

1.1.4. Elaboración de una estimación más precisa del número de grupos multinacionales sujetos al IMG en una jurisdicción para un ejercicio determinado

54. Una diferencia importante entre los umbrales de ingresos previstos en la Acción 13 del Proyecto BEPS y los del Segundo Pilar radica en que la obligación de presentar informes país por país se determina en función de si los ingresos consolidados del grupo multinacional alcanzan el umbral aplicable en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior, mientras que la aplicación del IMG depende de que dicho umbral se haya superado en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales anteriores. Este enfoque atenúa el efecto de la volatilidad de los ingresos a la hora de determinar si un grupo multinacional está sujeto al IMG. No obstante, si una administración tributaria necesita una estimación más precisa del número de grupos multinacionales sujetos al IMG en un ejercicio determinado que la descrita en el apartado anterior, puede seguir utilizando los informes país por país para obtenerla.

55. Por ejemplo, si una administración tributaria realiza a comienzos de 2026 una estimación del número de grupos multinacionales que probablemente estarán sujetos al IMG en los ejercicios fiscales iniciados en 2024, podría seguir los pasos que se describen a continuación.

- La administración tributaria debería identificar el conjunto de grupos multinacionales que presentaron informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2021, 2022 y 2023. Ello proporcionará un buen indicador de los grupos multinacionales cuyos ingresos consolidados superaron el umbral aplicable en los ejercicios fiscales iniciados en 2020, 2021 y 2022, ya que el umbral para la presentación de informes país por país se determina en función de los ingresos consolidados del ejercicio fiscal inmediatamente anterior.
- Si un grupo multinacional presentó informes país por país correspondientes a dos de esos ejercicios fiscales (es decir, 2021 y 2022, 2021 y 2023, o 2022 y 2023), es probable que esté sujeto al IMG en el ejercicio fiscal iniciado en 2024.
- Si un grupo multinacional presentó un informe país por país correspondiente únicamente a uno de esos ejercicios fiscales (es decir, solo a 2021, 2022 o 2023), la administración tributaria puede recurrir a otra fuente de información, como los estados financieros consolidados publicados por el grupo, para comprobar si este superó el umbral de ingresos consolidados en el ejercicio fiscal iniciado en 2023. Los estados financieros consolidados correspondientes a 2023 suelen estar disponibles (por ejemplo, en el sitio web del grupo) antes de la presentación y el intercambio del informe país por país correspondiente al ejercicio fiscal iniciado en 2024. Si un grupo multinacional presentó un informe país por país correspondiente a 2021, 2022 o 2023 y, según sus estados financieros consolidados publicados, superó el umbral de ingresos consolidados en 2023, es probable que esté sujeto al IMG en el ejercicio fiscal iniciado en 2024.
- Asimismo, cuando un grupo multinacional haya presentado un informe país por país correspondiente a 2021 o 2022, pero no a 2023, la administración tributaria puede considerar oportuno consultar también los estados financieros consolidados del grupo correspondientes a 2022 para verificar si sus ingresos consolidados superaron el umbral aplicable. Ello se debe a que, aunque el plazo para la presentación y el intercambio de los informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2023 ya haya expirado, puede haberse producido algún retraso que explique que el informe aún no haya sido recibido por la

administración tributaria, especialmente cuando el ejercicio fiscal del grupo multinacional comienza en una fecha avanzada del año natural.

1.2. Bases de datos comerciales

56. Las administraciones tributarias pueden recurrir a fuentes de datos comerciales para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG. Estas estimaciones pueden complementar los análisis basados en los datos de los informes país por país o constituir la base de un enfoque independiente cuando no se dispone de dichos datos. Las bases de datos comerciales, entre ellas Orbis (Recuadro 1), Compustat, FactSet y otras fuentes similares, suelen proporcionar información sobre las estructuras de propiedad y los estados financieros que puede utilizarse para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG. Por lo general, estas bases de datos también contienen otra información que puede ser relevante. Por ejemplo, la información sobre la clasificación sectorial de los grupos puede facilitar la exclusión de determinadas categorías de entidades excluidas, como las organizaciones internacionales. En algunos casos, estos conjuntos de datos también incluyen números de identificación fiscal (NIF), lo que facilita la vinculación con las declaraciones del impuesto de sociedades (IS) o con los estados financieros.

57. No obstante, las bases de datos comerciales presentan una serie de limitaciones que deben tenerse en cuenta al estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG. En primer lugar, la precisión de la estimación puede verse limitada por la falta de información financiera o de información sobre los vínculos societarios, o por el hecho de que dicha información no esté actualizada. En segundo lugar, pueden existir diferencias entre los conceptos de propiedad utilizados en las Reglas GloBE y los empleados por la base de datos comercial utilizada. En particular, la definición de entidad matriz última contenida en las Reglas GloBE se basa en el concepto de control, mientras que las bases de datos comerciales pueden basarse exclusivamente en criterios de propiedad. En tercer lugar, aunque algunas bases de datos comerciales incluyen información sobre la forma jurídica de las entidades que puede utilizarse para identificar establecimientos permanentes o entidades excluidas, la disponibilidad de esta información suele ser incompleta.

Recuadro 1. Ejemplo de una base de datos comercial

La base de datos Orbis es un ejemplo de base de datos comercial utilizada por la OCDE y el Banco Mundial en sus trabajos de cooperación bilateral con distintos países sobre cuestiones relacionadas con el IMG. Se trata de una base de datos comercializada por Moody's Analytics – Bureau Van Dijk que contiene información sobre más de 620 millones de empresas de todo el mundo procedente de unas 170 fuentes de información diferentes.

Orbis puede utilizarse para identificar la estructura de los grupos empresariales y estimar los ingresos de las empresas incluidas en ella. La base de datos Orbis contiene información detallada sobre los vínculos societarios entre los propietarios últimos globales (*Global Ultimate Owners*, en adelante «GUO») y sus filiales, así como información financiera, tanto consolidada como individual. La información relativa a la propiedad de las entidades puede utilizarse para identificar probables entidades matrices últimas, mediante el concepto de GUO, y a sus filiales. **La cobertura de Orbis no es perfecta, especialmente en el caso de las filiales, para las que la información procede de estados financieros individuales, aunque también presenta limitaciones en relación con los vínculos societarios**. La cobertura de los datos financieros es especialmente amplia a nivel consolidado, mientras que los datos no consolidados son menos fiables. La cobertura también varía según la jurisdicción; por término medio, las filiales europeas están algo mejor representadas que las situadas en otras regiones. No obstante, la comparación entre el número de grupos multinacionales

sujetos al IMG y el número de grupos que presentan informes país por país en varias jurisdicciones de distintas regiones sugiere que la cobertura de los vínculos societarios es relativamente buena a escala mundial. Por tanto, la información de Orbis puede complementarse con datos procedentes de otras fuentes, como datos administrativos, para aumentar su fiabilidad.

El concepto de entidad matriz última previsto en las Reglas GloBE puede aproximarse al concepto de GUO utilizado en Orbis. Sin embargo, ambos conceptos pueden diferir, ya que el concepto de GUO se refiere únicamente a la titularidad, mientras que la definición de «entidad matriz última» se basa en el control. Conforme a las Reglas GloBE, una entidad matriz última es una entidad que: i) posee, directa o indirectamente, una participación de control en otra entidad; y ii) no está participada, directa o indirectamente, por otra entidad mediante una participación de control. Del mismo modo, las entidades constitutivas pueden aproximarse mediante la identificación de filiales. Sin embargo, determinados tipos de entidades, como los establecimientos permanentes o los fondos de inversión, no pueden identificarse fácilmente utilizando los datos de Orbis. La información relativa a la forma jurídica de las entidades puede utilizarse con este fin. Por ejemplo, un establecimiento permanente puede clasificarse normalmente como sucursal o sociedad extranjera, si bien la cobertura de esta información varía considerablemente entre jurisdicciones.

Puede accederse a los datos de Orbis de tres formas: a través de la plataforma en línea Orbis, mediante los archivos históricos de Orbis (o soluciones equivalentes) y a través de Wharton Research Data Services (WRDS), de la Wharton School de la Universidad de Pensilvania (KalemlÌ-Özcan, Sørensen, Villegas-Sanchez, Volosovych, & Yeşiltaş, 2024). Cada modalidad de acceso presenta diferencias en términos de costo, cobertura y consideraciones operativas. Aunque el acceso a través de los archivos históricos de Orbis proporciona el acceso más completo a los datos, lo más habitual es que las administraciones tributarias dispongan de acceso en línea a través del sitio web. El acceso en línea permite consultar y descargar datos financieros actuales e históricos, así como la información más reciente disponible sobre los vínculos societarios. Dado que los datos en línea se actualizan con frecuencia, ofrecen una visión más actualizada de la estructura de los grupos empresariales. Sin embargo, esta modalidad de acceso puede limitar la reproducibilidad de los análisis. Por el contrario, los archivos históricos («*flat files*») proporcionan información tal como estaba disponible al cierre de cada año de referencia. No obstante, estos archivos presentan limitaciones en términos de actualidad, ya que los datos suelen incorporar un desfase de uno o dos años. Por último, los datos obtenidos a través de WRDS abarcan únicamente empresas europeas (este subconjunto de datos de Orbis suele denominarse base de datos Amadeus) y presentan características generalmente similares a las de los datos descargados mediante la interfaz en línea.

Tabla 1. La información sobre la estructura de propiedad disponible en Orbis es relativamente completa.

La tabla siguiente ofrece un ejemplo de la información que puede estar disponible en Orbis para una muestra de países.

	Total # Firms	HQ in country		Subsidiaries					CbCR	
Country	(1) Firms	(2) Firms	(3) Scope	(4) Firms	(5) Rev >500 M	(6) Rev >750 M	(7) Scope	(8) >750 M - Groups	(9) Firms	(10) Groups
Albania	293147	79	0	5036	221	177	169	121	56	50
Colombia	4176803	436	13	10665	3403	3226	3171	1008	1926	887
Costa Rica	415281	135	1	1474	794	774	763	388	703	386
Dominican Republic	155716	65	2	1208	503	457	448	252	410	277
Ecuador	169088	40	2	11237	847	848	824	444	469	298
Eswatini	54707	20	0	395	162	147	143	84	106	54
Ethiopia	1448155	5	1	425	133	120	106	80	53	45
Greece	1047354	1075	20	8716	2644	2453	2392	680	1764	578
Guatemala	354048	32	0	1010	588	524	520	262	438	284
Honduras	1954	15	0	1138	304	300	295	158	216	175
Jamaica	288663	48	0	8707	187	152	151	102	117	89
Mexico	2906576	663	55	22153	11130	9937	9558	1997	11209	2093
Rwanda	51265	8	0	298	100	86	83	66	11	10
Senegal	14088	21	1	863	300	247	232	155	198	118
South Africa	3264746	1187	82	25629	10500	9238	8895	1223	6998	1111
Uganda	554171	27	0	608	247	229	225	142	163	86

Nota: La columna 1 muestra el número total de entidades registradas en Orbis para cada país. La columna 2 indica el número total de entidades identificadas como «GUO» (*Global Ultimate Owner*) de un grupo multinacional en cada país. La columna 3 indica cuántos de esos grupos probablemente están sujetos al IMG. La columna 4 muestra el número de filiales de grupos multinacionales (nacionales y extranjeros) en cada país. Las columnas 5 y 6 muestran el número de filiales pertenecientes a grupos multinacionales con ingresos superiores a 500 millones de euros o a 750 millones de euros, respectivamente. La columna 7 muestra el número de filiales pertenecientes a grupos multinacionales que probablemente están sujetos al IMG. La columna 8 muestra el número de grupos multinacionales que probablemente están sujetos al IMG en cada país. Las columnas 9 y 10 indican, a título informativo, el número de filiales y de grupos identificados a partir de los informes país por país.
Fuente: Bachas et al. (Effective Tax Rates, Firm Size and the Global Minimum Tax, 2025). Una participación de control es una participación en una entidad cuyo titular: a) está obligado a consolidar los activos […] de dicha entidad línea por línea de conformidad con una norma contable aceptable; o b) habría estado obligado a efectuar dicha consolidación […] si hubiera elaborado estados financieros consolidados.

58. En principio, pueden utilizarse distintos enfoques para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG a partir de bases de datos comerciales. Uno de estos enfoques[18] comprende tres etapas diferenciadas:

i. identificar, a escala mundial, los grupos multinacionales que probablemente estén sujetos al IMG;
ii. identificar las filiales de dichos grupos multinacionales que operan en una jurisdicción determinada; y
iii. fusionar ambos conjuntos de datos para elaborar la lista final de filiales sujetas al IMG en esa jurisdicción.

Los subapartados siguientes describen estas etapas de manera secuencial.

[18] Este es el enfoque adoptado por la OCDE y el Banco Mundial, en colaboración con varias jurisdicciones, para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG en el marco de una evaluación de su impacto económico basada en la base de datos Orbis.

Recuadro 2. Ejemplo de la evaluación del impacto económico realizada en Tailandia

Como parte de su proceso de toma de decisiones, Tailandia exigió la realización de una evaluación del impacto del IMG a nivel nacional. Con el fin de fundamentar el proceso legislativo, la administración tributaria tailandesa realizó una estimación del número de grupos multinacionales sujetos al IMG, así como una evaluación de impacto.

La administración tributaria tuvo acceso por primera vez en 2023 a datos intercambiados de los informes país por país correspondientes al ejercicio fiscal 2021 y procedentes de solo 40 jurisdicciones. Por ello, la estimación del número de grupos multinacionales sujetos al IMG se basó principalmente en la base de datos Orbis. La información financiera también se obtuvo de Orbis. Dado que no todos los grupos multinacionales tailandeses están obligados a elaborar estados financieros consolidados y que la cobertura de la información financiera no consolidada en Orbis es más limitada en los países en desarrollo, la administración tributaria señaló que este proceso podría no identificar algunas entidades comprendidas en el ámbito de aplicación del IMG.

Un segundo componente del análisis realizado por la administración tributaria se centró en los incentivos fiscales. Tras estimar la posible recaudación adicional derivada de la implementación del IMG, la administración tributaria analizó los principales incentivos fiscales disponibles en Tailandia para comprender mejor los factores que explicaban la existencia de beneficios insuficientemente gravados. Para ello, los datos de Orbis se combinaron con las declaraciones del impuesto de sociedades correspondientes a entidades que declaraban tasas impositivas efectivas bajas. En el caso de Tailandia, la disponibilidad de números de identificación fiscal (NIF) en Orbis permitió vincular la información de Orbis con los datos de las declaraciones tributarias. Este enfoque permitió a la administración tributaria determinar en qué medida las bajas tasas impositivas efectivas eran atribuibles a contribuyentes beneficiarios de incentivos fiscales, como las exenciones fiscales temporales (*tax holidays*).

La evaluación concluyó que la implementación del IMG generaría aumentos significativos de la recaudación en Tailandia. Tras esta evaluación y un proceso de consulta, Tailandia adoptó en enero de 2025 la legislación por la que se incorporan las Reglas GloBE a su ordenamiento jurídico.

Asimismo, se recurrió a expertos externos, bajo los auspicios del Banco Asiático de Desarrollo, para apoyar determinados aspectos del análisis de datos. La OCDE también proporcionó orientación y apoyo a esta evaluación de impacto en el marco de los programas piloto sobre la implementación del IMG.

1.2.1. Elaboración de una lista de entidades comprendidas en el ámbito de aplicación del IMG a escala mundial

59. Un primer paso adecuado al utilizar una base de datos comercial consiste en identificar todas las entidades cuyos ingresos superan el umbral previsto por el IMG. Con este fin, debe elaborarse un subconjunto de la base de datos comercial que incluya todas las entidades (entidades matrices últimas y filiales) que registren ingresos superiores a 750 millones de euros en al menos uno de los ejercicios objeto de análisis. Como enfoque práctico, las jurisdicciones pueden comenzar filtrando las entidades que disponen de estados financieros consolidados y aplicar posteriormente el umbral de ingresos del grupo. Esta secuencia permite acotar el universo analizado y dar prioridad a las entidades que son entidades matrices últimas o que ocupan posiciones relativamente altas en la cadena de propiedad. De este modo se garantiza que, si no se dispone de información financiera sobre una entidad matriz última, pero una de

sus filiales identificadas supera el umbral de ingresos, todo el grupo quede incluido entre los grupos multinacionales sujetos al IMG.

60. Una vez elaborada una base de datos que incluya todos los grupos con ingresos superiores a 750 millones de euros, pueden adoptarse medidas adicionales para depurar la lista. En particular, puede aplicarse la regla de delimitación del ámbito de aplicación de las Reglas GloBE, según la cual los ingresos del grupo deben superar el umbral en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales anteriores.[19] En esta fase también pueden aplicarse diversos procedimientos habituales de depuración y verificación de datos, como la eliminación de duplicados, la armonización de formatos o la identificación y corrección de valores atípicos.

1.2.2. Elaboración de una lista de filiales que operan en una jurisdicción

61. Como primer paso, pueden identificarse todas las entidades que operan en la jurisdicción objeto de análisis. En la práctica, esto puede hacerse utilizando la variable de localización de la base de datos para seleccionar la jurisdicción pertinente. A continuación, y con el fin de acotar el alcance de la búsqueda, esta debería limitarse a las entidades que sean filiales de grupos multinacionales. En esta fase deben mantenerse las filiales tanto de grupos multinacionales sujetos al IMG como de aquellos no sujetos al IMG. La base de datos resultante debería incluir información sobre la estructura de propiedad, en particular el nombre y el número de identificación de cada filial y de su entidad matriz última. La base de datos también puede incluir establecimientos permanentes. Sin embargo, la cobertura de este tipo de entidades suele ser limitada, incluso en jurisdicciones que, por lo demás, están bien representadas en las bases de datos comerciales, por lo que puede ser necesario recurrir a información adicional.

1.2.3. Elaboración de una lista de filiales sujetas al IMG en una jurisdicción

62. Para obtener la lista de filiales sujetas al IMG que operan en una jurisdicción determinada, deben combinarse los resultados obtenidos en los dos subapartados anteriores. Esta operación puede realizarse mediante programas de análisis estadístico. En la práctica, ello implica combinar la lista de grupos multinacionales sujetos al IMG a escala mundial con la lista de entidades que operan en la jurisdicción y seleccionar únicamente los registros que coincidan sobre la base de la información relativa a la estructura de propiedad. Por ejemplo, cuando se utilizan datos de Orbis, esta vinculación puede realizarse mediante el identificador único asignado por Bureau van Dijk (BvD ID) al GUO.

63. El conjunto de datos resultante debería incluir las filiales nacionales de grupos multinacionales que cumplen el umbral de ingresos. Esta lista puede vincularse con otras fuentes de información de las que disponga la administración tributaria, como las declaraciones del impuesto de sociedades, los estados financieros o los datos de los informes país por país. Cuando estén disponibles, los números de identificación fiscal (NIF) incluidos en las bases de datos comerciales pueden facilitar la vinculación con los registros administrativos. En ausencia de dichos identificadores, la vinculación puede realizarse utilizando la denominación de las empresas, siempre que se apliquen las comprobaciones de validación oportunas.

64. El análisis también puede incorporar la exclusión *de minimis*. Con arreglo a esta regla, las filiales de un grupo multinacional situadas en una jurisdicción quedan excluidas del cálculo del impuesto complementario cuando las operaciones del grupo en esa jurisdicción son limitadas. A estos efectos, se considera que un grupo multinacional tiene operaciones limitadas en una jurisdicción cuando: i) el promedio del volumen de negocios GloBE sea inferior a 10 millones de euros; y ii) el promedio de la renta o pérdida GloBE sea inferior a 1 millón de euros o arroje pérdidas, calculados sobre la base del promedio de tres ejercicios. Estas exclusiones se aplican a nivel jurisdiccional, es decir, a los ingresos GloBE totales

[19] Estas tareas pueden realizarse utilizando programas de análisis estadístico.

y a la renta GloBE total del grupo multinacional en esa jurisdicción. Cuando se cumplan ambas condiciones, la filial deberá excluirse de la base de datos. No obstante, dado que esta comprobación requiere información no consolidada, cuya cobertura suele ser más limitada, este paso probablemente requiera complementar la lista de filiales con información procedente de estados financieros o declaraciones tributarias, cuando dichas fuentes estén disponibles.

1.3. Otras fuentes de información para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG

65. Cuando una administración tributaria no dispone de acceso a los informes país por país ni a bases de datos comerciales fiables, puede recurrir a las siguientes fuentes alternativas de información para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG:

- los datos agregados de los informes país por país publicados por la OCDE;
- los datos o la información disponibles en la propia administración tributaria;
- los estados financieros consolidados; y
- los datos obtenidos a través de mecanismos de registro previo a la presentación de declaraciones.

66. Estas fuentes de información también pueden utilizarse para complementar los resultados de análisis basados en informes país por país o en bases de datos comerciales. No obstante, cuando se utilicen múltiples fuentes, es importante tener presente el riesgo de duplicidades que puedan conducir a una sobreestimación del número de grupos multinacionales sujetos al IMG. Por ello, será importante adoptar medidas para identificar y corregir dichas duplicidades o, como mínimo, reconocer su posible impacto en los resultados. Las jurisdicciones que se enfrenten a estas dificultades pueden considerar la posibilidad de solicitar apoyo a la OCDE o a otras organizaciones asociadas que prestan asistencia técnica en materia de tributación mínima (véase el Recuadro 4).

1.3.1. Datos agregados de los informes país por país publicados por la OCDE

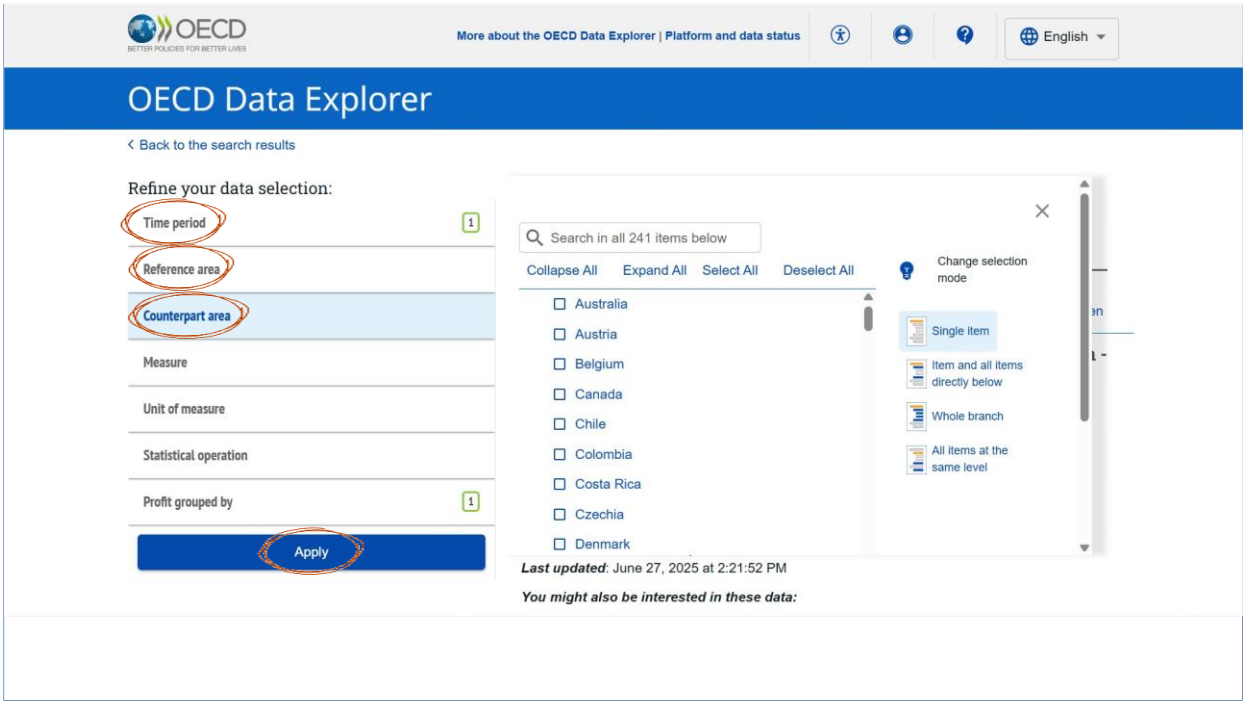
67. En el marco de la Acción 11 del Proyecto BEPS, la OCDE recopila cada año de los miembros del Marco Inclusivo datos anonimizados y agregados extraídos de los informes país por país presentados por grupos multinacionales en cada jurisdicción. Estos datos se publican como parte de la publicación anual *Corporate Tax Statistics*, lo que permite a las partes interesadas que no tienen acceso a los informes país por país realizar sus propios análisis. La versión más reciente de estos datos, publicada en julio de 2025, incluye información basada en los informes país por país correspondientes a ejercicios fiscales iniciados en 2021 y está disponible para todas las administraciones tributarias, incluidas aquellas que no han implementado la Acción 13.

68. Las administraciones tributarias pueden consultar los datos agregados de los informes país por país siguiendo los pasos siguientes:

- acceder a la herramienta *OECD Data Explorer* mediante el siguiente enlace,
- seleccionar la tabla de datos titulada *Country-by-country reporting (CbCR) - Aggregate totals by jurisdiction – Corporate Tax Statistics*,
- en la sección *«Refine your data selection»*:
- hacer clic en *«Time Period»* y seleccionar el año más reciente disponible;
- hacer clic en «*Reference Area*» y seleccionar «*Deselect All*»,
- hacer clic en «*Counterpart Area*» y seleccionar el nombre de su propia jurisdicción (asegurándose de que no haya ninguna otra jurisdicción seleccionada); y

- hacer clic en «*Apply*».[20]

Gráfico 1. Aplicación de filtros en el *OECD Data Explorer* para visualizar los datos agregados de los informes país por país

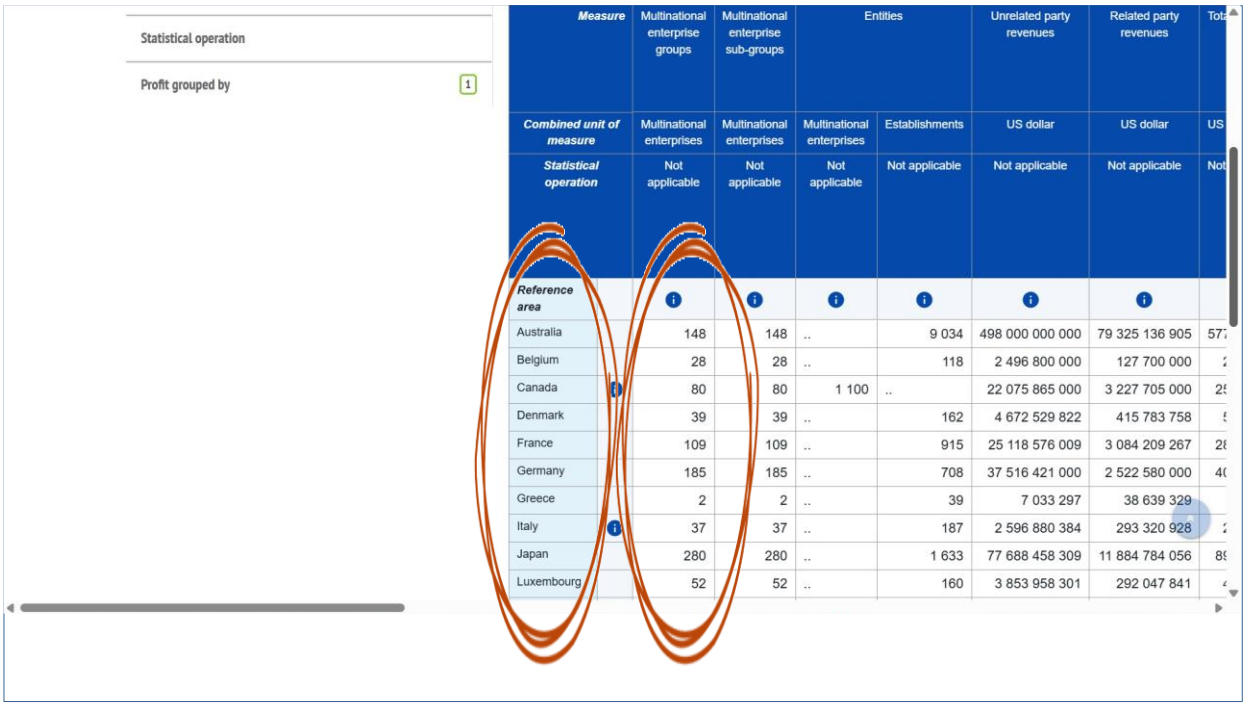


69. Una vez completada la búsqueda, se mostrará una tabla con datos agregados proporcionados por los miembros del Marco Inclusivo a partir de los informes país por país presentados por entidades matrices últimas residentes en su jurisdicción que incluyen una o más entidades constitutivas en la jurisdicción de la administración tributaria que realiza la consulta. Las dos primeras columnas de esta tabla mostrarán la *Reference Area* (es decir, el nombre de la jurisdicción en la que se presentó el informe país por país) y el número de grupos multinacionales que presentaron un informe país por país que incluye entidades constitutivas en la jurisdicción de la administración tributaria. Aunque muchos de los miembros del Marco Inclusivo que suministran datos agregados de los informes país por país incluyen información sobre la localización de las entidades constitutivas, no siempre es así. Algunos miembros proporcionan datos agregados por continente en lugar de por jurisdicción, o únicamente facilitan esta información para un número limitado de jurisdicciones. La información sobre el nivel de detalle proporcionado por cada miembro del Marco Inclusivo puede consultarse en la Tabla 7.2 de *Corporate Tax Statistics 2025*.[21] La administración tributaria que realiza la consulta puede agregar las cifras incluidas en esta columna para obtener una estimación general del número total de grupos multinacionales con entidades matrices últimas residentes en jurisdicciones que han proporcionado este nivel de detalle y que podrían estar sujetos al IMG en su jurisdicción, teniendo presente que esta estimación se basa en datos históricos con varios años de antigüedad. Este análisis también permite determinar cómo se distribuyen esos grupos multinacionales entre los distintos miembros del Marco Inclusivo que exigen la presentación de informes país por país y han aportado datos, en función de la jurisdicción de residencia de su entidad matriz última.

[20] Las preguntas frecuentes relativas a la herramienta *OECD Data Explorer*, así como un vídeo explicativo sobre su funcionamiento, pueden consultarse en el siguiente enlace.

[21] OCDE (2025), *Corporate Tax Statistics 2025*, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/6a915941-en.

Gráfico 2. Estimación del número de grupos multinacionales sujetos al IMG por jurisdicción de la entidad matriz última a partir de datos agregados de los informes país por país



Statistical operation

Profit grouped by 1

Measure	Multinational enterprise groups	Multinational enterprise sub-groups	Entities		Unrelated party revenues	Related party revenues	Tot
Combined unit of measure	Multinational enterprises	Multinational enterprises	Multinational enterprises	Establishments	US dollar	US dollar	US
Statistical operation	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not
Reference area							
Australia	148	148	..	9 034	498 000 000 000	79 325 136 905	57
Belgium	28	28	..	118	2 496 800 000	127 700 000	1
Canada	80	80	1 100	..	22 075 865 000	3 227 705 000	25
Denmark	39	39	..	162	4 672 529 822	415 783 758	5
France	109	109	..	915	25 118 576 009	3 084 209 267	28
Germany	185	185	..	708	37 516 421 000	2 522 580 000	40
Greece	2	2	..	39	7 033 297	38 639 329	
Italy	37	37	..	187	2 596 880 384	293 320 928	1
Japan	280	280	..	1 633	77 688 458 309	11 884 784 056	8
Luxembourg	52	52	..	160	3 853 958 301	292 047 841	4

70. Esta estimación del número potencial de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación, desglosada por jurisdicción de residencia de la entidad matriz última, puede ser suficiente para los fines de la administración tributaria que realiza el análisis. No obstante, si la administración tributaria desea profundizar en el análisis para comprender mejor qué grupos multinacionales probablemente estarán sujetos al IMG, puede comparar los resultados obtenidos con otra información de la que disponga la propia administración tributaria. Por ejemplo, si los datos agregados de los informes país por país indican que existen diez grupos multinacionales cuya entidad matriz última está situada en la Jurisdicción X y que han presentado informes país por país que incluyen entidades constitutivas locales, la administración tributaria podría utilizar la información de que dispone para determinar cuáles son los diez mayores grupos multinacionales de la Jurisdicción X con operaciones en su jurisdicción.

1.3.2. Datos o información disponibles en la administración tributaria

71. Las administraciones tributarias suelen disponer de grandes volúmenes de información sobre los contribuyentes del impuesto de sociedades, obtenida a través de las declaraciones tributarias, de la documentación presentada junto con ellas o en el marco de actuaciones como inspecciones fiscales, acuerdos previos de valoración o cualquier otra actuación de comprobación del cumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones los contribuyentes deben marcar una casilla en su declaración tributaria si forman parte de un gran grupo multinacional (según la definición prevista en la legislación tributaria nacional). La existencia y fiabilidad de esta información variará entre jurisdicciones en función de los requisitos aplicables y de su grado de cumplimiento. No obstante, puede constituir una herramienta muy útil para las administraciones tributarias que no tienen acceso a algunas de las demás fuentes de información descritas en este módulo.

1.3.3. Estados financieros consolidados

72. La mayoría de los grandes grupos multinacionales elaboran estados financieros consolidados anuales, que pueden obtenerse de forma independiente o como parte del informe anual sobre las actividades y operaciones del grupo. Cuando un grupo multinacional cotiza en bolsa, la publicación de estos estados financieros suele ser obligatoria. No obstante, muchos grandes grupos multinacionales de capital privado también los ponen a disposición del público para uso de medios de comunicación, analistas, entidades financiadoras e inversores. Estos estados financieros (o los extractos pertinentes) suelen estar disponibles a través del sitio web del mercado de valores correspondiente, del registro mercantil o de la cámara de comercio de una jurisdicción o, más habitualmente, en el sitio web del propio grupo multinacional. Además, pueden estar disponibles en un plazo de tres meses desde el cierre del ejercicio fiscal (o incluso antes), lo que supone una antelación considerable respecto de los informes país por país.

73. Al estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG, una administración tributaria puede recabar la opinión de los responsables de las actuaciones inspectoras y de otros funcionarios acerca de qué contribuyentes probablemente forman parte de grupos multinacionales que podrían estar sujetos al IMG y, posteriormente, utilizar los estados financieros consolidados de acceso público de esos grupos para confirmar si efectivamente es así. Como se ha explicado anteriormente en relación con el uso de los informes país por país, ello puede hacerse aplicando un enfoque simplificado, consistente en examinar los estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio fiscal más reciente del que se disponga de información, o bien un enfoque plurianual más detallado, consistente en comprobar si el grupo multinacional superó el umbral de ingresos consolidados del grupo en dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al período de referencia. Además, de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12), los grupos multinacionales que elaboran estados financieros consolidados conforme a las NIIF deben revelar si están sujetos al IMG durante un determinado período, así como el gasto por impuesto corriente asociado al IMG y otras informaciones específicas relativas al Pilar Dos.

Recuadro 3. Ejemplo del uso de datos por parte del Reino Unido para estimar el número de grupos multinacionales sujetos al IMG

El Reino Unido ofrece un ejemplo de cómo una jurisdicción ha utilizado diversas fuentes de información para estimar el número de grupos multinacionales que podrían estar sujetos al IMG.

- **Los datos de los informes país por país** se utilizaron para identificar grupos multinacionales cuyos ingresos consolidados superaban el umbral de 750 millones de euros en varios ejercicios fiscales anteriores a la introducción del IMG y que, por tanto, podrían estar sujetos al IMG en ejercicios fiscales iniciados en 2024. Los Customer Compliance Managers (CCM) de la unidad de Grandes Empresas de la Administración tributaria del Reino Unido (HM Revenue and Customs, HMRC) también participaron en este ejercicio con el fin de garantizar que se tuvieran en cuenta los posibles cambios en el perfil o la situación de los grupos multinacionales que pudieran afectar a su eventual sujeción al IMG.
- La Administración tributaria del Reino Unido también recurrió a la **información disponible en la administración tributaria** y a la experiencia de los funcionarios que trabajan con grupos multinacionales potencialmente sujetos al IMG, incluidos los CCM, para identificar grupos íntegramente nacionales (es decir, aquellos cuyas entidades constitutivas son todas residentes en el Reino Unido y que no tienen establecimientos permanentes en el extranjero) que podrían estar sujetos al IMG. Posteriormente, esta información se verificó utilizando las cifras de ingresos consolidados obtenidas de los **estados financieros consolidados publicados**.

- Los posibles negocios conjuntos que podrían estar sujetos al IMG se identificaron mediante **bases de datos comerciales**, identificando entidades participadas en un 50 % por un grupo multinacional o por un grupo nacional que, a su vez, probablemente estuviera sujeto al IMG.

1.3.4. Datos obtenidos a través de requisitos de registro

74. A efectos de prepararse para las primeras presentaciones de la declaración informativa GloBE y de estimar la recaudación derivada del IMG, por lo general no es necesario que una administración tributaria identifique de antemano a todos los grupos multinacionales y entidades constitutivas locales sujetos al IMG antes del primer plazo de presentación o notificación de la declaración informativa GloBE. No obstante, resulta útil disponer de una estimación del número de grupos que probablemente estarán sujetos al IMG y de una visión general de sus principales características. Cabe esperar que, para la mayoría de las administraciones tributarias, las fuentes de información descritas anteriormente en este apartado sean suficientes a estos efectos. Además, estas fuentes presentan la ventaja de que ya existen, por lo que su utilización no genera cargas adicionales ni para los grupos multinacionales ni para las administraciones tributarias, más allá de las condiciones necesarias para acceder a la información.

75. Cuando una administración tributaria no dispone de acceso a informes país por país ni a bases de datos comerciales fiables, y las demás fuentes alternativas de información descritas en este apartado no resultan suficientes, puede optar por establecer una obligación de registro para las entidades constitutivas locales pertenecientes a grupos multinacionales sujetos al IMG, una vez finalizado el primer ejercicio fiscal en el que estén sujetas al impuesto, pero antes de la fecha límite de presentación o notificación de la declaración informativa GloBE. Este mecanismo proporcionará a la administración tributaria información útil sobre los grupos multinacionales y las entidades constitutivas que estarán sujetos al IMG. No obstante, implica una carga adicional para la administración tributaria, que deberá establecer y gestionar el proceso de registro, así como para los grupos multinacionales, que deberán cumplir con dicho requisito. Dado que cualquier obligación de registro depende de la actuación de los propios grupos multinacionales, la exactitud e integridad de la información obtenida también dependerán de que los grupos multinacionales conozcan dicha obligación y la cumplan debidamente. La información sobre los requisitos de registro se amplía en el Módulo 4.

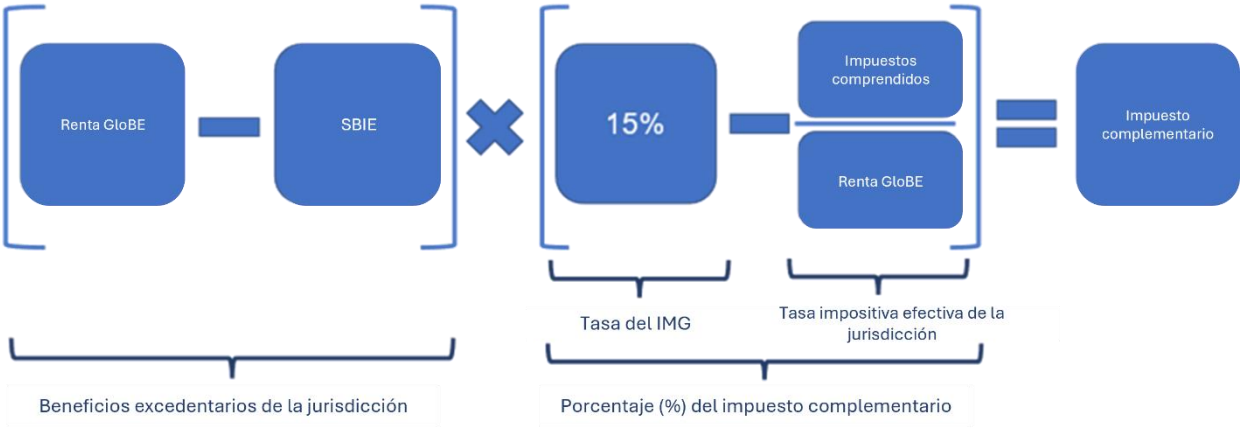
1.4. Estimación de la recaudación derivada del impuesto complementario

76. Este apartado ofrece una visión general de cómo las jurisdicciones pueden estimar, a partir de las fuentes de datos disponibles, las obligaciones tributarias derivadas del impuesto complementario a nivel de entidad constitutiva en el marco del IMG.[22] El cálculo GloBE se basa en tres elementos principales: la renta GloBE, los impuestos comprendidos y la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE). El Gráfico 4 ilustra cómo estos conceptos interactúan en el cálculo del impuesto complementario. En conjunto, estas variables determinan el importe del impuesto complementario devengado en una jurisdicción. La tasa impositiva efectiva de la jurisdicción se calcula como el cociente entre los impuestos comprendidos y la renta GloBE; mientras que el porcentaje aplicable del impuesto complementario equivale a la diferencia entre esta tasa impositiva efectiva y la tasa mínima del 15 % prevista por el IMG. Este porcentaje del impuesto complementario se aplica posteriormente a los beneficios excedentarios de

[22] Este apartado no aborda las consideraciones de política tributaria que pueden influir en la decisión de una jurisdicción de introducir o no alguno de los componentes de las normas del IMG. Estas cuestiones se analizan con mayor detalle en el *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar)*.

la jurisdicción, definidos como la renta GloBE una vez deducida la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE). Una próxima publicación conjunta de la OCDE y el Banco Mundial (OECD-World Bank, Forthcoming 2026)) presenta una metodología detallada para estimar la recaudación derivada de los QDMTT, incluida la evaluación del impacto del tratamiento de los distintos tipos de incentivos fiscales.

Gráfico 3. Cálculo del impuesto complementario conforme a las Reglas GloBE



Recuadro 4. Asistencia de las organizaciones internacionales para estimar la recaudación derivada del IMG

La OCDE ha prestado asistencia a las jurisdicciones que desean estimar la recaudación derivada del IMG. Asimismo, se han puesto a disposición de todas las jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo estimaciones de recaudación basadas en datos anonimizados y agregados procedentes de los informes país por país.

La asistencia bilateral puede prestarse de diversas formas, entre ellas:

1. proporcionar asesoramiento técnico a las administraciones tributarias, por ejemplo sobre la interacción entre el IMG y los incentivos fiscales existentes;
2. compartir *scripts* para programas de análisis estadístico en distintos lenguajes de programación, con el fin de facilitar el cálculo de las tasas impositivas efectivas de la jurisdicción y de las obligaciones correspondientes al impuesto complementario;
3. apoyar a las administraciones tributarias en el análisis de microdatos anonimizados procedentes de declaraciones tributarias o estados financieros facilitados por las jurisdicciones con carácter confidencial. Cuando la disponibilidad de datos lo permite, este apoyo también puede incluir el análisis del uso de incentivos fiscales.

Otras organizaciones internacionales también han prestado apoyo a las jurisdicciones para evaluar los efectos del IMG. Por ejemplo, el Banco Mundial ha colaborado con varias jurisdicciones interesadas en estimar el posible impacto del IMG sobre la recaudación tributaria (Bachas, Brockmeyer, Dom, & Semelet, 2025), al igual que el Fondo Monetario Internacional (FMI). El Instituto Internacional para el Desarrollo Sostenible (IISD) también ha trabajado con diversas jurisdicciones para evaluar cómo el IMG podría afectar a los incentivos fiscales.

1.4.1. Enfoques basados en datos y sus limitaciones

77. El enfoque más preciso para estimar el posible incremento de la recaudación derivado de la introducción de un QDMTT se basa en datos a nivel de entidad sobre la estructura de propiedad, los ingresos, los impuestos comprendidos, los activos tangibles y los costos salariales. Una vez identificadas las entidades sujetas al IMG en una jurisdicción conforme al procedimiento descrito en los apartados anteriores, pueden introducirse determinados ajustes en los datos para que la estimación refleje con mayor precisión las Reglas GloBE. Asimismo, se recomienda recopilar datos correspondientes, al menos, a tres ejercicios para obtener estimaciones más precisas. La aplicación de la exclusión *de minimis* se basa en un promedio de tres años, aunque, por lo general, es preferible disponer de datos correspondientes a un mayor número de años.

78. La Tabla 2 presenta, de forma simplificada, distintos escenarios de disponibilidad de datos. Los datos necesarios para el análisis suelen obtenerse a partir de estados financieros, declaraciones tributarias e información procedente de los informes país por país (Escenario 1). No obstante, la disponibilidad y el grado de exhaustividad de estos conjuntos de datos pueden variar entre jurisdicciones. Por ello, la tabla presenta distintos escenarios, que van desde una amplia disponibilidad de datos (escenario 1) hasta una disponibilidad limitada (escenario 5).[23]

Tabla 2. Principales escenarios de disponibilidad de datos y fuentes de información recomendadas

	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	ESCENARIO 3	ESCENARIO 4	ESCENARIO 5
	Fuentes de información disponibles				
Estados financieros	Sí(2)	Sí(2)	No	Sí(4)	No
Declaraciones tributarias	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Informes país por país	Sí	No	Sí	No	No

[23] A falta de declaraciones tributarias, estados financieros o datos procedentes de los informes país por país, las jurisdicciones pueden considerar la posibilidad de utilizar estimaciones específicas para cada jurisdicción de la recaudación derivada del QDMTT basadas en datos agregados de acceso público, que la OCDE facilita previa solicitud. Estas estimaciones se han facilitado a los funcionarios de las jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo en el marco de intercambios bilaterales. Es importante tener en cuenta que estas estimaciones presentan importantes limitaciones, ya que se basan en datos agregados.

	Fuentes de información por variable				
Ámbito de aplicación	Informes país por país	Bases de datos comerciales o imputaciones	Informes país por país	Bases de datos comerciales o imputaciones	Bases de datos comerciales o imputaciones
Renta(1)	Estados financieros (beneficio antes de impuestos o FANIL)	Estados financieros (beneficio antes de impuestos o FANIL)	Informes país por país (beneficio antes del IS)	Estados financieros (beneficio antes de impuestos o FANIL)	Declaraciones tributarias (beneficio contable o renta imponible)
Impuestos comprendidos	Declaraciones tributarias	Declaraciones tributarias	Declaraciones tributarias	Estados financieros	Declaraciones tributarias
Costos salariales	Estados financieros	Estados financieros	Imputaciones(3)	Estados financieros	Imputaciones(5)
Activos tangibles	Estados financieros o informes país por país	Estados financieros	Informes país por país	Estados financieros	Imputaciones(5)

Notas:
(1) El ajuste por los créditos fiscales reembolsables admisibles (QRTC) o los créditos fiscales no reembolsables también implica utilizar variables procedentes de la declaración tributaria.
(2) Incluye el supuesto en que las partidas de los estados financieros se consignan en la declaración tributaria.
(3) Imputación basada en la información de los informes país por país sobre el número de empleados, multiplicado por el salario medio obtenido de otras fuentes (por ejemplo, encuestas).
(4) Los estados financieros a los que se hace referencia pueden obtenerse de un registro mercantil en el que las empresas estén obligadas a presentar información financiera. Las bases de datos comerciales (como Compustat u Orbis) también pueden constituir una fuente de datos sobre estados financieros, aunque su cobertura varía considerablemente entre jurisdicciones.
(5) Imputación basada en otras fuentes de información sobre costos salariales y activos tangibles (por ejemplo, estadísticas empresariales).
Fuente: Basado en un próximo documento conjunto de la OCDE y el Banco Mundial. (Estimating QDMTT revenue using firm-level data: a practical guide, Forthcoming 2026)

79. Los datos de los informes país por país constituyen el mejor punto de partida para identificar las entidades sujetas al IMG (véase el apartado 1.1) y contienen información útil para determinar las variables GloBE. Dado que los informes país por país contienen información sobre la distribución mundial de la renta, los beneficios, los impuestos pagados y la sustancia económica, pueden utilizarse para aproximar la renta GloBE, los impuestos comprendidos, los activos tangibles y los costos salariales (véase el apartado 1.1.2 para un análisis del uso adecuado de los datos de los informes país por país). No obstante, como se ha señalado anteriormente, esta información puede no estar disponible en todas las jurisdicciones.

80. Los estados financieros a nivel de entidad constituyen el punto de partida preferente para estimar los beneficios insuficientemente gravados, especialmente cuando los datos pueden cruzarse con los de las declaraciones tributarias. Las Reglas GloBE establecen que la tasa impositiva efectiva de cada entidad constitutiva se calcula a partir de los importes de renta y de impuestos reflejados en los estados financieros. Así, por ejemplo, el punto de partida para determinar la renta GloBE es el Resultado Contable Neto de Utilidades o Pérdidas (FANIL), al que se aplican los ajustes pertinentes. Cuando sea posible relacionar la información contenida en los estados financieros con la información de las declaraciones tributarias, podrán efectuarse ajustes adicionales de los impuestos comprendidos, por ejemplo, para tener en cuenta los incentivos fiscales admisibles, los créditos fiscales reembolsables admisibles y los activos por impuestos diferidos, como las pérdidas pendientes de compensación.

81. Cuando la administración tributaria no dispone fácilmente de datos procedentes de los estados financieros, la estimación de la recaudación puede basarse en otras fuentes de información. Si la información contable no se recopila con fines tributarios, las jurisdicciones deberían evaluar si puede obtenerse de otros organismos públicos y cruzarse con los datos tributarios. Las administraciones tributarias también pueden considerar recurrir a proveedores comerciales, como Orbis, teniendo presente que la calidad de los datos y la cobertura de la información sobre la estructura de propiedad varían

considerablemente de un país a otro. Cuando ninguna de estas fuentes resulte viable, las variables GloBE pueden estimarse a partir de datos tributarios, si bien ello está sujeto a importantes limitaciones.

82. La imputación de información solo debe utilizarse como último recurso cuando falten datos relativos a una determinada variable o registro. Consiste en sustituir los valores inexistentes o inconsistentes por valores estimados razonablemente representativos, con el fin de preservar la utilidad del conjunto de datos. Entre los métodos más habituales figuran la utilización de medias o medianas globales o, cuando los valores difieren entre grupos (por ejemplo, entre sectores), de medias o medianas correspondientes a cada subgrupo. Cuando se dispone de datos suficientes, también pueden aplicarse métodos más avanzados, como la imputación mediante modelos de regresión.

1.4.2. Principales ajustes para la estimación de la recaudación derivada del impuesto complementario

83. En este apartado se ofrece una visión general de los principales conceptos y ajustes necesarios para estimar la recaudación del QDMTT en una jurisdicción determinada. Puede encontrarse información más detallada en una próxima guía de la OCDE y el Banco Mundial sobre la estimación de la recaudación derivada del QDMTT (OECD-World Bank, Forthcoming 2026). La posible recaudación derivada de la RIR y de la RRIG no se analiza en este apartado, aunque muchas de las fuentes de datos descritas a continuación también pueden resultar útiles para estimar la recaudación derivada de la RIR.

Compensación de resultados a nivel jurisdiccional

84. Con arreglo a la regla de compensación de resultados a nivel jurisdiccional, la renta GloBE, los impuestos comprendidos y la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE) de todas las filiales de un grupo multinacional situadas en una misma jurisdicción deben agregarse al estimar el impuesto complementario. Para ello es necesario disponer de información sobre la estructura del grupo que permita identificar y agrupar las entidades pertinentes. Cuando no se dispone de esa información, la estimación puede realizarse tomando cada entidad de forma individual como aproximación. No obstante, este método tiende a sobreestimar la recaudación. Ello se debe a que, conforme a las reglas de compensación del IMG, los beneficios insuficientemente gravados de una entidad pueden compensarse con los beneficios gravados a una tasa impositiva más elevada de otra entidad del mismo grupo. Si esta compensación no se tiene en cuenta al efectuar los cálculos a nivel jurisdiccional, la recaudación puede sobreestimarse.

Renta GloBE

85. Con arreglo a las Reglas GloBE, la renta GloBE se determina a partir del Resultado Contable Neto de Utilidades o Pérdidas (FANIL), según figure en los estados financieros consolidados, tras aplicar una serie de ajustes destinados a aproximar mejor esta magnitud a la renta imponible.[24] A continuación se describen algunos de los principales ajustes.

86. Uno de los ajustes más importantes consiste en añadir los impuestos comprendidos. En términos generales, los impuestos comprendidos se corresponden con el gasto neto por impuestos. Dado que el beneficio antes de impuestos equivale al FANIL más dicho gasto, constituye un punto de partida práctico para estimar la renta GloBE cuando se dispone de datos a nivel de empresa. Por ello, al efectuar estas estimaciones, se recomienda a las jurisdicciones utilizar, siempre que sea posible, el beneficio antes de impuestos o, en su defecto, otro indicador contable estrechamente relacionado. Las fuentes preferentes son el beneficio antes de impuestos consignado en los estados financieros o en las declaraciones

[24] La declaración informativa GloBE recoge todos los ajustes que deben practicarse sobre el FANIL conforme a las Reglas GloBE, entre ellos los relativos a los impuestos netos, los dividendos y las ganancias o pérdidas de capital excluidas, entre otros.

tributarias antes de aplicar los ajustes fiscales propios de la jurisdicción. En cambio, las magnitudes calculadas después de aplicar dichos ajustes resultan menos adecuadas, ya que reflejan normas tributarias nacionales que pueden no coincidir con los ajustes previstos por las Reglas GloBE. La renta imponible suele constituir un indicador menos adecuado, puesto que ya incorpora exenciones y deducciones que probablemente difieran de las previstas en las Reglas GloBE. Cuando el beneficio antes de impuestos no figure de forma expresa, puede estimarse a partir de las partidas declaradas de ingresos y gastos, antes de aplicar los ajustes fiscales.

87. Un segundo ajuste importante consiste en deducir los ingresos por dividendos. Dado que los ingresos por dividendos suelen declararse por separado en las declaraciones tributarias, se recomienda a las jurisdicciones efectuar este ajuste. Aunque las Reglas GloBE prevén una excepción a la exclusión de los ingresos por dividendos en el caso de las participaciones en cartera mantenidas a corto plazo, normalmente no es posible determinar el importe correspondiente. Por ello, se recomienda deducir la totalidad de los ingresos por dividendos.

88. Por último, determinados créditos fiscales deben añadirse a la renta GloBE. Con arreglo a las Reglas GloBE, los créditos fiscales reembolsables admisibles, así como los créditos fiscales negociables o transmisibles admisibles, se incluyen en la renta GloBE. Los demás créditos fiscales quedan excluidos y únicamente reducen los impuestos comprendidos.

Impuestos comprendidos

89. Con arreglo a las Reglas GloBE, los impuestos comprendidos se basan en el gasto por impuesto corriente reflejado en los estados financieros de una empresa. Los impuestos comprendidos se limitan a los impuestos sobre la renta de las entidades, incluidos determinados impuestos extranjeros, como las retenciones en la fuente y los impuestos derivados de los regímenes sobre entidades extranjeras controladas (CFC), y excluyen los impuestos distintos de los que gravan la renta. Aunque las Reglas GloBE se basan en información contable financiera, las jurisdicciones pueden, por lo general, estimar los impuestos comprendidos a partir del importe del impuesto de sociedades devengado en el ejercicio que figure en las declaraciones tributarias. En la práctica, los datos de las declaraciones tributarias suelen constituir un punto de partida adecuado y pueden resultar más apropiados para aplicar los principales ajustes cuando los estados financieros no contienen un desglose suficientemente detallado.

90. Cuando las estimaciones se basen en los datos de las declaraciones tributarias, las jurisdicciones deberían considerar la aplicación de un conjunto limitado de ajustes prioritarios para mejorar la coherencia de las estimaciones con el marco GloBE. En particular, es importante tener en cuenta las pérdidas pendientes de compensación, que afectan a los impuestos comprendidos a través de los impuestos diferidos. Siempre que sea posible, las estimaciones deberían ajustarse para reflejar las pérdidas pendientes de compensación y las efectivamente compensadas, sobre la base de la información que normalmente figura en las declaraciones tributarias. Por el contrario, otras diferencias temporarias relacionadas con los impuestos diferidos suelen ser difíciles de cuantificar con la información disponible y puede asumirse que sus efectos se neutralizan a lo largo de varios ejercicios. El uso de promedios correspondientes a varios ejercicios para la renta GloBE y los impuestos comprendidos puede contribuir a atenuar estos efectos.

91. Las jurisdicciones también deberían efectuar, cuando sea posible, ajustes por determinadas diferencias permanentes. En particular, las retenciones en la fuente y otros impuestos similares sobre la renta deberían incluirse o excluirse, según proceda, en función de si gravan rentas comprendidas. También pueden ser necesarios ajustes en relación con los créditos fiscales reembolsables admisibles o los créditos fiscales negociables o transmisibles admisibles. Con la adopción del «paquete *Side-by-Side*» por el Marco Inclusivo el 5 de enero de 2026, se acordó un puerto seguro para incentivos fiscales basados en la sustancia (*substance-based tax incentive safe harbour*). Este permite que un grupo multinacional trate determinados incentivos fiscales basados en la sustancia como un incremento de los impuestos

comprendidos de las entidades constitutivas situadas en la jurisdicción. Estos ajustes están sujetos a un límite basado en la sustancia, que se calcula en función de los costos salariales y los activos tangibles del grupo multinacional en la jurisdicción. Al estimar el efecto de los créditos fiscales u otros incentivos fiscales basados en el gasto sobre los impuestos comprendidos, debería tenerse en cuenta si es probable que los grupos multinacionales sujetos al IMG se beneficien de incentivos fiscales admisibles que puedan acogerse al puerto seguro.[25]

Exclusión de rentas con base en la sustancia

92. La exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE) constituye el último elemento necesario para estimar el impuesto complementario correspondiente a cada entidad con arreglo al marco GloBE. Excluye de la renta GloBE una parte de la renta atribuible a actividades económicas sustanciales desarrolladas en una jurisdicción, reduciendo así el importe de los beneficios sujetos al impuesto complementario. Se determina como un porcentaje de los costos salariales y de los activos tangibles del grupo multinacional situados en esa jurisdicción. Durante un período transitorio inicial, estos porcentajes son del 10 % de los costos salariales y del 8 % de los activos tangibles y posteriormente se reducen gradualmente hasta alcanzar sus niveles definitivos, fijados en el 5 % de los costos salariales y de los activos tangibles.

93. Para estimar la exclusión de rentas con base en la sustancia, son necesarios datos relativos a los costos salariales y al valor de los activos tangibles, que normalmente figuran en los estados financieros. Las declaraciones del impuesto de sociedades también suelen incluir diversas partidas procedentes de los estados financieros y pueden contener información sobre los costos salariales y los activos tangibles. Por lo general, los activos tangibles pertinentes corresponden a propiedades, planta y equipo, así como a los activos por derecho de uso. Cuando no se disponga de información procedente de los estados financieros, estas variables podrán estimarse a partir de otras fuentes, como la información contenida en las declaraciones tributarias y los informes país por país, que proporcionan datos sobre los activos tangibles y el número de empleados, lo que permite estimar los costos salariales cuando sea necesario.

1.4.3. Estimación de la recaudación derivada del QDMTT

94. Una vez estimadas la renta GloBE, los impuestos comprendidos y la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE), puede calcularse el impuesto complementario correspondiente a cada grupo multinacional sujeto al QDMTT y agregarse posteriormente para obtener la estimación total de la recaudación derivada de dicho impuesto en la jurisdicción. En la práctica, la recaudación total derivada del QDMTT corresponde a la suma de los importes del impuesto complementario calculados para todos los grupos multinacionales sujetos a este impuesto. Las jurisdicciones también pueden optar por elaborar estimaciones diferenciadas que reflejen las disposiciones transitorias aplicables durante los primeros años de implantación del IMG. Habida cuenta de las limitaciones inherentes a los datos y a los modelos utilizados, se recomienda realizar diversas pruebas de solidez para evaluar la sensibilidad de los resultados a las principales hipótesis y decisiones adoptadas en relación con los datos.[26] Las jurisdicciones que estén considerando implantar el IMG también pueden consultar recursos como el

[25] Para más información sobre el puerto seguro para incentivos fiscales basados en la sustancia y los incentivos fiscales, véase: OCDE (2026), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS*, OECD, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf.

[26] Asimismo, pueden consultar la futura publicación de la OCDE y el Banco Mundial *Estimating QDMTT revenue using firm-level data: A Practical Guide.*

Manual de Implementación del Impuesto Mínimo, así como las publicaciones del Banco Mundial sobre esta materia.[27]

95. Durante el período transitorio, las jurisdicciones que tengan acceso a los informes país por país pueden elaborar estimaciones complementarias que incorporen el puerto seguro transitorio basado en los informes país por país. Este puerto seguro es aplicable entre 2024 y 2027 y permite considerar que el impuesto complementario es igual a cero cuando, sobre la base de los indicadores de los informes país por país, se cumplen los criterios relativos a la tasa impositiva efectiva simplificada,[28][29] el umbral *de minimis* o el beneficio rutinario. La utilización de los datos de los informes país por país para este fin puede proporcionar una base simplificada y práctica para elaborar las estimaciones correspondientes a los primeros años de aplicación.

96. Pueden adoptarse diversas medidas para comprobar la solidez de las estimaciones de la recaudación derivada del QDMTT. Debido a las limitaciones de los datos disponibles y a las hipótesis necesarias para estimar la recaudación derivada del impuesto complementario, algunos ajustes temporales aplicables a la renta GloBE o a los impuestos comprendidos pueden quedar excluidos de la estimación. Para comprobar la solidez de las estimaciones puede calcularse, por ejemplo, el promedio de las estimaciones del impuesto complementario correspondientes a cada grupo a lo largo de varios ejercicios, así como realizar un examen detallado de los estados financieros de los grupos que más contribuyen a la estimación total de la recaudación derivada del QDMTT.

97. Una vez estimada la recaudación derivada del QDMTT, las jurisdicciones pueden analizar en qué medida dicha recaudación se ve influida por determinados incentivos fiscales en el impuesto de sociedades. Los incentivos fiscales son desviaciones respecto del régimen tributario general aplicables a determinados contribuyentes, proyectos o inversiones, destinadas a alcanzar diversos objetivos económicos y sociales, como fomentar la inversión extranjera directa (IED) o la innovación. En las jurisdicciones en las que la tasa impositiva legal sea superior al 15 %, es probable que los beneficios insuficientemente gravados y la recaudación derivada del QDMTT obedezcan a la existencia de incentivos fiscales. El IMG afecta a unos incentivos fiscales en mayor medida que a otros (OECD, 2022) y, además, el paquete *Side-by-Side* (SbS) acordado recientemente introduce nuevos cambios en el tratamiento de los incentivos fiscales en el marco del IMG. Por ello, comprender la interacción entre estos incentivos y el IMG debería constituir un elemento fundamental de la evaluación de impacto y de las conclusiones en materia de política pública. El Programa Global de Relaciones de la OCDE, así como los miembros de la Plataforma para la Colaboración en Materia Tributaria (PCT) y diversas organizaciones tributarias regionales, también prestan apoyo adicional a los países en desarrollo para adaptar sus incentivos fiscales al contexto del IMG.

---

[27] Véase, por ejemplo, Banco Mundial. 2022. *The Global Minimum Tax: from agreement to implementation*. *Overview booklet*. *Information and Communications for Development*. World Bank, Washington, DC.

[28] La prueba simplificada de la tasa impositiva efectiva consiste en verificar si la relación entre los impuestos comprendidos ajustados (gasto por impuesto sobre la renta reflejado en los estados financieros) y el beneficio antes del impuesto sobre la renta consignado en el informe país por país supera el 15 %. La prueba *de minimis* consiste en verificar si, en una jurisdicción, el volumen de negocios consignado en el informe país por país es inferior a 10 millones de euros y el beneficio (o pérdida) antes del impuesto sobre la renta consignado en dicho informe es inferior a 1 millón de euros o arroja pérdidas. La prueba del beneficio rutinario consiste en determinar si el beneficio (o pérdida) antes del impuesto sobre la renta consignado en el informe país por país es inferior o igual a la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE), calculada de conformidad con las Reglas GloBE.

[29] El puerto seguro transitorio basado en los informes país por país se prorrogó hasta 2027 como parte del «paquete *Side-by-Side*».

Módulo 2 Implementación normativa

Introducción

98. Este módulo examina los distintos mecanismos jurídicos utilizados por las jurisdicciones para incorporar las normas del IMG a su ordenamiento jurídico y analiza cómo estas decisiones pueden influir en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en las actuaciones de control. Dado que el papel que desempeñan las administraciones tributarias en el proceso legislativo varía considerablemente entre jurisdicciones, el módulo se centra en las implicaciones que dicho proceso tiene para las actuaciones posteriores en materia de cumplimiento tributario, ya que estas consideraciones son pertinentes para todas las administraciones tributarias.[30]

99. Las Reglas GloBE (incluidos los Comentarios y las Orientaciones Administrativas acordadas) están concebidas para funcionar como un enfoque común. Uno de los elementos fundamentales de este enfoque común es que las jurisdicciones que decidan implementar estas reglas lo hagan de manera coherente con los resultados previstos por las Reglas GloBE. Este requisito de coherencia, que se evalúa en el marco del proceso de revisión por pares, no exige que todas las jurisdicciones adopten normas idénticas. Lo que exige es que las normas de las distintas jurisdicciones produzcan resultados equivalentes. Que las Reglas GloBE produzcan resultados equivalentes en las distintas jurisdicciones dependerá no solo de cómo se incorporen al ordenamiento jurídico, sino también de cómo se interpreten y apliquen. La coherencia en la aplicación de las Reglas GloBE también tiene implicaciones directas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las actuaciones de control, ya que favorece una administración más previsible y eficiente y reduce los costos tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. Cuando las normas de distintas jurisdicciones producen resultados equivalentes, los contribuyentes pueden armonizar y simplificar sus procesos de cumplimiento en las diferentes jurisdicciones en las que opera su grupo. Ello puede traducirse en mayores niveles de cumplimiento voluntario, así como en una menor necesidad de recurrir a mecanismos que proporcionen seguridad jurídica con carácter previo, como las resoluciones o las solicitudes de aclaración, así como, potencialmente, en un menor número de errores y controversias. De este modo, las administraciones tributarias pueden concentrar sus recursos en los ámbitos donde más se necesitan, como la detección de contribuyentes incumplidores o de casos de alto riesgo. Por último, la coherencia en la aplicación de las Reglas GloBE también favorece la cooperación y las sinergias entre administraciones tributarias de distintas jurisdicciones que han adoptado dichas reglas y se enfrentan a desafíos similares (por ejemplo, problemas de interpretación, evaluación de riesgos o prácticas abusivas), lo que contribuye a mejorar aún más la eficiencia en la aplicación del IMG.

100. Por consiguiente, el grado de coherencia que el marco jurídico interno permita alcanzar en la práctica constituye también una consideración fundamental para las administraciones tributarias al elaborar su plan de implementación del IMG. Determina el alcance y la naturaleza del trabajo necesario para aclarar la interpretación de la normativa nacional y garantizar su coherencia con las Reglas GloBE (por ejemplo, mediante la elaboración de orientaciones o la interacción con los contribuyentes). También determina el alcance de las adaptaciones que deberá introducir la administración tributaria para respaldar las actuaciones posteriores de cumplimiento tributario y garantizar un nivel adecuado de previsibilidad y seguridad jurídica, como se analiza con más detalle en el Módulo 3.

[30] Este módulo no pretende utilizarse en modo alguno para complementar, modificar o prejuzgar el proceso de revisión por pares ni los criterios de evaluación asociados que serán examinados por el Grupo de Trabajo n.º 11.

101. Con el fin de ayudar a las jurisdicciones y a las administraciones tributarias en esta tarea, los apartados siguientes examinan los principales mecanismos jurídicos que las jurisdicciones han utilizado hasta la fecha para incorporar el IMG a su ordenamiento jurídico, poniendo de relieve sus posibles implicaciones para las estrategias posteriores de cumplimiento tributario. Para facilitar el análisis, estos mecanismos jurídicos se han agrupado en tres categorías: i) los enfoques que inciden directamente en el marco jurídico interno mediante legislación primaria o secundaria (es decir, las técnicas legislativas, analizadas en el apartado 2.1); ii) los mecanismos destinados a garantizar que las normas nacionales del IMG incorporen las Orientaciones Administrativas acordadas más recientemente (es decir, las técnicas legislativas de actualización de la normativa, analizadas en el apartado 2.2); y iii) los enfoques que inciden indirectamente en el marco jurídico interno al aclarar la forma en que dichas normas nacionales se aplican y administran en la práctica (es decir, los mecanismos interpretativos, analizados en el apartado 2.3). Las principales conclusiones del análisis de los distintos enfoques se resumen en el recuadro siguiente.

Principales conclusiones sobre la implementación normativa del IMG

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes observaciones sobre la implementación normativa del IMG:

- Existen tres técnicas legislativas diferentes para incorporar las normas del Impuesto Mínimo Global al ordenamiento jurídico interno. Las jurisdicciones no siempre pueden elegir la técnica que desean adoptar, debido a limitaciones constitucionales o de otra índole. Muchas jurisdicciones han optado por una única técnica legislativa (ya sea por elección o por necesidad), mientras que otras han adoptado una combinación de varias técnicas. Aunque existe una gran diversidad de enfoques, todas las técnicas legislativas persiguen garantizar que los resultados obtenidos sean los previstos por las Reglas Modelo.
- La incorporación del IMG **por remisión** consiste en que la legislación nacional remite a disposiciones ya existentes de las Reglas Modelo, los Comentarios o las Orientaciones Administrativas aprobadas por el Marco Inclusivo (denominadas conjuntamente «Reglas GloBE»), en lugar de reproducirlas en la propia norma. Este enfoque da lugar a un único conjunto de normas, lo que facilita el cumplimiento y reduce el riesgo de errores o controversias. Ello puede reducir la necesidad de destinar recursos a la labor legislativa, así como el número de solicitudes de mecanismos que proporcionen seguridad jurídica con carácter previo (como resoluciones o solicitudes de aclaración) y, potencialmente, el de inspecciones y controversias. La incorporación por remisión puede ser **estática** (cuando remite a las disposiciones vigentes en un momento determinado) o **dinámica** (cuando la remisión se extiende a las modificaciones futuras de dichas disposiciones).
- La incorporación del IMG **por reproducción** consiste en incorporar a la legislación nacional las Reglas GloBE, o parte de ellas (por ejemplo, únicamente las Reglas Modelo), reproduciendo su contenido. Las jurisdicciones que no legislan en inglés o que están sujetas a limitaciones constitucionales pueden considerar más adecuado incorporar por reproducción las Reglas GloBE, o sus elementos esenciales (como los diez capítulos de las Reglas Modelo). La reproducción permite mantener un elevado grado de coherencia con las Reglas GloBE.
- La incorporación del IMG **mediante reformulación** consiste en reescribir las Reglas GloBE, o parte de ellas, organizándolas y redactándolas de una forma que resulte más familiar en el ámbito nacional. Este enfoque puede adoptarse debido a limitaciones jurídicas o porque la técnica de redacción empleada en las Reglas GloBE difiere de las convenciones de técnica legislativa de la jurisdicción. Puede requerir recursos adicionales para garantizar que la reformulación refleje fielmente las Reglas GloBE y que los contribuyentes dispongan de orientaciones suficientes para su correcta aplicación. Este enfoque suele combinarse con otras técnicas legislativas destinadas a evitar

incoherencias y reducir las cargas de cumplimiento, como el recurso a legislación secundaria, de modificación más ágil, y a cláusulas interpretativas (incluidas algunas que funcionan de forma similar a la incorporación por remisión dinámica).

- Muchas jurisdicciones han adoptado medidas para facilitar la actualización de su normativa nacional sobre el IMG con el fin de:
  - adaptarla a la evolución de las Reglas GloBE, por ejemplo mediante nuevas Orientaciones Administrativas o nuevos puertos seguros; o
  - corregir errores de la legislación nacional.

  Entre las técnicas utilizadas figuran el recurso a la legislación secundaria, las cláusulas interpretativas, las remisiones dinámicas y la posibilidad de que los contribuyentes puedan acogerse a novedades de las Reglas GloBE que aún no hayan adquirido eficacia jurídica en la jurisdicción.
- Es habitual que las administraciones tributarias emitan pronunciamientos administrativos sobre la aplicación de las normas, tanto de carácter general como dirigidos a casos concretos, que pueden adoptar múltiples formas. Los pronunciamientos de carácter general tienen un alcance más amplio y son especialmente frecuentes en las fases iniciales de aplicación de las nuevas normas, ya que fomentan el cumplimiento. Por su parte, los pronunciamientos administrativos de carácter individual pueden reforzar la seguridad jurídica, favorecer el cumplimiento y reducir las controversias.

2.1. Técnicas legislativas

102. Las Reglas Modelo constituyen un modelo legislativo concebido para producir resultados coherentes, al tiempo que permiten a las jurisdicciones flexibilidad para determinar la forma y los mecanismos jurídicos mediante los cuales se incorporan a su ordenamiento jurídico interno.[31] Las jurisdicciones que han implementado el IMG han recurrido a distintas técnicas legislativas para incorporar las reglas del IMG a su ordenamiento jurídico, cada una de las cuales plantea implicaciones diferentes en cuanto a la forma de lograr y mantener esa coherencia en la práctica. A la luz de la experiencia acumulada hasta la fecha, las jurisdicciones pueden optar por tres grandes categorías de técnicas legislativas. La primera es la incorporación por remisión, mediante la cual la legislación nacional dispone simplemente que la totalidad o parte de las Reglas GloBE publicadas por el Marco Inclusivo pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno. La segunda consiste en la incorporación a la legislación nacional mediante reproducción. La tercera consiste en la incorporación mediante reformulación de las reglas. Muchas jurisdicciones recurren a una combinación de estos enfoques. Por ejemplo, pueden reformular las Reglas Modelo, pero incorporar los Comentarios mediante reproducción o remisión. Las jurisdicciones no siempre pueden elegir la técnica que desean adoptar, debido a limitaciones constitucionales o de otra índole.

2.1.1. Incorporación por remisión

103. Algunas jurisdicciones han incorporado la mayor parte de las Reglas GloBE a su ordenamiento jurídico mediante una cláusula de remisión, en lugar de aprobarlas como disposiciones independientes en su propia legislación. Con este enfoque, no es necesario que la legislación nacional contenga la mayor parte de las Reglas GloBE; basta con que establezca la obligación tributaria derivada del IMG para los contribuyentes comprendidos en su ámbito de aplicación. La mayor parte de las Reglas GloBE adquieren vigencia mediante una remisión directa a las Reglas Modelo GloBE, los Comentarios y a las Orientaciones

[31] Véanse, en particular, los apartados 4 y 15 de OCDE (2023), *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar)*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, París https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf.

Administrativas, pasando así a formar parte del ordenamiento jurídico de la jurisdicción («**incorporación por remisión**»).

104. Existen dos variantes de este enfoque. En la modalidad de incorporación por remisión «dinámica», la remisión prevista en la legislación nacional incorpora automáticamente las nuevas orientaciones y actualizaciones acordadas por el Marco Inclusivo con posterioridad a la entrada en vigor de la disposición de remisión (véase el análisis del enfoque adoptado por Nueva Zelanda en el recuadro 5). Con este enfoque, las modificaciones posteriores de las Reglas GloBE normalmente solo producen efectos una vez transcurrido un período determinado (por ejemplo, para los ejercicios fiscales que comiencen tras la publicación de las nuevas orientaciones) y pueden suspenderse o modificarse (por ejemplo, mediante reglamento u otro instrumento administrativo).

Recuadro 5. Enfoque adoptado por Nueva Zelanda para incorporar las Reglas GloBE (incorporación por remisión dinámica)

Nueva Zelanda ha implementado la RIR (también respecto de las rentas nacionales) y la RRIG, pero no un impuesto complementario nacional. La normativa sustantiva sobre el IMG en Nueva Zelanda se compone de cuatro breves artículos y un anexo de una sola página (además de determinadas disposiciones administrativas, entre ellas la obligación de presentar una declaración local). El enfoque adoptado por Nueva Zelanda consiste en incorporar las Reglas GloBE mediante una remisión dinámica. Ello se consigue mediante el artículo HP 3 de la *Income Tax Act 2007*, que establece que las Reglas GloBE, en su versión modificada por el Anexo 25B, serán aplicables a cada ejercicio fiscal. El anexo 25B incorpora el texto de las Reglas Modelo al ordenamiento jurídico de Nueva Zelanda y sustituye todas las referencias a la expresión «nombre de la jurisdicción implementadora» por «Nueva Zelanda». La definición de «Reglas GloBE» contenida en la legislación neozelandesa remite a las Reglas Modelo aprobadas por el Marco Inclusivo el 14 de diciembre de 2021, y a sus modificaciones posteriores.

El artículo HP 3 dispone que las reglas se aplicarán a cada ejercicio fiscal «de conformidad con» los Comentarios y las Orientaciones Administrativas publicados antes del inicio de dicho ejercicio. El apartado 4 establece que, en caso de conflicto entre los Comentarios o las Orientaciones Administrativas y las Reglas Modelo, prevalecerán los Comentarios o las Orientaciones Administrativas. Ello confirma el carácter dinámico de la remisión. Las modificaciones posteriores de las Reglas GloBE se incorporan automáticamente, sin necesidad de modificar la legislación nacional, incluso cuando sustituyen o desplazan disposiciones previamente vigentes.

Este enfoque minimalista resulta más sencillo porque Nueva Zelanda no ha adoptado un impuesto complementario nacional, cuya implantación exige determinar expresamente la obligación tributaria y puede requerir otras normas específicas de ámbito nacional.

Como ocurre con cualquier otra norma jurídica, el legislador conserva la facultad de derogar el IMG o modificar cualquiera de sus aspectos en lo que respecta a su aplicación en Nueva Zelanda. La legislación también confiere al Gobierno la facultad específica de suspender o modificar la aplicación de nuevos Comentarios u Orientaciones Administrativas mediante legislación secundaria.

Este enfoque tiene por objeto minimizar los costos de implementación y administración de la normativa, en consonancia con el nivel relativamente reducido de recaudación que se prevé obtener mediante el IMG en Nueva Zelanda.

105. En la modalidad de incorporación por remisión estática, la remisión se limita a la versión de las Reglas GloBE acordada en una fecha determinada y las orientaciones posteriores solo producen efectos una vez aprobadas internamente, normalmente mediante un instrumento administrativo, como una orden

ministerial o una resolución del Tesoro (véase el análisis del enfoque adoptado por Sudáfrica en el recuadro 6).

Recuadro 6. Enfoque adoptado por Sudáfrica para la incorporación de las Reglas GloBE (incorporación por remisión estática)

Sudáfrica implementó la RIR y un impuesto complementario nacional mediante la incorporación por remisión de las Reglas Modelo GloBE a través de la *Global Minimum Tax Act* («GMTA») y la *Global Minimum Tax Administration Act* («GMTAA»). El artículo 2 de la GMTA dispone que, a efectos de dicha ley, las Reglas Modelo GloBE serán aplicables a cada ejercicio fiscal sobre la base de: a) los Comentarios a las Reglas Modelo GloBE; b) las Orientaciones Administrativas relativas a las Reglas Modelo GloBE; y c) los puertos seguros publicados antes del inicio del ejercicio fiscal.

La ley incluye disposiciones específicas que establecen la obligación tributaria de los contribuyentes afectados, incluidas las normas para el cálculo y la exigencia del impuesto en el caso de los negocios conjuntos, las entidades de propiedad minoritaria y las entidades de inversión. Asimismo, establece la responsabilidad solidaria de las entidades constitutivas del grupo por el pago del impuesto, en lugar de aplicar las reglas GloBE a este respecto, e incorpora normas sobre la conversión de divisas para el pago del impuesto. También se introducen determinados ajustes a las Reglas GloBE para, por ejemplo, excluir expresamente las disposiciones relativas a la RRIG, dejar sin efecto aquellas que no resultan pertinentes en el contexto nacional (como las relativas a los regímenes de imposición sobre distribuciones admisibles) y adaptar las reglas a los requisitos aplicables a un QDMTT, por ejemplo excluyendo determinados impuestos —como los impuestos CFC exigidos en una jurisdicción de residencia— de la definición de impuestos comprendidos. Algunas de estas características se inspiran en el enfoque propuesto por el ATAF para la legislación sobre el impuesto complementario nacional en el documento *ATAF Suggested Approach to DMTT legislation* (https://ataftax.org/wp-content/uploads/2025/07/ATAF-Suggested-approach-2023-Low-res.pdf).

La incorporación por remisión se ha realizado mediante un enfoque estático, en virtud del cual la remisión se limita a versiones específicas de los documentos mencionados en el primer apartado de este recuadro. Este enfoque se complementa con el artículo 23 de la GMTA, que faculta al ministro de Hacienda para incorporar a la lista de Orientaciones Administrativas aplicables los nuevos documentos acordados por el Marco Inclusivo. Estos nuevos documentos se incorporan expresamente mediante avisos publicados en el Diario Oficial. Este mecanismo proporciona a Sudáfrica un mayor grado de control sobre el proceso y refuerza la supervisión de las actuaciones del ministro, ya que dichos avisos dejan de surtir efecto al término del año siguiente, salvo que el Parlamento disponga otra cosa.

106. La incorporación por remisión puede considerarse una cesión parcial de soberanía en el proceso de elaboración de la legislación tributaria, especialmente cuando adopta una modalidad dinámica. No obstante, las Reglas GloBE se conciben como un enfoque común, por lo que, una vez adoptada la decisión soberana de implementarlas, esta debería llevarse a cabo de forma coherente con los resultados previstos por el IMG, también a la luz de las Orientaciones Administrativas acordadas por el Marco Inclusivo. La incorporación por remisión permite a las jurisdicciones mantener automáticamente la alineación con las Reglas GloBE, es decir, sin necesidad de modificar posteriormente su propia legislación. Dado que las Reglas GloBE constituyen un enfoque común, mantener dicha alineación contribuye a garantizar resultados previsibles y coordinados, y reduce el riesgo de que surjan incoherencias entre jurisdicciones. Con este enfoque, la decisión de remitirse a las Reglas Modelo o a los Comentarios sigue correspondiendo al legislador nacional, que conserva plena facultad para modificar o derogar la remisión en cualquier momento y en la medida que estime oportuno.

107. Algunas jurisdicciones que han reproducido o reformulado los diez capítulos que integran las reglas han podido, no obstante, incorporar por remisión otros elementos de estas, como los Comentarios o las Orientaciones Administrativas (véase el análisis del enfoque adoptado por Eslovenia en el Recuadro 7).

Recuadro 7. Enfoque adoptado por Eslovenia para incorporar las Reglas GloBE (incorporación de las modificaciones de los Comentarios por remisión dinámica)

Eslovenia introdujo la RIR, la RRIG y un QDMTT mediante la *Ley sobre imposición mínima*, que transpone el contenido de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, incorporando de forma prácticamente íntegra las Reglas GloBE con las adaptaciones necesarias para cumplir las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

El artículo 3 de la Ley establece que, para la aplicación del Impuesto Mínimo Global, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los Comentarios, con el fin de garantizar la coherencia de las normas. Esta disposición incorpora de manera efectiva los Comentarios y sus futuras actualizaciones mediante Orientaciones Administrativas al ordenamiento jurídico esloveno por remisión. La incorporación por remisión de los Comentarios y de las futuras Orientaciones Administrativas garantiza que el marco jurídico del IMG en Eslovenia pueda mantenerse actualizado sin necesidad de modificar la legislación primaria.

108. Con carácter general, la incorporación por remisión constituye una forma sencilla de garantizar la coherencia con las Reglas Modelo GloBE y los Comentarios, además de facilitar la administración del régimen a lo largo del tiempo. En particular:

- minimiza los costos asociados a la introducción de la normativa;
- reduce el riesgo de incoherencias con las Reglas GloBE (así como entre las jurisdicciones que recurren a la incorporación por remisión);
- permite que los contribuyentes y las administraciones tributarias centren sus esfuerzos en la aplicación de un único conjunto de reglas;
- puede reducir la necesidad de recurrir a mecanismos que proporcionen seguridad jurídica con carácter previo;
- facilita la incorporación de futuras actualizaciones o modificaciones acordadas por el Marco Inclusivo, ya sea de forma automática o mediante procedimientos administrativos, en lugar de requerir modificaciones legislativas.

109. Los ejemplos anteriores ilustran distintos enfoques de incorporación por remisión, cada uno de los cuales presenta ventajas e inconvenientes propios, que se resumen en la tabla siguiente.

Tabla 3. Comparación entre la incorporación por remisión dinámica y la incorporación por remisión estática.

Remisión dinámica	Remisión estática
• Las modificaciones de las Reglas GloBE se incorporan al ordenamiento jurídico interno sin necesidad de nuevos procedimientos legislativos, de modo que este tipo de remisión requiere menos recursos. • Las modificaciones de las Reglas GloBE se incorporan con rapidez. • Las modificaciones de la legislación tributaria se producen automáticamente, sin necesidad de seguir los procedimientos legislativos ordinarios. • Puede conferirse a la administración o al Parlamento la facultad de introducir modificaciones o excepciones específicas cuando se considere oportuno.	• Las modificaciones de las Reglas GloBE exigen actualizar la legislación nacional, aunque ello puede resultar relativamente sencillo cuando se utiliza la incorporación por remisión. • La incorporación de las modificaciones de las Reglas GloBE está sujeta al control inherente a los procedimientos legislativos ordinarios, aunque no necesariamente de forma individualizada para cada una de ellas.

2.1.2. Incorporación mediante reproducción

110. La mayoría de las jurisdicciones consideran que existen razones de carácter técnico o constitucional que se oponen a la incorporación por remisión de la totalidad o de parte de las Reglas GloBE. La incorporación por remisión puede entrar en conflicto con principios fundamentales del ordenamiento jurídico nacional, como la competencia exclusiva del Parlamento para aprobar o modificar la legislación tributaria. Otras jurisdicciones también han manifestado su preocupación por el riesgo de que la incorporación por remisión introduzca definiciones jurídicas que puedan generar ambigüedad o reducir la claridad de la normativa para los operadores jurídicos o los tribunales nacionales.

111. Algunas jurisdicciones han optado por incorporar las Reglas GloBE reproduciendo en su legislación nacional una versión prácticamente literal de las Reglas Modelo. Por lo general, este enfoque pretende reproducir las Reglas GloBE con la máxima fidelidad posible, introduciendo únicamente las adaptaciones mínimas necesarias para ajustarlas a las convenciones de técnica legislativa, la terminología y la jerarquía normativa de la jurisdicción («**incorporación mediante reproducción**»). Más allá de la traducción necesaria en aquellas jurisdicciones donde el inglés no es lengua oficial, estas adaptaciones tienen por objeto, por lo general, garantizar la coherencia del ordenamiento jurídico y facilitar la aplicación efectiva de las reglas en el ámbito nacional, también en lo que respecta a aspectos procedimentales como las facultades de investigación, las potestades de liquidación y la imposición de intereses y sanciones.

Recuadro 8. Incorporación del IMG mediante reproducción en Malasia

Malasia implementó la RIR y un QDMTT incorporando una nueva Parte XI a la *Income Tax Act 1967*, que reproduce de forma prácticamente literal el texto de las Reglas Modelo GloBE. En otras palabras, la legislación nacional reproduce la redacción de las Reglas Modelo GloBE con tan solo unas pocas modificaciones puntuales.

Esta nueva Parte añade cerca de 130 páginas a la legislación malasia, de las cuales 32 están dedicadas a cuestiones administrativas. Como Malasia puede legislar en inglés y hacer referencia a importes monetarios expresados en moneda extranjera, la incorporación mediante reproducción resultó más sencilla. No obstante, fue necesario introducir algunas adaptaciones menores en la estructura del texto. Por ejemplo, las definiciones se trasladaron al comienzo de las reglas o se integraron en las disposiciones sustantivas, y fue preciso modificar las remisiones entre distintas disposiciones para adaptarlas a la legislación nacional.

Con arreglo a la legislación malasia, toda Orientación Administrativa acordada se considera ya incorporada al ordenamiento jurídico nacional y, por tanto, resulta directamente aplicable y vinculante para los contribuyentes, sin necesidad de transposición. Ello deriva de la definición de «Reglas GloBE» contenida en el apartado 157(1), en relación con la disposición sobre el ámbito de aplicación recogida en el artículo 158 de la *Income Tax Act 1967*. Ello configura, en la práctica, una remisión dinámica, de modo que las modificaciones futuras se incorporan automáticamente (véase también el apartado 4.19 (b) de las *Guidelines: The Implementation of Global Minimum Tax in Malaysia* de la Inland Revenue Board of Malaysia, de 2 de diciembre de 2024).

112. Este enfoque también puede combinarse con:

- el recurso a la legislación secundaria para incorporar los Comentarios y las Orientaciones Administrativas cuando su contenido no sea meramente aclaratorio;
- la incorporación por remisión de los Comentarios y de las Orientaciones Administrativas, como ocurre en el ejemplo de Malasia descrito anteriormente.

113. Este enfoque pretende ofrecer, en la medida de lo posible, las mismas ventajas que la incorporación por remisión a aquellas jurisdicciones que no pueden o no desean recurrir a esa técnica. En comparación con una reformulación completa, probablemente requiera menos recursos legislativos y contribuya igualmente a mantener la coherencia.

114. Desde la perspectiva de la técnica legislativa, las jurisdicciones que opten por reproducir los Comentarios y las Orientaciones Administrativas, además de las Reglas Modelo, deberán determinar qué disposiciones de los Comentarios y de otras Orientaciones Administrativas se limitan a aclarar las Reglas Modelo —y, por tanto, no es necesario reproducirlas— y cuáles tienen un contenido más sustantivo que sí requiere su incorporación mediante reproducción.

115. Las jurisdicciones que reproduzcan únicamente las Reglas Modelo y posteriormente incorporen los Comentarios y las Orientaciones Administrativas por remisión no se enfrentan a este problema. No obstante, los usuarios deberán consultar la normativa en dos fuentes distintas. Algunas jurisdicciones también pueden considerar conveniente aclarar si, en caso de conflicto, prevalecen las Reglas Modelo incorporadas a la legislación nacional o las modificaciones posteriores de los Comentarios o de las Orientaciones Administrativas incorporadas por remisión.

116. Las jurisdicciones en las que el inglés no sea lengua oficial pueden enfrentarse además a una limitación adicional. Las Reglas Modelo han sido traducidas oficialmente a varios idiomas, de modo que las jurisdicciones que legislan en alguna de esas lenguas pueden incorporarlas por remisión. En cambio,

las jurisdicciones que legislan en otras lenguas solo podrán incorporarlos por remisión si disponen de una traducción oficial de las Reglas Modelo, los Comentarios o las Orientaciones Administrativas.

Recuadro 9. Remisión a las versiones en inglés de las Reglas GloBE en Liechtenstein

Aunque Liechtenstein legisla habitualmente en alemán, implementó la RIR y un QDMTT mediante el artículo 2 de la *Ley, de 10 de noviembre de 2023, sobre la imposición mínima de los grandes grupos empresariales (GloBE Act)*, que remite a la versión en inglés de las Reglas Modelo GloBE aprobadas por el Marco Inclusivo el 14 de diciembre de 2021 y publicadas en el sitio web de la Administración Tributaria de Liechtenstein. Al remitirse a la versión inglesa de las Reglas GloBE, Liechtenstein procuró preservar la coherencia interpretativa con las demás jurisdicciones que implementan las reglas y reducir el riesgo de divergencias derivadas de la traducción, si bien la legislación nacional con fuerza vinculante sigue promulgándose en alemán.

Del mismo modo, Liechtenstein garantiza la coherencia con las versiones en inglés de los Comentarios y de las futuras Orientaciones Administrativas mediante el artículo 2 del *Reglamento, de 26 de marzo de 2024, sobre la imposición mínima de los grandes grupos empresariales (GloBE Ordinance)*, que dispone que la *GloBE Act* deberá interpretarse de conformidad con los Comentarios y con las Orientaciones Administrativas que se adopten en el futuro. Los documentos publicados por el Marco Inclusivo se publican asimismo en el sitio web de la Administración Tributaria de Liechtenstein y sirven como criterio interpretativo para la aplicación de la *GloBE Act*.

Liechtenstein también ha publicado versiones en inglés de la *GloBE Act* y de la *GloBE Ordinance*; no obstante, dichas traducciones tienen un carácter exclusivamente informativo y carecen de efectos jurídicos.

2.1.3. Reformulación total o parcial de las reglas del IMG

117. Algunas jurisdicciones han incorporado las Reglas GloBE a su ordenamiento jurídico mediante una reformulación total o parcial de dichas reglas («**incorporación mediante reformulación**»). Con este enfoque, las Reglas Modelo y, en la medida en que se considere necesario, los Comentarios y las Orientaciones Administrativas se reformulan para adaptarlos a las convenciones de técnica legislativa, la terminología y la estructura de la legislación tributaria nacional vigente (normalmente, la normativa reguladora del impuesto de sociedades). Algunas jurisdicciones han recurrido exclusivamente a la legislación primaria para ello, mientras que otras han combinado legislación primaria y legislación secundaria. En ambos casos, es necesario revisar exhaustivamente las reglas traducidas o adaptadas para garantizar que produzcan resultados coherentes con las Reglas GloBE.

Recuadro 10. Reformulación de las reglas del IMG en Francia

Francia introdujo la RIR, la RRIG y un QDMTT mediante el artículo 33 de la *Ley de Finanzas para 2024* (Ley n.º 2023-1322), que transpone la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, incorporando sustancialmente las Reglas Modelo con las adaptaciones necesarias para cumplir las exigencias del Derecho de la Unión Europea. Las principales adaptaciones consisten en la aplicación de una RIR nacional y en la inclusión, dentro del ámbito de aplicación del impuesto, de los grupos multinacionales exclusivamente nacionales (es decir, los grandes grupos nacionales).

Al adoptar el IMG, Francia debía ajustarse a la Directiva, que en la práctica reformula las Reglas Modelo GloBE. El ordenamiento jurídico francés no permite la incorporación por remisión (del mismo modo que una directiva tampoco puede transponerse por remisión), por lo que las Reglas GloBE deben incorporarse directamente al Derecho francés. Con este enfoque, las disposiciones de las Reglas Modelo GloBE, los Comentarios y las Orientaciones Administrativas se reformulan para adaptarlas a la técnica de redacción legislativa francesa. Este enfoque de reformulación también se utilizará en futuras leyes de finanzas para incorporar al Derecho interno las futuras Orientaciones Administrativas.

La legislación primaria se complementa mediante decretos (legislación secundaria). El 4 de diciembre de 2024, el Gobierno francés publicó el primer decreto dedicado a la reforma del IMG (Decreto n.º 2024-1126). En él se establecen las normas detalladas de cumplimiento aplicables a la implementación del Segundo Pilar en Francia. Asimismo, especifica las obligaciones de información de las entidades constitutivas, incluido el contenido de la declaración informativa GloBE y los procedimientos para calcular y pagar el impuesto complementario.

118. La principal ventaja de este enfoque para muchas jurisdicciones es que resulta compatible con su marco constitucional y jurídico y con las limitaciones que este impone. Además, facilita la integración del IMG en el ordenamiento jurídico interno, incluidos los procedimientos nacionales de recaudación y ejecución. También puede contribuir a que tanto las autoridades como los contribuyentes adquieran un conocimiento profundo de las reglas. Asimismo, puede facilitar la resolución de las ambigüedades detectadas durante los procesos de consulta.

119. Las jurisdicciones que adopten este enfoque deberán evaluar cuidadosamente los recursos necesarios para su implementación. La reformulación es un proceso relativamente complejo y exige una inversión considerable de recursos. Además, puede dar lugar a lagunas, duplicidades e incoherencias con las Reglas GloBE, ya que las reglas nacionales del IMG se redactan con una estructura, una secuencia y una terminología distintas de las empleadas en las Reglas GloBE. Las jurisdicciones que optan por este enfoque tampoco suelen permitir la incorporación automática de futuras actualizaciones o modificaciones acordadas por el Marco Inclusivo. En consecuencia, deberán determinar si tales novedades requieren modificar las reglas nacionales del IMG, cuáles de ellas deben incorporarse y de qué forma, y, cuando proceda, llevar a cabo el correspondiente procedimiento legislativo.

120. Por ello, las administraciones tributarias deberán estar preparadas para dedicar tiempo y recursos a garantizar la transparencia, la seguridad jurídica y la coherencia en la aplicación práctica de las reglas nacionales del IMG. Ello puede implicar la elaboración de orientaciones administrativas y manuales detallados, una formación exhaustiva del personal —para asegurar un conocimiento adecuado tanto de las Reglas GloBE como de las reglas nacionales reformuladas— y el refuerzo de la comunicación con los contribuyentes para favorecer una comprensión común de las normas nacionales y de su alineación con las Reglas GloBE.

121. Conscientes de estos desafíos, varias jurisdicciones que han optado por la incorporación mediante reformulación también han señalado que recurren a técnicas legislativas e interpretativas complementarias destinadas a evitar incoherencias y reducir las cargas de cumplimiento. Estas técnicas complementarias no son excluyentes entre sí y, con frecuencia, se utilizan de forma combinada para alcanzar esos objetivos, como se explica en los apartados siguientes.

Elección del enfoque de implementación: principales consideraciones

Las jurisdicciones que deban elegir un enfoque de implementación suelen tener que valorar una serie de factores, cuya importancia varía de un país a otro. Como se ha señalado anteriormente, entre ellos figuran:

- las limitaciones de carácter constitucional;
- los requisitos lingüísticos;
- las convenciones nacionales de técnica legislativa;
- los recursos públicos necesarios para implementar y mantener la normativa;
- el número de contribuyentes afectados y el nivel de recaudación previsto;
- la capacidad para aprobar las modificaciones de la legislación nacional necesarias para adaptar la normativa a la evolución de las Reglas GloBE; y
- la capacidad para recurrir a legislación secundaria o a disposiciones administrativas con el fin de implementar parte de las Reglas GloBE de forma más ágil.

2.2 Técnicas legislativas para la actualización de la legislación nacional

122. Desde su publicación inicial en 2021, las Reglas GloBE han experimentado una evolución significativa, con la adopción de diversos paquetes de Orientaciones Administrativas y puertos seguros. Para mantener el estatus calificado de sus normas y contribuir a un sistema coordinado a escala mundial, las jurisdicciones implementadoras deben incorporar estos avances a su normativa de forma precisa y oportuna. Con este fin, han recurrido a distintas técnicas para garantizar que su normativa nacional refleje las últimas actualizaciones.

2.2.1. Recurso a la legislación secundaria

123. En algunas jurisdicciones, el poder ejecutivo está facultado para dictar normas jurídicamente vinculantes en virtud de una habilitación legal y con sujeción a los límites o requisitos establecidos por el legislador o por los órganos jurisdiccionales. Estas normas regulan aspectos más específicos que la legislación primaria y suelen adoptar la forma de reglamentos u otras disposiciones normativas. La legislación secundaria suele ser mucho más fácil de aprobar que la legislación primaria y constituye un elemento esencial de los ordenamientos jurídicos que recurren ampliamente a este tipo de normativa.

124. En algunas jurisdicciones, únicamente se recogen en la legislación primaria un número reducido de disposiciones esenciales —como las que determinan los contribuyentes comprendidos en el ámbito de aplicación, el mecanismo de imposición y el cálculo de la tasa impositiva efectiva—. Para facilitar la incorporación oportuna de nuevas Orientaciones Administrativas, corregir lagunas o incoherencias detectadas en la normativa nacional sobre el IMG y precisar el funcionamiento de las reglas, estas jurisdicciones recurren principalmente, o al menos en parte, a la legislación secundaria para implementar las Reglas GloBE.

125. Este enfoque permite beneficiarse de los procedimientos de modificación más ágiles aplicables a la legislación secundaria (por ejemplo, los reglamentos), como los procedimientos legislativos acelerados o la eliminación de la necesidad de una aprobación parlamentaria específica. Ello facilita la rápida incorporación de las nuevas orientaciones acordadas por el Marco Inclusivo y la corrección de las incoherencias detectadas.

Recuadro 11. Recurso a la legislación secundaria en Brasil

Brasil introdujo un QDMTT mediante una ley marco (Ley n.º 15.079/2024), que incorpora los elementos esenciales de las reglas de una manera compatible con el marco constitucional brasileño. Esta legislación primaria incluye, por ejemplo, las disposiciones relativas al ámbito de aplicación, las fórmulas para el cálculo de la tasa impositiva efectiva y del impuesto complementario, así como determinadas definiciones previstas en las Reglas GloBE. El artículo 3 de esta ley faculta al órgano regulador para desarrollar, mediante legislación secundaria, los aspectos más técnicos y operativos del impuesto complementario nacional. En ejercicio de esta habilitación se adoptó la *Instrucción Normativa n.º 2.228/2024*, que regula, entre otros aspectos, las reglas de conversión de divisas, los ajustes necesarios para determinar la renta GloBE y los impuestos comprendidos ajustados de las entidades constitutivas situadas en Brasil, las disposiciones de cálculo de la exclusión de rentas con base en la sustancia y las reglas aplicables a las reestructuraciones empresariales y a las estructuras de tenencia de participaciones.

Brasil recurre ampliamente a la legislación secundaria para implementar el QDMTT porque las Reglas GloBE son técnicamente complejas, evolucionan con frecuencia y dependen de cálculos detallados que no pueden incorporarse íntegramente a la legislación primaria sin volverla excesivamente rígida o hacer que quede rápidamente desactualizada. Al aprobar una legislación primaria que establece el marco general y delegar la regulación de los aspectos técnicos en el órgano regulador, Brasil garantiza la flexibilidad administrativa necesaria para adaptar la normativa nacional a las futuras Orientaciones Administrativas, asegurar resultados coherentes con las Reglas Modelo GloBE y mantener el reconocimiento del régimen como QDMTT. Este enfoque permite actualizar de forma eficiente las metodologías, las definiciones y los procedimientos de cumplimiento, manteniendo al mismo tiempo los elementos esenciales del régimen en la legislación primaria.

2.2.2. Procedimiento simplificado de modificación de la legislación

126. Con el fin de facilitar aún más la actualización periódica y oportuna de la normativa, algunas jurisdicciones han incorporado a su legislación sobre el IMG disposiciones que facultan al Ministerio de Hacienda o a la administración tributaria para modificar, mediante instrumentos administrativos, determinadas partes de la legislación primaria o secundaria, siempre que dichas modificaciones sean necesarias para mantener la coherencia con las Reglas Modelo GloBE y los Comentarios. Esta delegación de facultades puede acortar significativamente el procedimiento legislativo, sin menoscabar las garantías de control.

Recuadro 12. Procedimiento simplificado de modificación de la legislación del IMG en el Reino Unido

El Reino Unido ha implementado las Reglas GloBE mediante reformulación. Con carácter general, la legislación del Reino Unido incorpora en forma de disposiciones legislativas las Reglas Modelo, así como los aspectos operativos de los Comentarios y de las Orientaciones Administrativas que modifican o desarrollan dichas reglas.

El artículo 262 de la *Finance (No. 2) Act 2023* faculta al HM Treasury para dictar reglamentos destinados a desarrollar o modificar las disposiciones nacionales relativas al IMG. Esta facultad solo puede ejercerse cuando resulte necesaria para garantizar la coherencia con las Reglas Modelo de la OCDE, los Comentarios y las Orientaciones Administrativas, y expirará al término de 2026. No obstante, hasta la fecha, esta facultad no se ha ejercido, ya que todas las modificaciones se han introducido mediante legislación primaria.

127. Algunas jurisdicciones han señalado que permiten a los contribuyentes basarse en legislación anunciada o en proyectos de orientaciones antes de su aprobación formal, con el fin de proporcionar una mayor seguridad jurídica y facilitar el cumplimiento durante los períodos transitorios. Este enfoque ofrece diversas ventajas prácticas. Proporciona a los contribuyentes una mayor flexibilidad administrativa y reduce el riesgo de incumplimiento durante los períodos de incertidumbre, al tiempo que garantiza que, una vez aprobada la legislación con efectos retroactivos, las modificaciones que resulten necesarias puedan realizarse sin imposición de sanciones ni devengo de intereses, siempre que el contribuyente haya actuado de manera razonable. Asimismo, favorece un uso más eficiente de los recursos, evita controversias innecesarias sobre situaciones transitorias y proporciona a los contribuyentes un grado razonable de seguridad jurídica incluso antes de que las modificaciones necesarias se incorporen formalmente a la legislación.

Recuadro 13. Posibilidad de basarse en las modificaciones acordadas por el Marco Inclusivo antes de su incorporación a la legislación australiana

Con arreglo al ordenamiento jurídico australiano, los contribuyentes deben autoliquidar sus obligaciones tributarias y presentar la correspondiente declaración conforme a la legislación vigente. No obstante, pueden surgir discrepancias entre la legislación australiana y los materiales de la OCDE cuando Australia aún no ha incorporado las Orientaciones Administrativas acordadas o existe algún error menor de técnica legislativa en la normativa nacional.

Para hacer frente a estas situaciones, la Australian Taxation Office (ATO) aplica unas directrices administrativas relativas al tratamiento de la legislación con efectos retroactivos en aquellos casos en que los contribuyentes «anticipen» modificaciones legislativas destinadas a corregir dichas discrepancias, con independencia de que el Gobierno haya realizado o no un anuncio formal al respecto. En la práctica, ello proporciona a los contribuyentes una mayor seguridad jurídica al presentar sus declaraciones tributarias nacionales basándose en los materiales de la OCDE, aun cuando la legislación australiana todavía no refleje determinados aspectos de dichos materiales.

Si los contribuyentes optan por autoliquidar sus obligaciones conforme a la legislación vigente antes de la modificación y posteriormente se aprueba legislación con efectos retroactivos, deberán rectificar sus autoliquidaciones. En tales casos, el enfoque de la ATO atenúa las consecuencias en materia de intereses y sanciones, normalmente eximiendo de sanción a los contribuyentes que hayan actuado de buena fe conforme a la legislación vigente y procedan a rectificar su autoliquidación, garantizando al mismo tiempo la aplicación definitiva de la legislación finalmente aprobada.

Si los contribuyentes deciden anticipar una futura modificación legislativa, la ATO, por regla general, no destinará recursos de comprobación a verificar esas autoliquidaciones conforme a la legislación vigente antes de la modificación, por considerar que ello resultaría ineficiente. Cuando los contribuyentes anticipen una modificación legislativa, deberán documentar internamente la discrepancia detectada entre la legislación australiana y los materiales de la OCDE.

En el contexto de las Reglas GloBE, ello significa, en la práctica, que la ATO permite a los contribuyentes presentar las declaraciones nacionales correspondientes al Segundo Pilar —basadas, a su vez, en la información contenida en la declaración informativa GloBE— aplicando Orientaciones Administrativas que todavía no se han incorporado a la legislación australiana. En esos casos, la ATO revisará las declaraciones presentadas por los contribuyentes a la luz de su interpretación de las modificaciones legislativas anunciadas y de las modificaciones finalmente aprobadas.

2.2.3. Cláusula interpretativa

128. Muchas jurisdicciones también han incorporado a su legislación sobre el IMG una cláusula interpretativa que establece que las disposiciones nacionales deben interpretarse, en la medida de lo posible, de forma coherente con las Reglas GloBE, incluidos los Comentarios y las Orientaciones Administrativas. Esta referencia puede figurar directamente en el articulado de la legislación primaria o incorporarse al preámbulo o a la exposición de motivos de la ley. Estas cláusulas tienen por objeto:

- reducir el riesgo de incoherencias o interpretaciones divergentes, al aclarar que la conformidad con las Reglas Modelo GloBE y los Comentarios constituye un criterio interpretativo, salvo cuando exista un conflicto directo; y
- facilitar interpretaciones acordes con las orientaciones posteriores del Marco Inclusivo cuando estas puedan entenderse razonablemente como una aclaración de las reglas, y no como una modificación sustantiva que requiera una reforma legislativa.

129. Incluso cuando una actualización de los Comentarios no pueda considerarse simplemente una aclaración del texto de las Reglas Modelo, la cláusula interpretativa puede permitir que la administración tributaria interprete la legislación nacional a la luz de dicha actualización. Disponer de esta facultad interpretativa y ejercerla puede resultar más eficiente que modificar la legislación primaria cuando las actualizaciones de los Comentarios van más allá de una mera aclaración.

130. No obstante, en muchas jurisdicciones una cláusula interpretativa no incorpora automáticamente las nuevas Orientaciones Administrativas, por lo que el margen de actuación de la administración tributaria para interpretar la legislación con base en dicha cláusula es, en consecuencia, más limitado. En otras jurisdicciones, sin embargo, la tradición jurídica puede hacer que cláusulas muy similares produzcan efectos interpretativos más amplios.

Recuadro 14. Cláusula interpretativa

Algunas jurisdicciones (como Canadá), que en términos generales han optado por reformular las Reglas Modelo y los Comentarios en su legislación nacional, también han incorporado una cláusula interpretativa destinada a garantizar que la normativa se interprete, aplique y administre de manera coherente con los resultados previstos en las Reglas Modelo, los Comentarios y las Orientaciones Administrativas, incluidas las futuras revisiones o incorporaciones a las reglas del Segundo Pilar. En estas jurisdicciones, la decisión sobre cómo dar efecto a las nuevas Orientaciones Administrativas publicadas por la OCDE se adopta caso por caso, con el fin de determinar si es necesario aprobar disposiciones legislativas específicas o si dichas orientaciones pueden utilizarse para interpretar o aclarar las disposiciones ya vigentes.

131. Algunas jurisdicciones también han incorporado a su legislación nacional remisiones específicas a determinadas disposiciones de las Reglas Modelo GloBE y de los Comentarios. Mediante estas remisiones, las disposiciones identificadas de las Reglas Modelo GloBE y de los Comentarios pasan a formar parte integrante del ordenamiento jurídico interno, del mismo modo que ocurre en los supuestos de incorporación íntegra por remisión.

132. Estas remisiones específicas también pueden diseñarse de forma que permitan la incorporación automática de las actualizaciones o modificaciones posteriores acordadas por el Marco Inclusivo respecto de las disposiciones a las que remiten, de conformidad con el enfoque de remisión dinámica. Como alternativa, en el enfoque de remisión estática, la incorporación de esas futuras actualizaciones o modificaciones puede quedar supeditada a un procedimiento interno de aprobación, como la adopción de un acto administrativo por el Gobierno.

133. Las remisiones específicas pueden cumplir diversas finalidades prácticas. Por ejemplo, pueden permitir que el orden de aplicación de las reglas produzca efectos de forma oportuna y transparente dentro de una jurisdicción mediante la remisión al registro centralizado de jurisdicciones con estatus calificado mantenido en el sitio web de la OCDE. Cuando se combinan con un enfoque de remisión dinámica, pueden facilitar el reconocimiento inmediato del estatus calificado de otras jurisdicciones, sin necesidad de adoptar nuevas medidas legislativas o administrativas. Dado que la remisión se limita a una parte concreta de las Reglas Modelo GloBE y de los Comentarios —en lugar de abarcar el conjunto de dichas Reglas y Comentarios—, esta técnica constituye una opción pragmática al alcance de un mayor número de jurisdicciones implementadoras, incluidas aquellas cuyos marcos constitucionales o legislativos imponen mayores restricciones.

Recuadro 15. Remisión específica de Singapur al registro centralizado de la OCDE de jurisdicciones con estatus calificado

Singapur reconoce el estatus calificado de la RIR, el QDMTT y el puerto seguro del QDMTT de otras jurisdicciones de conformidad con las decisiones adoptadas por el Marco Inclusivo, mediante los artículos 96 y 97 del *Multinational Enterprise (Minimum Tax) Regulations 2024*. Estas disposiciones remiten a los impuestos establecidos por la legislación de cada jurisdicción que figure en el registro centralizado de normas con estatus calificado publicado en el sitio web de la OCDE. El recurso a una remisión dinámica mediante legislación secundaria permite a Singapur reconocer el estatus calificado desde la fecha de entrada en vigor de la legislación correspondiente, cuando esta se incorpora al registro centralizado con posterioridad a dicha fecha, sin necesidad de publicar una lista independiente de normas calificadas ni de adoptar nuevas medidas parlamentarias.

2.3. Mecanismos interpretativos

134. Además del propio proceso legislativo, las jurisdicciones implementadoras suelen recurrir también a una amplia variedad de instrumentos interpretativos o de carácter no legislativo para favorecer el cumplimiento por parte de los contribuyentes y garantizar la coherencia con las Reglas Modelo GloBE y los Comentarios. Estos instrumentos forman parte del marco jurídico y administrativo interno y se utilizan, por lo general, para aclarar cómo deben aplicarse las normas tributarias nacionales a situaciones y circunstancias concretas, facilitando así a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Aunque la naturaleza y los efectos jurídicos de estos instrumentos varían considerablemente de una jurisdicción a otra, por lo general consisten en orientaciones emitidas por las administraciones tributarias para interpretar, complementar o desarrollar la aplicación de las disposiciones tributarias nacionales (por ejemplo, resoluciones o preguntas frecuentes). En el contexto del IMG, estos mecanismos pueden desempeñar un papel importante para garantizar la coherencia con las Reglas GloBE y reducir las cargas de cumplimiento, especialmente en las jurisdicciones que han optado por la reformulación. Pueden distinguirse dos grandes categorías de mecanismos interpretativos que contribuyen a la aplicación y administración del IMG: i) la emisión de orientaciones de carácter general; y ii) la emisión de orientaciones para casos concretos.

2.3.1. Orientaciones de carácter general

135. Muchas jurisdicciones que han implementado el IMG han señalado que disponen de procedimientos administrativos que permiten la publicación de orientaciones oficiales sobre la aplicación de sus normas nacionales relativas al IMG. Según la jurisdicción de que se trate, estas orientaciones pueden carecer de carácter vinculante, ser vinculantes únicamente para la administración tributaria o vincular tanto a la administración como a los contribuyentes. Entre las formas más habituales que pueden adoptar figuran las orientaciones administrativas, las resoluciones de carácter general (publicadas de forma anonimizada), las notas explicativas, las circulares y las instrucciones ministeriales.

136. Con independencia de la forma que adopten, las orientaciones de carácter general suelen tener por objeto aclarar cómo se aplican determinadas disposiciones de la normativa nacional sobre el IMG a supuestos de hecho concretos, especialmente cuando pueden afectar a un gran número de contribuyentes o cuando una disposición ha suscitado dudas en la práctica. Asimismo, constituyen un instrumento eficaz para colmar lagunas de las Reglas Modelo GloBE y de los Comentarios, resolver —al menos de forma transitoria— las incoherencias derivadas de la incorporación de las Reglas GloBE y los

Comentarios a la normativa nacional y favorecer una mayor coherencia en la aplicación e interpretación de las reglas del IMG entre distintas jurisdicciones y a lo largo del tiempo.

137. Desde la perspectiva del cumplimiento, estas orientaciones de carácter general también se consideran un instrumento eficaz para reforzar la transparencia, la seguridad jurídica y la previsibilidad para los contribuyentes, contribuyendo así a reducir las controversias y la carga administrativa en su conjunto. En algunas jurisdicciones, estas orientaciones forman parte de un marco más amplio de prevención de controversias y de seguridad jurídica gestionado por la administración tributaria. En otras, son el resultado de un proceso de colaboración en el que participan distintos organismos públicos, como el Ministerio de Hacienda, los órganos encargados de la redacción legislativa y órganos técnicos especializados. En todos los casos, estos procedimientos suelen diseñarse para ofrecer la flexibilidad y capacidad de respuesta necesarias, de modo que las administraciones tributarias puedan responder con agilidad a las cuestiones operativas e interpretativas que plantee la aplicación y administración del IMG.

138. Las orientaciones de carácter general no vinculantes resultan especialmente valiosas en las primeras fases de implementación, cuando los contribuyentes aún están familiarizándose con el funcionamiento práctico de las nuevas normas y con su aplicación a sus circunstancias específicas. Entre los ejemplos más habituales figuran los manuales o las preguntas frecuentes publicados en el sitio web oficial de la administración tributaria, las guías para usuarios o las notas al pie incorporadas a los modelos de declaración y a las herramientas de presentación electrónica. Por lo general, estos instrumentos forman parte de una estrategia de comunicación más amplia destinada a mejorar la preparación de los contribuyentes, reducir los errores y minimizar la carga administrativa (véase el Módulo 5).

139. Sin perjuicio de la facultad de cada jurisdicción para interpretar y aplicar su legislación nacional sobre el IMG, las jurisdicciones pueden considerar conveniente promover una aplicación coherente de las reglas del IMG en distintas jurisdicciones mediante una interpretación coordinada de determinadas disposiciones. Con este objetivo, antes de emitir orientaciones, las jurisdicciones pueden considerar útil entablar conversaciones con otras jurisdicciones implementadoras sobre determinadas cuestiones interpretativas, por ejemplo, en el marco del Diálogo de Ámsterdam.

2.3.2. Orientaciones para casos concretos

140. Por otra parte, algunas jurisdicciones han señalado que utilizan mecanismos interpretativos cuyos efectos jurídicos se limitan inicialmente a uno o varios contribuyentes. Entre los ejemplos más habituales figuran las resoluciones individuales y las respuestas escritas a consultas formuladas por los contribuyentes. La naturaleza jurídica de estos mecanismos, los requisitos para acceder a ellos y sus efectos vinculantes varían considerablemente de una jurisdicción a otra.

Recuadro 16. Pronunciamientos basados en la confianza legítima en Austria

Los contribuyentes pueden solicitar orientaciones a la administración tributaria austriaca en forma de los denominados pronunciamientos basados en la confianza legítima. Se trata de un acto administrativo mediante el cual la administración tributaria expresa su criterio jurídico sobre los hechos de un caso descrito por el contribuyente. A diferencia de las resoluciones anticipadas formales, los pronunciamientos basados en la confianza legítima pueden solicitarse de manera informal y producen efectos jurídicos más limitados. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia, un pronunciamiento basado en la confianza legítima puede resultar jurídicamente vinculante para la administración tributaria en el ejercicio de su potestad discrecional, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- el pronunciamiento haya sido emitido por la administración tributaria competente;
- el pronunciamiento no contradiga de forma manifiesta la legislación aplicable;
- el contribuyente haya adoptado decisiones económicas basándose en el pronunciamiento; y
- apartarse del pronunciamiento perjudique al contribuyente.

141. Estos mecanismos contribuyen de manera significativa a mejorar el cumplimiento y a reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Dependiendo del marco jurídico aplicable, las orientaciones para casos concretos, especialmente las resoluciones individuales, pueden proporcionar a los contribuyentes una mayor seguridad jurídica respecto de su situación tributaria. Por otra parte, las resoluciones individuales pueden dar lugar a una menor transparencia entre las distintas jurisdicciones y, por consiguiente, aumentar el riesgo de una aplicación no uniforme de las reglas. Estos riesgos se atenúan cuando las orientaciones para casos concretos sirven de base para la posterior publicación de orientaciones de carácter general en beneficio de todos los contribuyentes (por ejemplo, preguntas frecuentes o resoluciones de carácter general) o cuando existen otros mecanismos que garantizan la transparencia.

Recuadro 17. Resoluciones tributarias sobre imposición complementaria en Polonia

Polonia ha introducido un tipo específico de resolución tributaria sobre imposición complementaria, adaptado a las particularidades de las Reglas GloBE. La Oficina Nacional de Información Tributaria, responsable de emitir estas resoluciones, puede consultar al Consejo GloBE sobre el proyecto de resolución antes de su adopción. El Consejo GloBE es un órgano consultivo especializado integrado por once expertos independientes y cualificados procedentes del ámbito académico, de la administración pública y de los sectores del asesoramiento tributario y la auditoría. La mayoría de sus miembros desarrolla su actividad fuera de la administración pública. El Consejo se creó con el objetivo de reforzar la participación de un amplio abanico de actores en la interpretación de la normativa tributaria. Al incorporar perspectivas y puntos de vista diversos, en lugar de basarse exclusivamente en el criterio de la administración, este mecanismo tiene por objeto garantizar una aplicación coherente del Enfoque Común acordado por el Marco Inclusivo.

Módulo 3 Organización y planificación de la implementación del IMG

Introducción

142. El presente módulo ofrece orientaciones prácticas dirigidas a las administraciones tributarias sobre los cambios organizativos, de procesos y de asignación de recursos necesarios para implementar y administrar el IMG. Estas orientaciones se basan en un enfoque por fases que comienza con la elaboración de un plan de implementación estructurado y continúa con su ejecución mediante distintas líneas de trabajo. Partiendo de la experiencia de las jurisdicciones que ya han implementado el IMG, el primer apartado de este módulo se centra en los principales elementos que deben tenerse en cuenta al elaborar un plan de implementación. El resto del módulo analiza el impacto que previsiblemente tendrá el IMG sobre las principales funciones administrativas y presenta ejemplos de herramientas que las administraciones tributarias pueden utilizar para planificar y ejecutar los cambios necesarios.

3.1. Plan de implementación

143. Un plan de implementación es una hoja de ruta estructurada que define las actuaciones necesarias para ejecutar una reforma (como una reforma tributaria). Concreta la reforma en actuaciones específicas que deberá llevar a cabo la administración tributaria y define quién debe ejecutarlas, cuándo y con qué recursos. Un plan de implementación bien diseñado facilita la coordinación entre las distintas unidades de la administración tributaria, permite hacer un seguimiento eficaz de los avances y reduce el riesgo de lagunas, cuellos de botella o retrasos.

144. El punto de partida para elaborar un plan de implementación consiste en analizar las implicaciones que la reforma tendrá para la propia administración tributaria, especialmente en lo que respecta a su organización, gobernanza, procesos operativos, recursos humanos, necesidades informáticas y presupuesto. Un plan de implementación integral puede incluir los siguientes elementos:

- **Objetivos y resultados esperados**, que permitan definir con claridad qué se pretende conseguir con la reforma y cuáles serán los resultados medibles una vez que entre en funcionamiento.
- **Alcance y prioridades**, que definan los parámetros del proyecto y establezcan las prioridades principales, permitiendo a la administración tributaria identificar las funciones afectadas y determinar qué ámbitos requieren una implementación inmediata y cuáles pueden desarrollarse de forma gradual.
- **Funciones y responsabilidades**, que definan y asignen las tareas entre los distintos departamentos, unidades y equipos de la administración tributaria que participarán en la implementación.
- **Calendario e hitos**, que establezcan un cronograma del proyecto dividido en fases, con los principales plazos y resultados previstos.
- **Necesidades de recursos**, que cuantifiquen los recursos adicionales que serán necesarios tanto a corto como a largo plazo. Además de la financiación, deberán tenerse en cuenta las necesidades de personal, conocimientos técnicos especializados, sistemas informáticos e instrumentos jurídicos necesarios para respaldar la implementación.

- **Evaluación de riesgos y medidas de mitigación**, destinadas a identificar los posibles desafíos y las estrategias necesarias para gestionarlos o reducir su impacto.
- **Mecanismos de seguimiento, elaboración de informes y evaluación**, que proporcionen herramientas para supervisar, documentar y evaluar los avances, contribuyendo a que la ejecución del plan de implementación se desarrolle conforme a lo previsto. Los principales elementos pueden recogerse en un cuadro de planificación que se actualice periódicamente para ofrecer una visión general del estado de ejecución del proyecto de implementación (véase el recuadro 18).

145. En la práctica, el contenido de un plan de implementación deberá adaptarse a las características de la reforma y a las necesidades de la administración tributaria. Mientras que algunos aspectos requerirán una planificación detallada desde el inicio, otros podrán desarrollarse con mayor detalle a medida que avance la implementación de la reforma.

146. Aunque las administraciones tributarias suelen contar con experiencia en la implementación de reformas de política tributaria, el IMG presenta una serie de particularidades que inciden específicamente en el proceso de planificación. Estas particularidades derivan de que el IMG se basa en un Enfoque Común y de la necesidad de garantizar la coherencia con las reglas aplicadas por las demás jurisdicciones implementadoras. Dicha coherencia debe garantizarse tanto en la incorporación de las Reglas Modelo al ordenamiento jurídico interno como en la interpretación y aplicación práctica de su contenido.

147. No obstante, el Enfoque Común no constituye únicamente una limitación, sino también una importante oportunidad, ya que las jurisdicciones que estén adoptando el IMG pueden aprovechar la experiencia práctica de aquellas que ya han legislado e implementado las reglas. La experiencia adquirida durante las primeras fases de implementación —incluidas las orientaciones administrativas, los enfoques relativos a los puertos seguros y las adaptaciones de los sistemas— aporta enseñanzas valiosas sobre la interpretación técnica, los procesos de cumplimiento y las estrategias de gestión del riesgo, permitiendo a las jurisdicciones que adopten posteriormente el IMG apoyarse en soluciones ya contrastadas en lugar de partir de cero.

148. Al mismo tiempo, conviene tener presente que cada jurisdicción implementadora y cada administración tributaria afrontan la implementación desde una posición de partida diferente. Existen diferencias inevitables en los marcos jurídicos vigentes, la capacidad institucional (en particular, los sistemas informáticos, los recursos humanos y otros recursos disponibles) y el diseño de la implementación. No obstante, los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam han puesto de manifiesto una serie de desafíos comunes a los que se enfrentan las administraciones tributarias, entre ellos la recopilación y validación de datos, la integración de sistemas, la coordinación entre QDMTT y la RIR y la RRIG, así como la gestión de las cargas de cumplimiento para los grupos multinacionales. Más concretamente, la reunión de lanzamiento celebrada el 11 de abril de 2025 con la que se iniciaron los trabajos de elaboración de la presente publicación, identificó cuatro desafíos principales para la introducción y la implementación del IMG: desarrollar los sistemas informáticos, garantizar una aplicación e interpretación coherentes, reforzar las capacidades y colaborar con los actores pertinentes. Asimismo, estos debates permitieron identificar diversas soluciones prácticas —desde una implementación por fases y la elaboración de orientaciones específicas hasta un refuerzo de la cooperación entre administraciones tributarias— que ponen de manifiesto que, aunque los enfoques puedan diferir en sus aspectos concretos, el intercambio de experiencias puede contribuir de manera significativa a una implementación coherente y eficaz del IMG en las distintas jurisdicciones.

Recuadro 18. Ejemplo de cuadro de planificación para un plan estructurado de implementación del IMG

La experiencia acumulada por las jurisdicciones que ya han implementado el IMG pone de manifiesto la utilidad de elaborar un cuadro de planificación que ofrezca una visión de conjunto de la gestión de proyectos complejos, como la introducción del IMG, y facilite la elaboración del plan de implementación. Este cuadro puede adaptarse a las características del proyecto de implementación de cada jurisdicción y configurarse de acuerdo con sus necesidades y prácticas nacionales. Asimismo, debe actualizarse de forma continua y presentarse periódicamente a la alta dirección de la administración tributaria, por ejemplo, al director de la administración tributaria o a su adjunto. A continuación, se presenta un ejemplo.

Con la estructura que figura a continuación, la administración tributaria debe identificar, en primer lugar, cada una de las funciones administrativas (columna 1) y las actuaciones necesarias para su desarrollo (columna 2). A continuación, deberá asignarse a cada actuación el departamento, la unidad o el equipo responsable de su ejecución (columna 3). Paralelamente, la administración tributaria deberá evaluar si es necesario introducir cambios organizativos o administrativos (columna 4). Una vez definidos estos elementos, podrá estimar los recursos necesarios (columna 5) y los costos asociados a cada actuación (columna 6). También deberá establecerse un calendario detallado por fases en el que se especifiquen los resultados previstos para cada año (columna 7). Por último, deberán identificarse los riesgos y las correspondientes medidas de mitigación (columna 8). Estos elementos se analizan con mayor detalle en los apartados siguientes.

Función administrativa	Descripción	Departamento, unidad o equipo responsable	Cambios necesarios (en su caso)	Necesidades de recursos (personal, competencias, herramientas)	Costos	Calendario				Riesgos / Medidas de mitigación
						Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	
1	Actuación 1:									
	Actuación 2:									
2	Actuación 3:									
	Actuación 4:									
3	Actuación 5:									
	Actuación 6:									
4	Actuación 7:									
	Actuación 8:									

3.2. Evaluación de las principales funciones de la administración tributaria y de la necesidad de introducir cambios

149. Si bien las administraciones tributarias difieren en cuanto a su estructura, sus recursos y su funcionamiento, suelen desempeñar un conjunto similar de funciones esenciales para garantizar una gestión eficaz del sistema tributario y fomentar el cumplimiento voluntario. A continuación se presenta una visión general de las principales funciones que desempeñan habitualmente las administraciones tributarias. Al igual que ocurre con cualquier otra reforma tributaria, las administraciones tributarias deberán identificar cuáles de estas funciones administrativas se verán afectadas por la introducción del IMG, teniendo en cuenta las particularidades de este régimen. Por ejemplo, los procedimientos de comprobación pueden diferir de los aplicables a otros impuestos y el intercambio de la información contenida en la declaración informativa GloBE, conforme al enfoque de difusión de la información, puede requerir adaptaciones específicas.

Tabla 4. Descripción general de las principales funciones de la administración tributaria

Principales funciones de la administración tributaria		
No	Funciones administrativas	Descripción general
1	Registro y servicios al contribuyente	• Gestionar los sistemas de identificación de contribuyentes (por ejemplo, el NIF). • Proporcionar orientación, formación y asistencia para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. • Gestionar los canales de atención (portales en línea, centros de atención telefónica y oficinas de atención presencial).
2	Presentación y tramitación de declaraciones	• Recibir, validar y almacenar las declaraciones tributarias (IRPF, IVA, IS, etc.). • Gestionar los sistemas electrónicos de presentación de declaraciones. • Tramitar las declaraciones rectificativas o correcciones.
3	Pago y recaudación de impuestos	• Gestionar los medios de pago (en línea, mediante transferencia bancaria o a través de sistemas de retención). • Supervisar los plazos de pago y enviar recordatorios. • Gestionar las devoluciones tributarias (por ejemplo, las devoluciones del IVA).
4	Gestión preventiva de los riesgos de cumplimiento	• Identificar sectores, contribuyentes y comportamientos de alto riesgo. • Utilizar el análisis de datos para orientar y priorizar las actuaciones de cumplimiento. • Diseñar estrategias específicas de comunicación y de control.
5	Actuaciones de cumplimiento posteriores a la presentación de la declaración (incluidas las actuaciones de comprobación e inspección)	• Realizar actividades de evaluación de riesgos y de cumplimiento.[32] • Verificar la exactitud de las declaraciones. • Detectar declaraciones incompletas, fraude o evasión.
6	Recaudación ejecutiva y gestión de deudas tributarias	• Gestionar las deudas tributarias pendientes. • Imponer sanciones e intereses. • Iniciar procedimientos de recaudación ejecutiva (como el embargo de bienes o de créditos y otras medidas de ejecución forzosa). • Coordinar las actuaciones con los tribunales u otras autoridades competentes para la ejecución.
7	Resolución de controversias y recursos	• Tramitar las impugnaciones y los recursos de los contribuyentes. • Garantizar el respeto de las garantías procedimentales. • Coordinar las actuaciones con órganos independientes de revisión o tribunales.
8	Asesoramiento en materia de política tributaria y apoyo normativo	• Asesorar al Gobierno sobre el diseño y la implementación de la política tributaria. • Prestar asistencia técnica para la elaboración de nuevas leyes y reglamentos. • Evaluar el impacto recaudatorio de los cambios en la política tributaria.

[32] A efectos del IMG, el desarrollo de un marco de evaluación de riesgos constituirá el eje de la segunda fase del Diálogo de Ámsterdam.

9	Gestión de la información y análisis de datos	• Gestionar las bases de datos de contribuyentes y el almacenamiento seguro de la información. • Utilizar herramientas de análisis de datos para detectar anomalías y fraude. • Intercambiar información con autoridades nacionales o internacionales (EOI).
10	Gestión interna y gobernanza institucional	• Gestionar los recursos humanos y los programas de formación, ética e integridad. • Gestionar el presupuesto y el desempeño institucional. • Realizar auditorías internas y gestionar los riesgos y los controles anticorrupción.
11	Tecnología y transformación digital (de importancia creciente)	• Gestionar la presentación electrónica de declaraciones, la facturación electrónica y las cuentas tributarias digitales. • Utilizar inteligencia artificial o herramientas de automatización para mejorar los servicios. • Garantizar la ciberseguridad y la protección de los datos.

3.2.1. Implementación de posibles cambios organizativos y administrativos

150. Antes de diseñar o adaptar el marco administrativo necesario para aplicar el IMG, es fundamental que las administraciones tributarias lleven a cabo una evaluación exhaustiva de sus necesidades operativas. Este análisis comienza por examinar las capacidades ya existentes —tanto a nivel de equipos como de competencias individuales— y determinar qué unidades desempeñan actualmente funciones relacionadas con el cumplimiento tributario, las actuaciones de control, la liquidación de impuestos, los servicios al contribuyente o la resolución de controversias. El análisis de la distribución actual de responsabilidades permite detectar posibles carencias y determinar en qué ámbitos pueden ser necesarios recursos adicionales, nuevos procesos o mecanismos reforzados de coordinación.

151. Una cuestión fundamental consiste en determinar si las estructuras organizativas actuales son suficientes para asumir las funciones relacionadas con el IMG o si resulta necesario crear una función específica de coordinación. Dado que en la implementación del IMG participarán múltiples unidades y, en algunos casos, también otros organismos públicos, se recomienda que las administraciones tributarias consideren la creación de un órgano consultivo o de coordinación encargado de centralizar las decisiones de diseño, garantizar una interpretación coherente de las reglas y difundir instrucciones claras en toda la organización. La información necesaria para esta evaluación puede obtenerse a partir de los datos disponibles, de entrevistas internas o de encuestas al personal, y variará en función de que la jurisdicción aplique únicamente un QDMTT o el conjunto completo de las reglas del IMG. La respuesta organizativa también deberá adaptarse al número y a las características de los contribuyentes sujetos al IMG en cada jurisdicción.

Adaptación de los departamentos, unidades y equipos para la introducción y la implementación del IMG

152. La forma en que se organizan los departamentos, unidades y equipos responsables de la administración del IMG dependerá de las estructuras institucionales existentes y de las decisiones adoptadas en el plan de implementación. Será necesario realizar una revisión exhaustiva del modelo organizativo de la administración tributaria —que abarque las funciones de cumplimiento, los procesos de recaudación, los servicios al contribuyente, los procedimientos de liquidación y las actuaciones de comprobación e inspección— para determinar cómo integrar eficazmente las funciones relacionadas con el IMG. Esta evaluación permitirá determinar qué funciones pueden adaptarse y en qué ámbitos será necesario incorporar nuevos conocimientos especializados o establecer nuevos procesos.

153. En la práctica, las administraciones tributarias se enfrentan a dos opciones organizativas principales: adaptar los departamentos, unidades y equipos existentes para asumir las funciones relacionadas con el IMG o crear departamentos, unidades y equipos específicamente dedicados a su implementación y administración continuada. Cada una de estas opciones presenta ventajas e inconvenientes. La integración de las funciones relacionadas con el IMG en las estructuras existentes

puede favorecer la eficiencia, la continuidad y la transferencia de conocimientos, especialmente cuando el personal ya gestiona cuestiones relacionadas con grandes contribuyentes o con la fiscalidad internacional. Por el contrario, la creación de una estructura específica puede contribuir a centralizar el conocimiento especializado, proporcionar un marco de gobernanza más claro y acelerar el desarrollo de capacidades especializadas, aunque probablemente requiera recursos adicionales. También pueden contemplarse dos alternativas adicionales: crear subequipos especializados dentro de los departamentos, unidades o equipos existentes, o adoptar una estructura matricial integrada por un equipo central y especialistas regionales.

154. La elección entre estas alternativas deberá basarse en diversos factores nacionales, entre ellos el número y las características de los contribuyentes sujetos al IMG, el presupuesto y los recursos disponibles, la estrategia de cumplimiento y control adoptada por la administración tributaria y la posibilidad real de incorporar nuevo personal. En algunas jurisdicciones, la contratación de nuevo personal puede no ser posible, por lo que la reasignación interna de recursos o el desarrollo de nuevas competencias por parte del personal existente constituirán la opción más adecuada. Con independencia de la opción elegida, resulta esencial definir claramente las funciones, las responsabilidades y los canales de comunicación para garantizar una administración del IMG coherente y eficaz.

3.2.2. Organización interna: gobernanza y recursos

155. Los trabajos desarrollados en el marco de los distintos grupos del Diálogo de Ámsterdam permiten extraer diversas enseñanzas en materia de gobernanza, costos y presupuesto, así como de formación del personal.

Gobernanza

156. Los países han adoptado distintos modelos organizativos para implementar los requisitos del IMG, en función de las diferencias existentes en sus estructuras administrativas, el grado de desarrollo institucional, la disponibilidad de recursos y las prioridades de política tributaria. Aunque todas las administraciones tributarias deben desempeñar las mismas funciones esenciales —como la prestación de servicios al contribuyente, la recepción y tramitación de declaraciones, la liquidación de impuestos y las actuaciones de comprobación e inspección—, la forma en que estas responsabilidades se distribuyen dentro de la organización puede variar considerablemente. Algunas jurisdicciones optan por integrar las responsabilidades relacionadas con el IMG en departamentos, unidades y equipos ya existentes, mientras que otras crean departamentos, unidades o equipos especializados, o ponen en marcha programas de transformación para gestionar el cambio.

157. Los ejemplos que figuran en el recuadro siguiente ilustran cuatro modelos organizativos diferentes observados en las jurisdicciones implementadoras. En ellos se muestra cómo las administraciones tributarias pueden organizar sus equipos, distribuir responsabilidades, desarrollar conocimientos especializados y coordinar internamente sus actuaciones para garantizar una implementación eficaz y oportuna del IMG. Estos estudios de caso no pretenden establecer un modelo único de actuación, sino ofrecer ejemplos prácticos de los enfoques adoptados por distintas jurisdicciones que han implementado el IMG, las razones que motivaron esas decisiones y los tipos de funciones o equipos que pueden contribuir a una implementación satisfactoria. Los dos primeros ejemplos muestran modelos centrados en la implementación del IMG mediante programas de cumplimiento y de transformación, mientras que los dos últimos ilustran la forma en que algunas administraciones tributarias organizaron la tramitación de los casos.

Recuadro 19. Cuatro modelos organizativos adoptados por jurisdicciones que han implementado el IMG

Ejemplo 1. Equipo central de implementación y cumplimiento

En una jurisdicción, la administración tributaria ha optado por crear un equipo central encargado de coordinar la implementación del IMG en toda la organización. Este equipo es responsable del conjunto de elementos necesarios para garantizar la puesta en funcionamiento del IMG. Entre sus funciones principales figuran la supervisión del desarrollo de los sistemas informáticos, garantizar que la declaración informativa GloBE y las declaraciones tributarias nacionales puedan presentarse dentro de plazo y establecer procedimientos para la notificación a los contribuyentes. Asimismo, coordina las comunicaciones relacionadas con el IMG, tanto internamente (entre los distintos departamentos) como externamente (con los actores pertinentes y los grupos multinacionales).

Esta unidad central realiza un seguimiento de la evolución de los trabajos desarrollados en grupos internacionales, como el WP11, el WP10 y el LBIP, así como de las iniciativas de la Unión Europea, entre ellas Fiscalis. Asimismo, designa puntos de contacto en otras divisiones, incluida la unidad de Grandes Contribuyentes y los equipos responsables del intercambio de información, con el fin de garantizar una comunicación bidireccional y una implementación coordinada. Entre sus funciones también se incluyen impartir formación, realizar el seguimiento de los avances y facilitar la interacción con las empresas y otros actores pertinentes.

Ejemplo 2. Programa de transformación dirigido por una Dirección responsable de las reformas tributarias

En una jurisdicción, la responsabilidad de la implementación del IMG se ha atribuido a una Dirección de la administración tributaria encargada de las principales reformas tributarias. Esta Dirección puso en marcha un amplio programa de transformación que comenzó con la identificación de todas las funciones afectadas, entre ellas las relacionadas con la formulación de políticas tributarias, la elaboración normativa, el cumplimiento tributario, los servicios al contribuyente y el desarrollo de sistemas informáticos. El programa dio lugar a una hoja de ruta detallada para la implementación, definió las distintas fases operativas y estableció un presupuesto plurianual (de cinco años o más), que posteriormente se incorporó al proyecto de ley de presupuestos.

El programa comenzó con un pequeño equipo básico multidisciplinar, integrado, entre otros, por especialistas en tecnologías de la información. Una de las primeras tareas consistió en distinguir entre los procesos o sistemas ya existentes que podían adaptarse al IMG y aquellos que debían desarrollarse íntegramente desde cero. Por ejemplo, el sistema existente para la imposición de sanciones únicamente requirió una ampliación, mientras que los procesos de registro y de presentación de declaraciones exigieron el desarrollo de un sistema completamente nuevo específico para el IMG. Posteriormente, se creó un equipo especializado en el cumplimiento del IMG para apoyar la formación, el desarrollo de capacidades y la preparación organizativa necesaria para las actividades de liquidación, comprobación e inspección relacionadas con el IMG. Las responsabilidades de este equipo abarcan las comunicaciones, la coordinación informática, el diseño de programas de formación, las actividades de cumplimiento (incluida la aportación de información para la evaluación de riesgos) y la emisión de resoluciones tributarias.

Ejemplo 3. Integración del IMG en la unidad de Grandes Contribuyentes

Una jurisdicción optó por un modelo en el que la administración tributaria integra todas las funciones relacionadas con el IMG en su unidad de Grandes Contribuyentes. Esta unidad se organiza en equipos especializados por sectores económicos, integrados tanto por especialistas jurídicos como por inspectores tributarios. Dentro de cada equipo, varios inspectores han completado el programa de formación sobre el IMG y actúan como referentes para las cuestiones relacionadas con este régimen. Aunque los inspectores no se dedican exclusivamente al IMG, los especialistas jurídicos sí lo hacen. Estos revisan los análisis y los expedientes tramitados por los inspectores tanto durante las actuaciones de comprobación e inspección como una vez concluidas estas, con el fin de garantizar la coherencia con los criterios interpretativos previamente adoptados por la administración tributaria en casos similares.

Para resolver las discrepancias de criterio que puedan surgir entre los especialistas jurídicos y los inspectores tributarios, la administración tributaria ha creado un comité permanente integrado por el responsable de la división de Grandes Contribuyentes y dos jefes de unidad. Este comité se encarga de resolver los conflictos internos de interpretación. Paralelamente, un centro especializado en análisis predictivo presta apoyo al desarrollo de filtros de riesgo para la declaración informativa GloBE, aprovechando su experiencia en el tratamiento de grandes volúmenes de datos.

Ejemplo 4. Equipo central de especialistas que presta apoyo a las unidades generales de tramitación

Otro modelo adoptado por algunas jurisdicciones consiste en crear un equipo central dedicado exclusivamente al IMG, mientras que las actividades ordinarias de cumplimiento correspondientes a los grandes contribuyentes siguen siendo desempeñadas por las unidades generales de tramitación de la división de Grandes Contribuyentes. Estas unidades de tramitación continúan encargándose de las actividades habituales de cumplimiento, incluidas las relacionadas con el IMG, aunque pueden solicitar apoyo técnico al equipo central especializado cuando resulte necesario. En el caso de las pequeñas y medianas empresas (pymes), la responsabilidad principal sigue correspondiendo a los inspectores tributarios competentes.

La administración tributaria ha organizado sus capacidades en materia de IMG en torno a tres equipos principales de apoyo, que prestan asistencia tanto a los inspectores de Grandes Contribuyentes como a los responsables de las pymes. En primer lugar, el Equipo Central de Especialistas en el IMG está formado por un grupo de la administración central y por especialistas regionales. Los primeros se ocupan de los sistemas informáticos, la supervisión, el seguimiento de la evolución internacional, la gestión del conocimiento y las cuestiones generales relacionadas con el IMG, mientras que los especialistas regionales actúan como primer punto de contacto para los inspectores territoriales. El equipo también concede especial importancia a la cohesión interna y al trabajo en equipo. En segundo lugar, el Grupo de Criterios Técnicos del IMG es responsable de establecer los criterios de la administración tributaria respecto de las cuestiones jurídicas. Sus criterios, una vez aprobados y publicados, constituyen interpretaciones administrativas vinculantes. En tercer lugar, el Equipo de Seguridad Jurídica Tributaria, aunque no está dedicado específicamente al IMG, puede recurrir a la experiencia de los equipos especializados en el IMG para resolver las solicitudes que planteen cuestiones relacionadas con este régimen.

158. En conjunto, estos ejemplos constituyen un referente para las administraciones tributarias que estén evaluando cuál es la mejor forma de organizar sus estructuras operativas y de gobernanza para el IMG. Asimismo, ponen de manifiesto que, aunque las estructuras organizativas pueden variar —desde modelos integrados hasta estructuras centralizadas de conocimiento especializado—, la coordinación eficaz, la clara definición de funciones y la inversión en el desarrollo de capacidades constituyen elementos comunes de una implementación satisfactoria.

Recursos

159. Al definir su modelo organizativo y constituir los equipos necesarios, la administración tributaria deberá identificar tanto los recursos disponibles como los recursos adicionales que requerirá la nueva estructura de gobernanza. El objetivo es dotar de personal a las unidades especializadas. Ello puede lograrse mediante la reasignación del personal existente o la contratación de nuevos efectivos.

160. Para ello deberán tenerse en cuenta diversos factores propios de cada jurisdicción. Entre ellos figuran el volumen de trabajo previsto, el número de contribuyentes sujetos al IMG y las limitaciones presupuestarias. También influirá la intensidad de la estrategia de cumplimiento y control que adopte la administración tributaria.

Costos y presupuesto

161. Una vez determinadas las necesidades operativas derivadas del IMG, el siguiente paso consiste, por lo general, en estimar los recursos financieros y humanos necesarios para llevar a cabo la reforma. El objetivo es obtener la financiación necesaria y asegurar la capacidad de gestión del proyecto.

162. El plan de implementación deberá concretarse, a lo largo del tiempo, en las inversiones necesarias en personal, sistemas y procesos. Inicialmente, la atención puede centrarse en garantizar la presentación y el intercambio de la declaración informativa GloBE dentro de plazo, así como la recaudación del impuesto complementario exigible. También deberán tenerse en cuenta los costos de mantenimiento, incluidos los derivados de las actividades continuadas de cumplimiento y del mantenimiento de los sistemas y procesos una vez efectuadas las primeras presentaciones e intercambios de información.

163. La experiencia de las distintas jurisdicciones demuestra que no existe un modelo único aplicable a todas ellas. Las jurisdicciones con un número reducido de contribuyentes sujetos al IMG y/o con una capacidad administrativa más limitada parecen poder implementar el IMG con un número reducido de inspectores y funcionarios, mientras que aquellas con un mayor número de contribuyentes sujetos al IMG y, por lo general, con una mayor capacidad administrativa suelen requerir un mayor número de inspectores y funcionarios. El número de efectivos asignados al IMG también dependerá de si la jurisdicción adopta un modelo organizativo centralizado o descentralizado. En algunas jurisdicciones, los funcionarios e inspectores mantienen sus funciones relacionadas con otros tributos, al tiempo que asumen nuevas responsabilidades vinculadas al IMG. Por ello, el número de funcionarios e inspectores asignados al IMG no refleja necesariamente el número de personas dedicadas en exclusiva a este régimen.

164. Asimismo, será necesario estimar los costos asociados a las inversiones previstas para poder solicitar la correspondiente dotación presupuestaria. El nivel de estos costos dependerá de diversos factores, entre ellos el número de contribuyentes, el grado de aprovechamiento de la infraestructura existente, la disponibilidad de personal en el mercado laboral y la posibilidad de recurrir a contratación interna o externa, la estrategia de comunicación y de cumplimiento, así como la colaboración y las sinergias con otras administraciones tributarias. Estos costos deberán incorporarse posteriormente a la correspondiente solicitud de dotación presupuestaria, de conformidad con los procedimientos jurídicos y administrativos aplicables en cada jurisdicción.

165. Garantizar los recursos financieros necesarios para el proyecto de implementación constituye un requisito esencial para la correcta ejecución del plan de implementación. Como se ha señalado anteriormente, será necesario realizar una estimación inicial de los recursos necesarios —tanto humanos como de otra índole— para obtener la correspondiente dotación presupuestaria. En las fases posteriores de planificación y asignación de recursos participarán las unidades de la administración tributaria responsables de los recursos humanos y de la supervisión de los proyectos de implementación.

166. Entre las cuestiones que todas las administraciones tributarias que implementaron tempranamente el IMG tuvieron que abordar figuran la decisión de recurrir a contratación interna o externa,

la formación del personal especializado en las reglas GloBE y en la implementación, el cumplimiento y las actuaciones de comprobación e inspección relacionadas con el IMG, así como la planificación del calendario de ejecución y de la secuencia de asignación de recursos y de los principales hitos del proyecto.

167. La OCDE ha publicado numerosos informes y orientaciones sobre el diseño y la gestión de sistemas presupuestarios modernos.[33]

La importancia de la formación

168. Contar con personal altamente cualificado es esencial para garantizar una implementación coherente y eficaz del IMG. Las administraciones tributarias deben identificar con claridad los conocimientos y las competencias requeridos para cada puesto y mantener al personal permanentemente actualizado a medida que evolucionan las reglas internacionales y las Orientaciones Administrativas. Las necesidades de formación varían según las funciones desempeñadas por cada equipo. Por ejemplo, las unidades de cumplimiento pueden necesitar únicamente una visión general del funcionamiento básico del IMG, mientras que el personal responsable de la evaluación de riesgos o de las actuaciones de comprobación e inspección requiere un conocimiento más profundo del conjunto de las reglas GloBE y de la contabilidad financiera consolidada. Muchas administraciones tributarias han realizado importantes inversiones en programas de formación interna, complementados, cuando ha sido necesario, con apoyo especializado externo; por ejemplo, mediante la contratación de consultores con experiencia en las NIIF o en contabilidad financiera. Algunas administraciones prefieren incorporar personal con menor experiencia y desarrollar internamente sus competencias, mientras que otras priorizan la contratación de personal con experiencia previa en el impuesto de sociedades o en contabilidad tributaria. Con independencia del enfoque adoptado, la formación continua y el desarrollo sistemático de capacidades siguen siendo esenciales para preparar al personal para gestionar los nuevos procesos, realizar liquidaciones, llevar a cabo actuaciones de comprobación e inspección y prestar asistencia a los grupos multinacionales.

169. Los ejemplos que figuran en el recuadro siguiente ilustran tres experiencias de formación desarrolladas en distintas jurisdicciones.

---

[33] OCDE (2023), *OECD Journal on Budgeting, Volume 2023 Issue 1*, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/c947ecd0-en.

OECD Recommendation of the Council on Budgetary Governance — 2015: https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0410.

OECD Principles of Budgetary Governance — 2014: https://one.oecd.org/document/GOV/PGC/SBO(2014)7/en/pdf.

OCDE (2014), *Budgeting Practices and Procedures in OECD Countries*, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/9789264059696-en.

Recuadro 20. Tres enfoques de formación adoptados por distintas jurisdicciones

Ejemplo 1. Creación de una unidad de formación especializada

Una jurisdicción creó una unidad de formación especializada dentro de la administración tributaria para organizar e impartir formación sobre el IMG. Esta unidad organizó seminarios informativos de carácter general, abiertos a todo el personal, con el fin de dar a conocer los aspectos fundamentales del IMG. Asimismo, determinados funcionarios participaron en talleres externos impartidos por organizaciones internacionales, como el Banco Mundial. La formación se dirigió prioritariamente al personal responsable de la gestión tributaria de la unidad de Grandes Contribuyentes. La formación del personal encargado de las actuaciones de inspección tributaria internacional se programó para una fase posterior, dado que no se preveía iniciar las inspecciones relacionadas con el IMG antes de 2027. Esta formación incluirá también módulos sobre contabilidad tributaria y consolidación contable. Además, se desarrollaron módulos de formación en línea dirigidos al personal que únicamente necesitaba un conocimiento general del IMG, por ejemplo, los equipos territoriales responsables de empresas de menor tamaño que pudieran estar comprendidas en el ámbito de aplicación del IMG, pero que no fueran competentes para examinar la declaración informativa GloBE. El contenido de la formación se adapta a las funciones de cada unidad. Así, mientras que las unidades de cumplimiento solo necesitan un conocimiento general para tramitar de forma masiva las Declaraciones Informativas GloBE, los equipos de control de las unidades de Grandes Contribuyentes y de pymes requieren conocimientos técnicos más especializados.

Ejemplo 2. Formación basada en la colaboración entre distintas unidades

Otra jurisdicción recurrió, principalmente, a los materiales elaborados por la OCDE para formar a su personal durante las primeras fases de implementación. Sobre esta base, el equipo responsable de la política tributaria colaboró con la unidad de cumplimiento para elaborar materiales de formación más detallados, basados en las Reglas Modelo de la OCDE, las Orientaciones Administrativas y la legislación nacional. Entre ellos figuraban módulos de formación, seminarios web y orientaciones escritas. La formación se impartió no solo a los equipos de cumplimiento, sino también al personal de otras unidades pertinentes. Con el fin de reforzar sus capacidades internas, la unidad de cumplimiento incorporó personal con experiencia en la tributación de grandes empresas en el ámbito del impuesto de sociedades y complementó ese conocimiento mediante la contratación de especialistas externos con formación contable, incluidos expertos familiarizados con los activos por impuestos diferidos.

Ejemplo 3. Enfoque escalonado de la formación

Una tercera jurisdicción centró inicialmente sus actividades de formación en el personal con conocimientos especializados en contabilidad tributaria, aunque posteriormente amplió este enfoque para incluir también a personal con un perfil más generalista en materia de tributación empresarial. Como parte de su estrategia de desarrollo de capacidades a largo plazo, la administración tributaria diseñó un programa intensivo de formación, a tiempo completo y de una semana de duración, dirigido al personal de nueva incorporación. Este curso se realiza antes de que el nuevo personal asuma funciones operativas y constituye una formación básica sobre el marco del IMG, los principios contables aplicables y los procedimientos administrativos de la jurisdicción.

3.2.3. Comunicación externa para dar a conocer el IMG a los grupos multinacionales y a sus proveedores de servicios

170. Con el fin de dar a conocer el IMG, las administraciones tributarias pueden poner en marcha actuaciones de comunicación dirigidas a los grupos multinacionales y a sus proveedores de servicios. Para ello, es necesario definir los elementos comunes de una estrategia de comunicación y las

particularidades que presenta el IMG, establecer los objetivos y las actuaciones correspondientes, centrar la comunicación en los contribuyentes y sus proveedores de servicios y utilizar los canales más adecuados.

Marco de comunicación: elementos comunes de una estrategia de comunicación aplicada al IMG

171. Aunque las estrategias de comunicación deben adaptarse al contexto institucional, al marco jurídico y a la cultura administrativa de cada jurisdicción, la experiencia demuestra que existen determinados elementos comunes y buenas prácticas presentes en la mayoría de las estrategias de comunicación adoptadas por las administraciones tributarias. Dada la diversidad de las jurisdicciones, las estrategias de comunicación deben tener en cuenta las diferencias existentes en sus estructuras, su dimensión económica, el número de contribuyentes y la interacción con otros regímenes tributarios. El recuadro siguiente presenta un modelo básico de estrategia de comunicación diseñado para dar respuesta a las particularidades del IMG.

Recuadro 21. Modelo de comunicación

El modelo que se presenta a continuación se estructura en torno a seis elementos básicos que pueden aplicarse a cualquier reforma tributaria de gran alcance. En cada uno de ellos se tienen específicamente en cuenta las particularidades del IMG.

1. **Identificación del público destinatario**: El primer elemento consiste en definir los ámbitos prioritarios de la estrategia de comunicación y sus destinatarios, para lo cual las administraciones tributarias pueden considerar oportuno recabar aportaciones de otros organismos públicos implicados en la implementación del IMG. Este proceso puede centrarse en identificar y segmentar a los distintos actores pertinentes en función de sus funciones, intereses y grado de influencia: grupos multinacionales, asesores fiscales, asociaciones empresariales, proveedores de programas informáticos, medios de comunicación, dirigentespolíticos y unidades internas (política tributaria, cumplimiento, inspección, informática, recursos humanos y formación). Puede darse prioridad a aquellos segmentos respecto de los cuales la comunicación pueda contribuir de forma significativa a reducir los riesgos de incumplimiento o a mejorar la preparación de la administración tributaria. También es importante tener en cuenta las particularidades de cada público destinatario. Por ejemplo, los grandes despachos internacionales de asesoramiento pueden estar ya familiarizados con las reglas GloBE y requerir una estrategia de comunicación distinta de la dirigida a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG o a los inversores, según el contexto nacional. Dado que el cumplimiento de las obligaciones derivadas del IMG puede estar centralizado en la sede del grupo, resulta aconsejable planificar actuaciones de comunicación dirigidas tanto a la matriz como a las funciones locales de cumplimiento. Asimismo, pueden distinguirse distintos perfiles de contribuyentes a efectos de la estrategia de comunicación. Así, la estrategia de comunicación puede adaptarse tanto a las necesidades de la entidad matriz última como a las de las entidades constitutivas locales. La estrategia de comunicación también puede ajustarse en función del alcance de la implementación del IMG en la jurisdicción de que se trate: una jurisdicción que únicamente aplique un QDMTT transmitirá un mensaje distinto del de una jurisdicción que haya implementado el conjunto de las reglas del IMG (RIR, RRIG y QDMTT).

2. **Comprender el contexto general para garantizar la coherencia y complementariedad**: La implementación del IMG se desarrolla en un contexto más amplio, por lo que resulta esencial garantizar la coherencia de las comunicaciones. Se recomienda aprovechar las orientaciones internacionales existentes sobre el IMG y armonizar los mensajes nacionales para evitar duplicidades o incoherencias. Las comunicaciones nacionales deberían centrarse en las opciones adoptadas por cada jurisdicción y en aquellos aspectos que requieran un mayor grado de detalle. Asimismo, puede resultar útil realizar un seguimiento de la evolución internacional —por ejemplo, de las Orientaciones Administrativas, los puertos seguros o la tasa impositiva efectiva simplificada— para actualizar las comunicaciones cuando sea necesario. También conviene tener presentes los requisitos de los procesos de revisión por pares, tanto transitorios como permanentes, para favorecer una aplicación coherente.
3. **Determinación de los temas y objetivos de la comunicación**: Los temas y objetivos deberán definirse en función de las reglas aplicables y del perfil de los contribuyentes. Los objetivos deberán adaptarse a las reglas implementadas y a los sectores afectados: QDMTT frente a RIR y RRIG, tamaño y complejidad de los grupos multinacionales y ámbitos en los que previsiblemente surgirán mayores dificultades de cumplimiento o una mayor recaudación del impuesto complementario.
4. **Selección de los canales y las actuaciones de comunicación**: Los canales de comunicación pueden seleccionarse en función del número y del tamaño de los contribuyentes comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG y de la dimensión de las operaciones desarrolladas en la jurisdicción. Los despachos de asesoramiento tributario suelen constituir un canal clave para la difusión de la información. Las jurisdicciones con un número reducido de entidades matrices últimas pueden optar por una comunicación individualizada, mientras que aquellas con mayor presencia de este tipo de entidades pueden recurrir a actuaciones de alcance general, como seminarios web o campañas de correo electrónico.
5. **Plan de comunicación y calendario de ejecución**: La elaboración de un plan de comunicación escalonado, alineado con los principales hitos de la implementación del IMG, contribuirá a una ejecución eficaz de la estrategia de comunicación. Para cada actuación, este plan deberá especificar las unidades y los responsables competentes, el público destinatario, los canales de comunicación, los materiales necesarios y el calendario de ejecución. Se recomienda plasmar esta información en un cuadro de seguimiento que permita supervisar el grado de ejecución del plan e identificar posibles incidencias (véase el recuadro 1). El plan de comunicación deberá coordinarse con el calendario legislativo, los plazos de registro o notificación de la declaración informativa GloBE, los plazos de presentación de esta y las fechas previstas para la entrada en vigor de cambios relevantes (por ejemplo, los puertos seguros). De este modo se favorecerá la transparencia, sin impedir que los mensajes evolucionen conforme se actualicen las orientaciones aplicables.
6. **Evaluación de la eficacia**: El seguimiento y la evaluación del plan de comunicación a la luz de los objetivos del IMG y de los resultados obtenidos son fundamentales para garantizar su eficacia e introducir los ajustes necesarios. Los informes de evaluación permiten documentar y resumir las actuaciones realizadas y los resultados obtenidos, además de analizar cuáles de ellas han resultado eficaces y cuáles no. La parte final de estos informes puede dedicarse a formular recomendaciones de mejora.

172. Entre los actores pertinentes identificados, reviste especial importancia la comunicación con los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG. Dada la diversidad de estos grupos, la estrategia de comunicación puede adaptarse a sus distintas características, distinguiendo, por ejemplo, entre las entidades matrices últimas y las entidades constitutivas locales. La comunicación puede iniciarse incluso durante la tramitación legislativa o el proceso de consulta pública. Una comunicación

temprana no solo contribuye a dar a conocer el IMG entre los grupos multinacionales afectados, sino que también les proporciona una comprensión básica de las reglas cuya implementación se prevé en la jurisdicción. Al mismo tiempo, ofrece a los grupos multinacionales la oportunidad de formular observaciones que contribuyan a mejorar la claridad de la normativa nacional. Lo que es más importante, el diálogo con los grupos multinacionales puede contribuir a aclarar cuestiones técnicas y, de este modo, favorecer una aplicación coherente de las reglas, así como prevenir la aparición de controversias.

173. No obstante, la estrategia de comunicación no debe limitarse a los grupos multinacionales. Las administraciones tributarias han desarrollado diversas estrategias para relacionarse tanto con los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG como con sus proveedores de servicios, entre ellos asesores fiscales, asociaciones empresariales, consultoras estratégicas y desarrolladores de programas informáticos y soluciones tecnológicas. La comunicación con los proveedores de servicios de los grupos multinacionales contribuye al logro de los objetivos perseguidos, ya que estos grupos recurren con frecuencia a asesores fiscales para cumplir sus obligaciones tributarias. Algunas administraciones tributarias incluso han colaborado con desarrolladores de programas informáticos y han señalado que esta cooperación les ha permitido comprender mejor las necesidades de los grupos multinacionales en relación con las herramientas utilizadas para el cumplimiento de sus obligaciones, así como familiarizarse con las soluciones tecnológicas que dichos desarrolladores prevén ofrecerles.

174. En conjunto, estas estrategias persiguen mejorar el grado de preparación de los distintos actores mediante el suministro de información específica y oportuna a lo largo de todo el proceso de implementación y administración del IMG. Su eficacia dependerá, en gran medida, de su adecuación a las características de cada público destinatario y de su alineación con los principales hitos del proceso de implementación.

175. Los mensajes deberán adaptarse a los distintos actores pertinentes y al formato elegido para comunicarse con cada uno de ellos. Para ello, al diseñar y aplicar la estrategia de comunicación deberán tenerse en cuenta tanto los temas que se abordarán como el público destinatario. En función de estos elementos, la administración tributaria deberá adaptar el grado de detalle y el tipo de información que vaya a comunicar. Por ejemplo, los mensajes dirigidos a una entidad matriz última sujeta a la RIR en una jurisdicción deberán diferir de los destinados a entidades constitutivas locales comprendidas únicamente en el ámbito de aplicación del QDMTT. En este sentido, el número de entidades matrices últimas presentes en una jurisdicción también influirá en el tipo de comunicación más adecuado. Una jurisdicción con un número reducido de entidades matrices últimas podrá mantener una comunicación directa e individualizada con cada una de ellas, mientras que otra con un número elevado podrá optar por instrumentos de mayor alcance, como campañas de correo electrónico, seminarios especializados o seminarios web (por ejemplo, para explicar aspectos técnicos como los puertos seguros). La elección de los canales de comunicación también deberá responder al objetivo del mensaje que la administración tributaria pretenda transmitir. Así, una reunión individual permite adaptar la comunicación a las circunstancias específicas de un grupo multinacional, mientras que un seminario dirigido a un amplio número de grupos multinacionales deberá evitar la divulgación de información tributaria individualizada de un contribuyente concreto. La estrategia de comunicación deberá tener igualmente en cuenta el grado de detalle de la información que se pretende transmitir. Por ejemplo, al dirigirse a los proveedores de servicios, el nivel de detalle sobre las reglas deberá adaptarse según se trate de expertos en consolidación contable o de proveedores de servicios de cumplimiento tributario.

Canales de comunicación

176. Una estrategia de comunicación puede ejecutarse a través de distintos medios. Los diferentes canales de comunicación (véase el apartado «Marco de comunicación: elementos comunes de una estrategia de comunicación aplicada al IMG») pueden utilizarse para dirigirse a públicos destinatarios específicos.

177. El gráfico siguiente, elaborado a partir de las aportaciones recibidas en el marco del Diálogo de Ámsterdam, presenta distintos canales de comunicación que pueden contribuir al logro de diversos objetivos y, en última instancia, a generar confianza y favorecer el cumplimiento por parte de los grupos multinacionales sujetos al IMG.

Gráfico 4. Objetivos y canales de comunicación externa

	Canales de comunicación / Objetivos	Comunicación general			Canales de interacción				Interlocución individualizada	
		Campañas de envío masivo de cartas	Sitio web específico y preguntas frecuentes	Publicaciones en redes sociales	Consultas públicas	Grupo de trabajo especializado	Eventos dirigidos a colectivos específicos	Seminarios web	Interacción presencial	Buzón de correo electrónico centralizado
Generar confianza y favorecer el cumplimiento	1. Explicar el enfoque por la jurisdicción y las principales obligaciones de cumplimiento.	X	X	X	X			X		
	2. Aclarar determinadas cuestiones técnicas.		X			X	X	X	X	X
	3. Evitar y prevenir controversias.					X	X		X	X
	4. Recabar aportaciones prácticas de los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación, asesores tributarios y asociaciones.			X?	X	X	X	X	X	X

178. El uso de las ciencias del comportamiento también puede aumentar considerablemente la eficacia y el alcance de las estrategias de comunicación dirigidas a los grupos multinacionales y a sus proveedores de servicios. Se ha demostrado que la aplicación de técnicas de impulso conductual (*nudging*) para fomentar el cumplimiento y favorecer la aceptación del IMG contribuye a mejorar el grado de cumplimiento. Asimismo, puede resultar útil adaptar los mensajes para que conecten con los valores y las motivaciones de los distintos públicos destinatarios. También es recomendable evaluar la eficacia de los mensajes y ajustarlos continuamente a partir de la información obtenida mediante mecanismos de retroalimentación y el análisis de datos.

3.2.4. Sistemas informáticos y gestión de datos

179. Los sistemas informáticos desempeñan un papel esencial en todos los ámbitos de la administración tributaria y la inversión en el desarrollo de soluciones informáticas suele representar una parte importante de su presupuesto, tanto en términos de inversión inicial como de costos de mantenimiento. La gestión de los sistemas informáticos y de los datos ha sido identificada por las jurisdicciones pioneras en la implementación del IMG como una de las funciones más afectadas por este régimen, debido al elevado volumen de información que deberá recibirse, procesarse e intercambiarse para el desarrollo de las actuaciones de cumplimiento.

180. Aunque algunas cuestiones pueden depender de las circunstancias específicas de cada jurisdicción, la mayoría de las consideraciones relativas a los sistemas informáticos son comunes a todas aquellas que implementen el IMG. A partir de la experiencia de las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG, esta sección presenta buenas prácticas y consideraciones de carácter práctico destinadas a facilitar la adopción de decisiones basadas en evidencia y a apoyar a las jurisdicciones en la planificación y el despliegue de la infraestructura informática necesaria para el IMG.

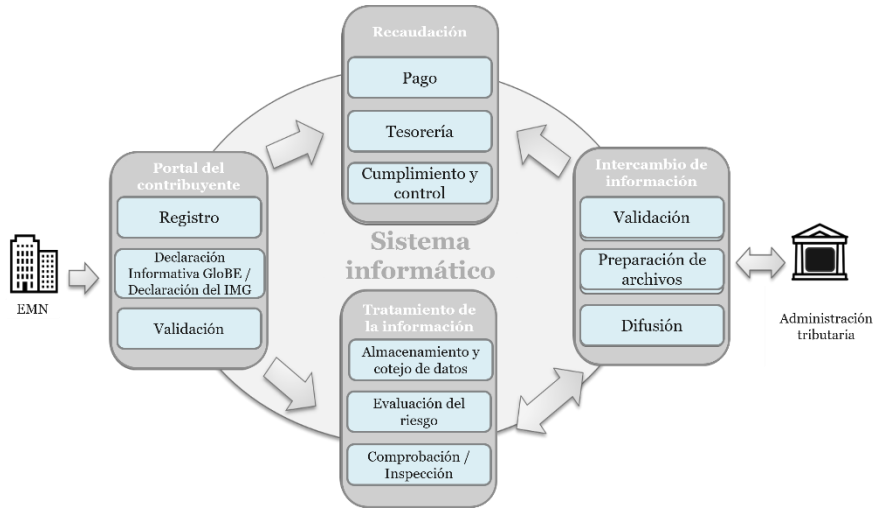
181. El apartado se estructura en torno a tres elementos principales:

- **Determinación del alcance**, que consiste en identificar las principales funcionalidades que los sistemas informáticos deberán incorporar para la administración del IMG.
- **Planificación**, que proporciona orientaciones para definir el calendario y el presupuesto necesarios para adaptar la infraestructura informática existente al IMG.
- **Enfoque de desarrollo**, que expone algunos de los principales factores que deben tenerse en cuenta al decidir entre adquirir soluciones informáticas disponibles en el mercado o desarrollar soluciones a medida.

Determinación del alcance

182. Determinar las funcionalidades que deberán incorporar los sistemas informáticos para la aplicación del IMG y contrastarlas con la infraestructura informática ya existente en la jurisdicción constituye un paso esencial para estimar el alcance de los desarrollos informáticos necesarios y elaborar la correspondiente propuesta presupuestaria.

Gráfico 2. Funcionalidades informáticas para la gestión del cumplimiento del IMG



183. La experiencia de las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG muestra que las principales funcionalidades informáticas necesarias para su gestión son las siguientes: i) portal del contribuyente; ii) tratamiento de la información; iii) intercambio de información; y iv) recaudación del impuesto complementario. Estas funcionalidades son necesarias con independencia de que una jurisdicción aplique la RIR, la RRIG y/o un QDMTT. Las administraciones tributarias pueden incorporarlas a sus sistemas existentes o desarrollar una aplicación específica para el IMG.

Portal del contribuyente

184. Se recomienda que las administraciones tributarias establezcan un portal del contribuyente que permita a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación presentar por vía electrónica toda la información que deban suministrar, como la declaración informativa GloBE, una declaración del IMG o la notificación de que la declaración informativa GloBE se recibirá mediante intercambio de información. En el primer acceso al portal podrá asignarse a cada grupo multinacional un identificador único que se utilizará en lo sucesivo.

185. Cuando la legislación nacional exija que los grupos multinacionales se registren y presenten una relación de sus entidades constitutivas, el portal también deberá permitir comunicar las modificaciones posteriores de la estructura del grupo.

186. Dado que la declaración informativa GloBE se intercambia en formato XML, se considera una buena práctica exigir que, cuando se presente localmente, también se utilice dicho formato, de modo que los grupos multinacionales puedan emplear un formato uniforme en todas las jurisdicciones en las que operan. Las jurisdicciones que aún no dispongan de un sistema de presentación de declaraciones a nivel de grupo también deberán incorporar una funcionalidad que permita a una única entidad (la entidad matriz última, una entidad declarante designada o una entidad local designada) presentar la declaración informativa GloBE en nombre de todas las demás entidades constitutivas del mismo grupo multinacional situadas en la jurisdicción. A tal efecto, el sistema podría permitir clasificar a cada entidad constitutiva como «declarante» o «no declarante» y modificar dicha clasificación de un ejercicio fiscal a otro.

187. Con el fin de garantizar la calidad de la información de las Declaraciones Informativas GloBE recibidas, el portal deberá incorporar las reglas de validación de archivos y registros acordadas por el Marco Inclusivo[34] y rechazar automáticamente aquellas declaraciones que contengan errores de archivo o errores graves de registro que impidan a la administración tributaria abrir la declaración o utilizar la información que contiene.

Tratamiento de la información

188. Una vez recibida la información de un grupo multinacional (ya sea mediante presentación local o a través del intercambio de información), los sistemas informáticos deberán garantizar su confidencialidad y el almacenamiento seguro de los datos. Para evitar un uso indebido de la información, únicamente el personal autorizado deberá tener acceso a ella. Asimismo, las administraciones tributarias deberán disponer de protocolos de trazabilidad y conservación de registros que permitan conocer cuándo se ha accedido a la información y para qué fines se ha utilizado.

189. Dado que la información contenida en la declaración informativa GloBE se recibirá, por lo general, en formato XML, las administraciones tributarias deberán desarrollar un visor que convierta la información de un formato legible por máquina a un formato legible para las personas e incorpore los datos a sus sistemas de gestión de expedientes, con el fin de facilitar su consulta por inspectores tributarios y auditores. Siempre que sea posible, la administración tributaria también podrá incorporar filtros automatizados de riesgo que permitan seleccionar o descartar grupos multinacionales para actuaciones posteriores de control, incrementando la eficiencia, reduciendo la intervención manual y favoreciendo una mejor asignación de recursos.[35]

190. Con el fin de detectar posibles lagunas, las administraciones tributarias pueden implantar comprobaciones automáticas que comparen periódicamente el número de Declaraciones Informativas GloBE recibidas con el número estimado de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación que operan en la jurisdicción, así como el número de declaraciones recibidas mediante intercambio de información con el número de notificaciones recibidas con arreglo al artículo 8.1.3 de las Reglas Modelo GloBE. Con el fin de agilizar las actuaciones de cumplimiento, también pueden desarrollarse soluciones informáticas que contrasten automáticamente la información presentada a efectos del IMG con la contenida en otras bases de datos relativas al mismo grupo multinacional (por ejemplo, las del impuesto de sociedades, los informes país por país o el registro mercantil).

[34] OCDE (2025), *GloBE Information Return (Pillar Two) Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/449e3cc3-en.

[35] La segunda fase del Diálogo de Ámsterdam se centrará en el desarrollo de un marco de evaluación de riesgos para el IMG.

Intercambio de información

191. Con arreglo al mecanismo previsto por defecto en las reglas GloBE, cada entidad constitutiva de un grupo multinacional debe presentar anualmente la declaración informativa GloBE en la jurisdicción en la que esté situada. No obstante, esta obligación de presentación local queda sin efecto cuando la declaración informativa GloBE es presentada de forma centralizada por la entidad matriz última o por una entidad declarante designada desde una jurisdicción que tenga en vigor un Acuerdo entre Autoridades Competentes Calificado con la jurisdicción de la entidad constitutiva. Dado que no todas las jurisdicciones que implementen el IMG necesitarán toda la información contenida en la declaración informativa GloBE para aplicar sus reglas, las partes de la declaración que deban intercambiarse con cada jurisdicción en la que opere el grupo multinacional se determinan de mutuo acuerdo conforme al enfoque de difusión de la información.

192. Las administraciones tributarias deberán implantar la infraestructura operativa y los sistemas necesarios para el intercambio de la información contenida en la declaración informativa GloBE. Ello incluirá el desarrollo de una herramienta de preparación de archivos de intercambio que cifre y comprima los datos XML cuando la jurisdicción envíe la declaración informativa GloBE y los descifre y descomprima cuando la reciba. Las jurisdicciones que ya intercambien información sobre cuentas financieras, informes país por país y resoluciones tributarias únicamente necesitarán realizar adaptaciones mínimas de sus sistemas actuales, dado que la declaración informativa GloBE se intercambiará a través de los mismos canales (por ejemplo, el Sistema Común de Transmisión o la Red Común de Comunicación de la Unión Europea). No obstante, cualquier solución informática deberá incorporar las reglas de validación acordadas (véase el párrafo 187), generar los correspondientes mensajes de error, cuando proceda, y transmitirlos a la autoridad competente remitente.

193. Las iniciativas existentes en materia de intercambio de información y transparencia (como los informes país por país) exigen normalmente que las jurisdicciones intercambien archivos completos e indivisos. En cambio, el enfoque de difusión de la información es específico del IMG y exige que las administraciones tributarias intercambien con cada jurisdicción únicamente las partes de la declaración informativa GloBE que le correspondan en función de sus derechos de imposición. Aunque este proceso puede realizarse manualmente, para facilitar los intercambios dentro de los plazos establecidos, las administraciones tributarias pueden optar por automatizar la aplicación del enfoque de difusión de la información mediante procesos que extraigan las partes de la declaración informativa GloBE correspondientes a cada jurisdicción y generen los distintos archivos de intercambio. Dado que los grupos multinacionales cuyo ejercicio fiscal coincida presentarán la declaración informativa GloBE dentro del mismo plazo, las administraciones tributarias también pueden considerar la posibilidad de implantar soluciones informáticas que agrupen e intercambien de forma masiva las declaraciones presentadas por distintos grupos multinacionales que deban remitirse a una misma jurisdicción, con el fin de reducir el número de intercambios.

Recaudación del impuesto complementario

194. Antes de que resulte exigible el impuesto complementario, las administraciones tributarias deberán disponer de sistemas que permitan recaudar los pagos (así como, en su caso, los pagos anticipados o fraccionados), gestionar la recaudación de deudas tributarias y aplicar los intereses y las sanciones correspondientes.

195. La experiencia de las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG muestra que la mayoría pueden utilizar, con adaptaciones mínimas, los sistemas ya existentes para la gestión del impuesto de sociedades a fin de recaudar el impuesto complementario. Por consiguiente, se prevé que las necesidades de desarrollo informático en este ámbito sean limitadas.

196. Cuando la legislación de la jurisdicción lo permita, el sistema deberá posibilitar que una única entidad efectúe el pago del impuesto complementario en nombre de todo el grupo multinacional. Ello puede requerir modificaciones de la infraestructura informática existente para la gestión de pagos en aquellas jurisdicciones cuya normativa no contemple la posibilidad de que una única entidad efectúe el pago del impuesto de sociedades en nombre del grupo (por ejemplo, las jurisdicciones que no disponen de un régimen de consolidación fiscal).

Planificación

197. La mayoría de las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG necesitaron entre veinticuatro y treinta meses para definir, diseñar e implantar las soluciones informáticas necesarias para la gestión del cumplimiento del IMG. No obstante, gracias a la experiencia ya acumulada (por ejemplo, en la identificación de las funcionalidades informáticas necesarias para el IMG), cabe esperar que las jurisdicciones que implementen el IMG en el futuro puedan llevar a cabo esta fase de planificación con mayor rapidez. En todos los casos, es fundamental establecer un calendario claro y realista. Las administraciones tributarias deberían comenzar a planificar los desarrollos informáticos lo antes posible, idealmente antes de que la legislación sea aprobada o entre en vigor.

198. La comunicación y la colaboración entre los distintos equipos son esenciales. Debería designarse un responsable del proyecto encargado de coordinar las distintas áreas de especialización y garantizar una estrecha colaboración entre los expertos informáticos, los auditores y los distintos equipos de la administración tributaria implicados en la implementación del IMG. En determinados casos, también puede ser necesario recabar el asesoramiento de los funcionarios —ya sea de la administración tributaria o del ministerio de Hacienda— que hayan participado más directamente en la elaboración de la legislación.

199. El primer paso consiste en realizar una evaluación exhaustiva de la infraestructura informática existente, que permita a la administración tributaria identificar qué funcionalidades pueden incorporarse mediante adaptaciones mínimas y cuáles requieren desarrollos específicos o una reestructuración más profunda.

Recuadro 22. Evaluación del impacto en los sistemas informáticos en Francia

En 2023, Francia llevó a cabo una evaluación exhaustiva de su infraestructura informática existente con el fin de fundamentar la toma de decisiones sobre las funcionalidades que debían adaptarse o desarrollarse para la implementación del IMG. Este análisis también permitió estudiar cómo la implementación del IMG podía contribuir a una racionalización y modernización más amplias de la infraestructura informática de la administración tributaria.

Asimismo, se analizó de qué manera otros proyectos informáticos podían afectar o retrasar el desarrollo de las soluciones necesarias para el IMG y se procuró aprovechar, en la medida de lo posible, los sistemas ya existentes para limitar los costos y facilitar el uso de las funcionalidades del IMG tanto por los funcionarios de la administración tributaria como por los grupos multinacionales. La compatibilidad entre lenguajes informáticos se identificó como la principal limitación que debía tenerse en cuenta al evaluar la posibilidad de integrar las funcionalidades del IMG en la infraestructura informática de la jurisdicción (por ejemplo, dado que la declaración informativa GloBE debe presentarse en formato XML, puede no ser posible utilizar los sistemas existentes de presentación de declaraciones e intercambio de información si estos se basan en un lenguaje de marcado diferente).

A efectos de registro, Francia pudo utilizar el portal ya existente para la presentación de declaraciones del impuesto de sociedades, con adaptaciones mínimas que permiten a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación registrarse a efectos del IMG.

No obstante, fue necesario desarrollar un nuevo sistema para la presentación de la declaración informativa GloBE, ya que se trata de la primera declaración que se presenta en Francia en formato XML (y la utilización de este formato para la presentación local resulta esencial para facilitar el posterior intercambio de dicha información). Del mismo modo, fue necesario desarrollar un nuevo sistema de intercambio de información, puesto que el existente había quedado obsoleto y no respondía a determinadas particularidades del IMG (como el enfoque de difusión de la información).

En cambio, para la recaudación del impuesto complementario y la gestión de la tesorería y del cobro de deudas, Francia pudo apoyarse en los sistemas ya existentes para la gestión de los pagos del impuesto de sociedades.

200. Sobre la base de esta evaluación del impacto en los sistemas informáticos, la administración tributaria podrá elaborar una propuesta presupuestaria precisa y someterla a aprobación. Dicha propuesta deberá contemplar también las necesidades de mantenimiento continuo y de soporte a largo plazo de los sistemas informáticos una vez implantados.

201. La experiencia de las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG muestra que, en la mayoría de los casos, el presupuesto estimado para los desarrollos informáticos es inferior a 15 millones de euros. En una proporción significativa de esas jurisdicciones —por ejemplo, aquellas con un menor número de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación— el presupuesto estimado oscila entre 1 y 5 millones de euros. No obstante, cabe esperar que las jurisdicciones que implementen el IMG en el futuro afronten costes más reducidos, especialmente a medida que los desarrolladores de software vayan poniendo en el mercado soluciones cada vez más maduras, basadas en los sistemas informáticos desarrollados por las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG.

202. Una vez aprobado el presupuesto, los especialistas en informática deberán traducir las funcionalidades requeridas para el IMG en especificaciones técnicas que puedan utilizar los equipos de desarrollo. El diseño de los sistemas informáticos deberá ser lo suficientemente flexible para incorporar las futuras Orientaciones Administrativas que pueda emitir el Marco Inclusivo (por ejemplo, las modificaciones del esquema XML para la presentación y el intercambio de la declaración informativa GloBE).

203. Con el fin de mejorar la eficiencia, la implantación de los distintos componentes podrá realizarse de forma escalonada (por ejemplo, el portal del contribuyente deberá estar finalizado antes que los sistemas de intercambio de la declaración informativa GloBE). En cualquier caso, deberá preverse tiempo suficiente para probar cada componente antes de su puesta en funcionamiento. Por ejemplo, la administración tributaria podría elaborar una declaración informativa GloBE de prueba para verificar el correcto funcionamiento de los sistemas de presentación e intercambio antes de que venza el plazo de presentación de la primera declaración.

Recuadro 23. Planificación del desarrollo informático en la República de Corea

La República de Corea incorporó las reglas GloBE en diciembre de 2022. La RIR entró en vigor el 1 de enero de 2024 y la RRIG el 1 de enero de 2025.

La administración tributaria comenzó a elaborar en 2023 un plan estratégico para el desarrollo de los sistemas informáticos necesarios para la implementación del IMG. El presupuesto correspondiente no fue aprobado hasta finales de 2024 e incluía la necesidad de garantizar de forma continuada recursos suficientes para el mantenimiento de dichos sistemas.

La administración tributaria estableció un calendario provisional con el objetivo de que todas las funcionalidades informáticas estuvieran plenamente operativas antes de junio de 2026, fecha límite para la presentación de la declaración informativa GloBE correspondiente al ejercicio fiscal 2024. Los principales hitos establecidos fueron los siguientes:

- Procedimiento de contratación pública para la selección de un proveedor externo (enero-abril de 2025).
- Definición de los requisitos técnicos (mayo-julio de 2025).
- Desarrollo de los sistemas informáticos (agosto de 2025-enero de 2026).
- Estabilización, pruebas y puesta en funcionamiento (febrero-junio de 2026).

Al elaborar su propuesta presupuestaria y su plan estratégico de desarrollo informático, la administración tributaria tuvo en cuenta las particularidades del IMG, entre ellas la presentación de información a nivel de grupo, el elevado volumen de datos que debían procesarse, el enfoque de difusión aplicado al intercambio de la declaración informativa GloBE y su presentación en formato XML. Asimismo, contrató consultores externos —una firma de auditoría y un despacho de abogados— para verificar que los sistemas informáticos cumplían los requisitos contables y jurídicos aplicables.

Enfoque de desarrollo

204. Para atender las necesidades informáticas derivadas del IMG, las administraciones tributarias pueden optar por desarrollar soluciones a medida o adquirir soluciones comerciales estándar (COTS). La gran mayoría de las jurisdicciones pioneras decidió desarrollar sus propios sistemas, mientras que solo unas pocas recurrieron a soluciones informáticas disponibles en el mercado. No obstante, dado que el IMG constituye una novedad, es previsible que esta tendencia evolucione con el tiempo a medida que más jurisdicciones implementen las reglas y aumente la disponibilidad de soluciones informáticas en el mercado.

Soluciones a medida

205. Las soluciones a medida pueden desarrollarse internamente o encargarse a proveedores externos cuando la administración tributaria no disponga de los conocimientos especializados o de la capacidad necesarios para desarrollar sistemas informáticos en plazos ajustados. También es posible adoptar un enfoque combinado, en el que algunos componentes se desarrollen internamente y otros se encomienden a proveedores externos. Al desarrollarse específicamente para una determinada jurisdicción, las soluciones a medida suelen ofrecer una mayor flexibilidad y se integran con mayor facilidad en la infraestructura informática existente.

206. No obstante, el diseño y desarrollo de nuevos programas informáticos suele requerir más tiempo, así como una mayor dedicación por parte de un equipo más amplio. Además, el costo total resulta más difícil de estimar y cualquier desviación respecto del proyecto inicial puede dar lugar a retrasos en el

calendario de ejecución y a costos imprevistos. El riesgo de incidencias también es mayor, ya que el correcto funcionamiento de cada componente solo puede evaluarse una vez finalizado su desarrollo.

Soluciones comerciales estándar (COTS)

207. Las soluciones COTS suelen ser más económicas, pueden implantarse en plazos más breves y pueden constituir una opción eficiente en términos de costos, especialmente para aquellas jurisdicciones que prevén obtener una menor recaudación por el impuesto complementario debido al reducido número de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación cuya sede o actividad se encuentra en su territorio. Además, pueden probarse antes de su adquisición y el proveedor responde por los defectos ocultos o los fallos de funcionamiento que presenten. No obstante, las soluciones COTS suelen ofrecer un menor grado de personalización y puede resultar difícil encontrar en el mercado la solución que mejor se adapte a las necesidades de la administración tributaria.

208. Cabe esperar que, en el futuro, las soluciones COTS estén cada vez más disponibles, ya que los desarrolladores de software podrán basarse en los sistemas informáticos desarrollados por las jurisdicciones que implementaron tempranamente el IMG.

Recuadro 24. Utilización de una solución COTS para el IMG en Dinamarca

Dinamarca incorporó las reglas GloBE en octubre de 2023. La RIR y el QDMTT son aplicables a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023, mientras que la RRIG se aplica a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 31 de diciembre de 2024.

Tras determinar las funcionalidades informáticas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del IMG, la administración tributaria danesa consultó a otros Estados miembros de la Unión Europea sobre el enfoque que estaban siguiendo para el desarrollo de sus sistemas informáticos, incluido el presupuesto asignado, y llevó a cabo un estudio de mercado sobre las soluciones informáticas ya disponibles en el mercado. Los criterios de contratación incluían un presupuesto máximo de 6,67 millones de euros, la responsabilidad del proveedor externo sobre la implantación de la solución, el mantenimiento continuado de los sistemas y la posibilidad de seguir desarrollándolos una vez puestos en funcionamiento.

Entre octubre y noviembre de 2024, la administración tributaria mantuvo conversaciones con cuatro proveedores que presentaron sus propuestas de solución informática para el IMG. Las conversaciones se centraron en los siguientes aspectos: (i) la presentación de sus soluciones estándar; (ii) las aclaraciones técnicas; (iii) el calendario de implantación; (iv) el funcionamiento de la solución; y (v) una estimación de costos.

A comienzos de 2025, la administración tributaria danesa convocó una licitación pública con una fase previa en la que se preseleccionó a tres proveedores. La primera oferta se presentó en junio de 2025 y, como parte del proceso de evaluación, la administración tributaria también tuvo en cuenta una demostración del producto realizada por el licitador. Tras las negociaciones y la presentación de una segunda oferta en octubre, el contrato se adjudicó en diciembre de 2025 y la implantación comenzó a principios de 2026.

Buenas prácticas en materia de sistemas informáticos y tratamiento de la información

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes buenas prácticas en materia de sistemas informáticos y tratamiento de la información para la implementación del IMG:

- Asignar a cada grupo multinacional un identificador informático único que se utilice en todas las actuaciones futuras de cumplimiento.
- Garantizar que el portal del contribuyente permita a una única entidad presentar la declaración informativa GloBE en nombre de todo el grupo multinacional y modificar, de un ejercicio fiscal a otro, la condición de una entidad constitutiva como entidad declarante o no declarante.
- Incorporar las reglas acordadas de validación de archivos y registros, a fin de garantizar la calidad de la información contenida en las Declaraciones Informativas GloBE recibidas e intercambiadas.
- Establecer procedimientos que garanticen la confidencialidad y el uso adecuado de la información recibida.
- Exigir que la presentación local de la declaración informativa GloBE se realice en formato XML.
- Garantizar que las soluciones informáticas permitan a una única entidad efectuar el pago del impuesto complementario en nombre de todo el grupo multinacional, cuando así lo permita la legislación nacional.
- Reducir progresivamente la intervención humana e incrementar el grado de automatización (por ejemplo, mediante el contraste de la información del IMG con bases de datos existentes, la utilización de filtros de riesgo o la aplicación del enfoque de difusión de la información).
- Comenzar a planificar los desarrollos informáticos lo antes posible, idealmente antes de que la legislación sea aprobada o entre en vigor.
- Designar a un responsable del proyecto que supervise a todos los equipos implicados (por ejemplo, funcionarios tributarios y especialistas en tecnologías de la información) y garantice una comunicación y coordinación eficaces entre ellos.
- Establecer un calendario claro para la implantación de los distintos componentes informáticos, teniendo en cuenta que algunos de ellos (como el portal del contribuyente) deberán estar finalizados antes que otros.
- Contemplar en la propuesta presupuestaria los recursos necesarios para el mantenimiento y el soporte posteriores a la implantación.
- Reservar tiempo suficiente para realizar pruebas de cada componente antes de su puesta en funcionamiento.

Módulo 4 Marco de procedimientos de cumplimiento

Introducción

209. El IMG se basa en un enfoque común, lo que significa que los miembros del Marco Inclusivo que decidan adoptar las reglas se comprometen a implementarlas y administrarlas de manera coherente con los resultados previstos por las reglas GloBE, incluido el orden de aplicación acordado. La aplicación y administración coherentes de las reglas favorecen la transparencia, garantizan unas condiciones de competencia equitativas, facilitan la coordinación entre las jurisdicciones que implementan el IMG y reducen la carga asociada al cumplimiento de las obligaciones.

210. Si bien las Reglas Modelo y sus Comentarios no regulan todos los aspectos relativos a la aplicación y administración de las reglas, el marco de cumplimiento debe diseñarse de manera que preserve las ventajas del enfoque común y garantice una aplicación y un cumplimiento coherentes de dichas reglas. Al definir este marco de cumplimiento, las referencias a las Reglas Modelo, al Acuerdo Multilateral GloBE y a otras normas del Marco Inclusivo no pretenden modificar su aplicación ni su interpretación. Asimismo, las orientaciones sobre buenas prácticas deberán aplicarse siempre de manera compatible con dichas normas.

211. También conviene tener presente que las administraciones tributarias parten de situaciones diferentes a la hora de implementar el IMG. Además de las diferencias en la base de contribuyentes, existen diferencias en los sistemas jurídicos, la cultura y los enfoques de cumplimiento, la capacidad administrativa, el grado de digitalización, los calendarios de implementación y las decisiones adoptadas en el marco del IMG. En este contexto, los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam permitieron identificar cuestiones comunes, consideraciones relevantes y buenas prácticas que pueden ayudar a las jurisdicciones a diseñar procedimientos de cumplimiento eficaces, limitando al mismo tiempo las cargas administrativas y los costos de cumplimiento tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. Los debates también pusieron de relieve el interés de las administraciones tributarias por la simplificación y la eficiencia en el diseño y la gestión de los procesos de cumplimiento. Aunque una mayor armonización de los procesos y calendarios también puede generar ganancias de eficiencia, la viabilidad de dicha armonización dependerá necesariamente de las limitaciones jurídicas y administrativas nacionales, que varían de una jurisdicción a otra. Estas buenas prácticas tienen por objeto promover una mayor coherencia y coordinación entre jurisdicciones, contribuyendo así al objetivo más amplio de lograr una implementación y aplicación del IMG coherentes y coordinadas.

212. Sobre la base de la experiencia de las jurisdicciones que ya han implementado el IMG, este módulo identifica las principales etapas de los procedimientos de cumplimiento y presenta buenas prácticas para el diseño de los procedimientos nacionales de cumplimiento, teniendo en cuenta los desafíos específicos a los que se enfrentan las administraciones tributarias. Estas buenas prácticas pueden servir de apoyo a las jurisdicciones que se encuentran en las primeras fases de implementación del IMG para diseñar sus principales obligaciones de cumplimiento. Asimismo, las jurisdicciones que ya hayan implementado las reglas podrán utilizarlas como orientación para perfeccionar y mejorar sus procedimientos de cumplimiento vigentes.

213. En primer lugar, el módulo ofrece una visión general de las distintas etapas que integran los procedimientos de cumplimiento del IMG. A continuación, analiza cada una de ellas con el fin de identificar buenas prácticas, que se resumen en un recuadro específico al final de cada subapartado.

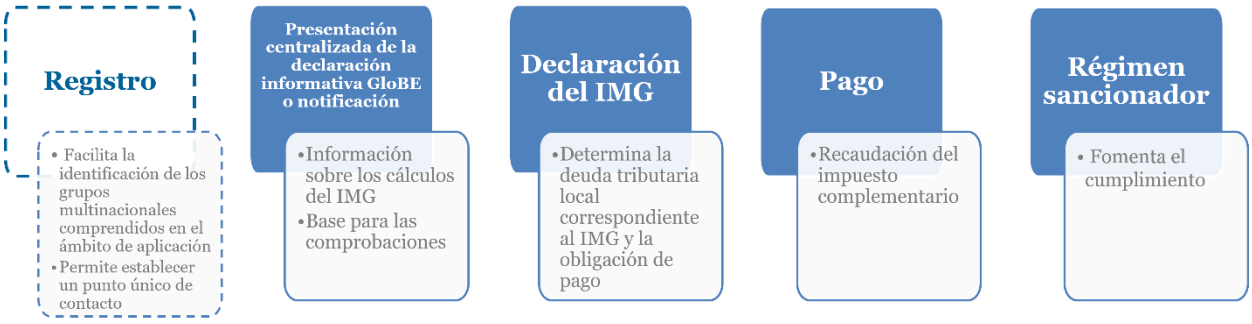
4.1 Procedimientos de cumplimiento del IMG y buenas prácticas

4.1.1. Visión general de los procedimientos de cumplimiento del IMG

214. Habida cuenta del carácter novedoso y singular del IMG, la mayoría de las jurisdicciones que lo han implementado han establecido un marco de cumplimiento distinto del aplicable al impuesto de sociedades. Si bien las distintas etapas de los procedimientos de cumplimiento guardan similitudes con las previstas para el impuesto de sociedades, constituyen obligaciones independientes que se aplican una vez determinada la deuda tributaria correspondiente a dicho impuesto y generan obligaciones específicas para los grupos multinacionales sujetos al IMG.

215. Los procedimientos de cumplimiento del IMG suelen estructurarse en torno a cuatro etapas principales: i) la declaración informativa GloBE y la notificación correspondiente; ii) la declaración o declaraciones del IMG; iii) el pago del impuesto complementario; y iv) el régimen sancionador y otras medidas destinadas a garantizar el cumplimiento en las fases iniciales. En algunos casos, las jurisdicciones también han introducido una obligación específica de registro para los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG, que normalmente precede a las restantes obligaciones de presentación de información y facilita su identificación a efectos administrativos. La estructura de un procedimiento de cumplimiento típico del IMG se ilustra en el Gráfico 7.

Gráfico 6. Principales etapas de los procedimientos de cumplimiento del IMG



216. Como se muestra en el gráfico anterior, el procedimiento de cumplimiento puede comenzar con el registro. El registro permite a las administraciones tributarias identificar a los grupos multinacionales sujetos al IMG que operan en su jurisdicción. En algunas jurisdicciones, el registro también sirve para establecer un punto de contacto único a efectos del cumplimiento de las obligaciones posteriores.

217. La declaración informativa GloBE (y la notificación correspondiente) constituye una declaración informativa única mediante la cual el grupo multinacional debe facilitar la información relativa a los cálculos del IMG correspondientes a todas las entidades constitutivas del grupo. Contiene el conjunto completo de datos necesarios para calcular la deuda por impuesto complementario y constituye, por tanto, la fuente de información más completa prevista en el marco del IMG. La información contenida en la declaración informativa GloBE se intercambia posteriormente con todas las jurisdicciones que tienen derechos de imposición respecto del grupo multinacional. Una vez recibida, la administración tributaria puede utilizar dicha información para realizar una evaluación adecuada del riesgo y verificar la correcta determinación de la deuda tributaria de una entidad constitutiva conforme a las reglas GloBE.

218. La declaración del IMG constituye una obligación independiente que, al igual que cualquier otra declaración tributaria, determina la deuda tributaria y la obligación de pago del grupo multinacional. En la mayoría de las jurisdicciones, el pago del impuesto complementario se configura como una etapa diferenciada del procedimiento de cumplimiento. Por lo general, el pago debe efectuarse en la fecha límite de presentación o poco después de ella. Por último, el procedimiento de cumplimiento también comprende un régimen sancionador y otros mecanismos destinados a incentivar el cumplimiento de las obligaciones de presentación de información y de pago previstas en el marco del IMG. En conjunto, estas etapas conforman el procedimiento de cumplimiento inicial del IMG.[36]

219. Con el fin de que el cumplimiento inicial resulte lo más sencillo y eficaz posible, es muy recomendable implantar un procedimiento de cumplimiento íntegramente digital. En los últimos años, la digitalización integral de los procedimientos de cumplimiento se ha consolidado como uno de los pilares de la administración tributaria moderna. Ello reviste especial importancia en el caso del IMG, que implica la consolidación y el intercambio de grandes volúmenes de datos procedentes de múltiples jurisdicciones. La eficiencia y la exactitud del proceso dependen, por tanto, en gran medida de que los grupos multinacionales —normalmente a través de la entidad declarante que actúa en nombre de todas las entidades locales pertenecientes al mismo grupo— puedan llevar a cabo íntegramente por medios electrónicos todas las actuaciones relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones, incluido el registro, la notificación, la presentación de la declaración informativa GloBE y de la declaración del IMG, así como el pago de la deuda tributaria.

220. La experiencia reciente de algunas jurisdicciones que ya han implementado el IMG demuestra que es posible diseñar procedimientos de cumplimiento que sean:

- íntegramente electrónicos, sin exigir firmas manuscritas, certificaciones ni sellado de documentos;
- accesibles y fáciles de utilizar, idealmente acompañados de guías claras y ejemplos prácticos;
- integrados en un único portal del contribuyente que actúe como ventanilla única para todas las actuaciones relacionadas con el IMG a escala nacional, desde la presentación de información hasta el pago y la rectificación de errores; y
- compatibles con la presentación de declaraciones por parte de terceros (por ejemplo, asesores fiscales, proveedores de software o representantes) en nombre de los grupos multinacionales.

Debe tenerse presente que el desarrollo de estos procedimientos de cumplimiento está sujeto a las limitaciones jurídicas y operativas de cada jurisdicción y depende de su capacidad administrativa y de su grado de madurez digital. Cuando las soluciones digitales aún no estén disponibles o plenamente operativas, los grupos multinacionales deberán poder cumplir sus obligaciones por vías alternativas.

221. La experiencia demuestra que estas soluciones digitales mejoran la exactitud y la puntualidad en la presentación de la información, reducen los costos administrativos y facilitan el cumplimiento por parte de los grupos multinacionales sujetos al IMG, que normalmente procuran coordinar y centralizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del IMG desde un único equipo dentro del grupo. En el marco del Diálogo de Ámsterdam, los representantes de los actores pertinentes hicieron hincapié en que, por lo general, es necesario publicar los modelos de declaración, los esquemas y las especificaciones técnicas del portal, así como poner este último a disposición de los usuarios al menos noventa días antes del plazo de presentación, para facilitar la preparación de las declaraciones y la realización de las pruebas del sistema.

222. Para las administraciones tributarias, desarrollar, probar e implantar estos sistemas en plazos ajustados exige un importante esfuerzo en términos de recursos. No obstante, a largo plazo, disponer de

[36] Este apartado no aborda las facultades de investigación ni, más concretamente, el marco de evaluación de riesgos del IMG que se está desarrollando en el marco de la segunda fase del Diálogo de Ámsterdam.

un procedimiento de cumplimiento íntegramente digital reduce de forma significativa la carga tanto para las administraciones tributarias como para los grupos multinacionales.

4.1.2. Registro

223. En algunas jurisdicciones que han implementado el IMG, la primera interacción formal entre la administración tributaria y el grupo multinacional consiste en una obligación de registro, que normalmente debe cumplirse varios meses antes del primer plazo de presentación de la declaración informativa GloBE, por lo general entre cinco y diez meses antes de dicho plazo.

Finalidad y modalidades del registro

224. Aunque las reglas GloBE no exigen establecer un procedimiento de registro y no todas las jurisdicciones que las implementan lo han adoptado, algunas sí han introducido esta obligación como paso previo para ayudar a sus administraciones tributarias a identificar a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación (véase el Módulo 1) y facilitar el procedimiento de cumplimiento mediante la asignación de un número de identificación a todas las entidades constitutivas locales, incluidas aquellas que no estén registradas a efectos del impuesto de sociedades o del IVA. Algunas administraciones tributarias prevén utilizar este número de identificación común en el desarrollo de sus sistemas informáticos, la gestión de las cuentas de los contribuyentes y, posteriormente, en las actuaciones de cumplimiento y control.

225. En muchos casos, cuando existe una obligación de registro, esta sirve además para designar a la entidad declarante que actuará en nombre del grupo multinacional en relación con todas las obligaciones de cumplimiento del IMG en la jurisdicción, lo que permite a la administración tributaria establecer desde una fase temprana un canal de comunicación claro y directo.

226. La conveniencia de introducir un procedimiento de registro también puede depender de la disponibilidad y fiabilidad de las fuentes de información existentes, así como de los costos administrativos asociados a la creación y el mantenimiento de un sistema de registro específico para el IMG. La mitad de las jurisdicciones señalaron que pudieron apoyarse en las fuentes de información ya disponibles para identificar a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación, en particular en los datos de los informes país por país, que proporcionan información comparable y fiable sobre los grupos multinacionales y sus entidades constitutivas (para más información, incluido el uso apropiado de los datos de los informes país por país, véase el Módulo 1). Otras administraciones tributarias utilizaron la información disponible y los números de identificación fiscal (NIF) ya existentes para desarrollar sus sistemas informáticos y sus procedimientos de cumplimiento. Por ello, estas jurisdicciones consideraron que no era necesario establecer un procedimiento de registro independiente, dado que, en cualquier caso, la información detallada sobre las entidades constitutivas locales estaría disponible a través de la declaración informativa GloBE y de la declaración del IMG.

Recuadro 25. Ejemplo: utilización de otras fuentes de información en Australia

Para estimar el número de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG y evaluar los recursos necesarios para la gestión del cumplimiento, Australia se basó inicialmente en los datos tributarios ya disponibles. Las declaraciones del impuesto de sociedades constituyeron un punto de partida fundamental, ya que incluyen un indicador para identificar a los grandes contribuyentes. A partir de este análisis, la administración tributaria australiana estimó que aproximadamente 3 000 empresas podrían estar comprendidas en el ámbito de aplicación de las Reglas GloBE. Cuando faltaba información sobre la jurisdicción en la que se encontraba la sede del grupo, la administración tributaria verificó manualmente los datos para mejorar la precisión de la estimación.

Este enfoque, basado en los datos de las declaraciones tributarias, se complementó con información procedente de los informes país por país, utilizada paralelamente para contrastar la estimación del número de grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación. La administración tributaria australiana también recurrió a otras fuentes de información para perfeccionar su análisis. Se examinaron los estados financieros, ya que algunos grupos multinacionales indican en ellos si están comprendidos en el ámbito de aplicación de las Reglas GloBE y si prevén una obligación tributaria significativa en concepto de impuesto complementario.

Asimismo, se compararon los costos de implantar un procedimiento de registro con la precisión de las estimaciones obtenidas a partir de las fuentes de información existentes. Australia concluyó que la mejora limitada en la precisión que aportaría un proceso de registro no compensaba los costos asociados a su implantación. Por ello, decidió no introducir una obligación de registro.

227. Cuando se introduce un registro, este suele concebirse principalmente como un mecanismo para obtener información anticipada, ya que permite a las administraciones tributarias disponer de información básica sobre los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación en una fase más temprana del proceso. Esta utilidad resulta especialmente relevante durante los primeros años de implementación, cuando la información disponible sobre los grupos multinacionales todavía es incompleta. En consonancia con ello, la mayoría de las jurisdicciones que han introducido un registro lo han configurado como una obligación que se cumple una única vez por cada grupo multinacional, normalmente cuando este pasa a estar comprendido en el ámbito de aplicación del IMG. Posteriormente, los grupos multinacionales solo deben actualizar la información cuando se produzcan cambios (por ejemplo, un cambio en la entidad matriz última del grupo). Solo unas pocas jurisdicciones exigen que el registro se actualice con carácter anual. En estos casos, los grupos multinacionales suelen poder confirmar, marcando simplemente una casilla, que no se han producido cambios desde el año anterior, evitando así trámites innecesarios.

Información requerida

228. La experiencia de las jurisdicciones que han implementado las reglas muestra que el proceso de registro puede seguir siendo sencillo y eficaz si se limita estrictamente a la información necesaria para identificar al grupo multinacional y a la correspondiente entidad declarante. Por ello, se recomienda establecer un formulario de registro conciso que recopile únicamente información esencial, como:

- el nombre y el número de identificación fiscal (NIF) de la entidad constitutiva declarante, así como los datos de contacto pertinentes;
- el nombre, el NIF y la ubicación de la entidad que presenta la declaración informativa GloBE —normalmente la entidad matriz última o la entidad declarante designada—, junto con los datos de contacto correspondientes; y

- los nombres y NIF de las demás entidades constitutivas situadas en la jurisdicción cuyas obligaciones serán cumplidas por la entidad constitutiva declarante.

229. Algunas jurisdicciones no exigen identificar a todas las entidades constitutivas locales, al considerar que esa información estará disponible una vez que la declaración informativa GloBE se presente localmente o se reciba mediante intercambio de información.

230. Asimismo, la experiencia compartida por varias jurisdicciones indica que el formulario de registro no necesita incluir pruebas de que un grupo multinacional está comprendido en el ámbito de aplicación del IMG, ni solicitar información que posteriormente deba consignarse en la declaración informativa GloBE.

231. Puede presumirse razonablemente que un grupo multinacional que cumple las obligaciones previstas en el marco del IMG está comprendido en su ámbito de aplicación. Exigir pruebas o la presentación anticipada de información puede suponer una carga significativa para los grupos multinacionales, con beneficios administrativos limitados. En particular, solicitar en la fase de registro información financiera o información consolidada del grupo que duplique la contenida en la declaración informativa GloBE, y hacerlo varios meses antes de su presentación (normalmente entre cinco y diez meses antes), puede dar lugar a información de baja calidad o inconsistente, ya que el grupo multinacional todavía no habrá concluido sus procesos internos de revisión ni finalizado los cálculos del impuesto complementario.

232. Por regla general, conviene evitar solicitar en la fase de registro la siguiente información, por duplicar el contenido de la declaración informativa GloBE y generar cargas de cumplimiento innecesarias:

- la información financiera consolidada del grupo;
- la moneda de presentación de la información financiera o las normas contables aplicadas por la entidad matriz última;
- la información relativa a entidades constitutivas situadas fuera de la jurisdicción (distintas de la entidad matriz última o de la entidad declarante);
- el importe del impuesto complementario adeudado en la jurisdicción; y
- las opciones ejercidas por el grupo multinacional en virtud de las Reglas GloBE, incluida la aplicación de los puertos seguros.

233. No obstante, las jurisdicciones podrían considerar útil incluir en el formulario de registro un campo adicional que permita al grupo multinacional notificar a la jurisdicción la elección del puerto seguro SbS o del puerto seguro de la entidad matriz última.

Recuadro 26. Ejemplo: procedimiento de registro en el Reino Unido

En el Reino Unido, los grupos multinacionales sujetos al IMG deben registrarse ante la administración tributaria del Reino Unido (HM Revenue and Customs, HMRC) dentro de los seis meses siguientes al cierre de su primer período contable. El registro es único para todo el grupo multinacional y es válido a efectos de la RIR, la RRIG y el QDMTT aplicables en el Reino Unido. Solo es necesario registrarse una vez concluido el primer ejercicio contable del grupo multinacional. Este trámite permite a la administración tributaria del Reino Unido identificar a los grupos sujetos al IMG y crear los registros informáticos necesarios para que puedan presentar sus declaraciones y satisfacer, en su caso, el impuesto complementario adeudado.

Un único miembro del grupo es responsable de realizar el registro, que se efectúa en línea. El procedimiento de registro se ha diseñado para ser lo más sencillo posible y únicamente requiere la información mínima necesaria para que la administración tributaria pueda gestionar estos impuestos (por ejemplo, el nombre y la dirección de la entidad matriz última, los datos de contacto del grupo y la información relativa al período contable del grupo multinacional). La administración tributaria del Reino Unido estima que completar este trámite requiere entre diez y quince minutos.

Plazo de registro

234. En las jurisdicciones que han introducido una obligación de registro, esta suele tener por objeto identificar a los grupos multinacionales sujetos al IMG que operan en la jurisdicción. Por ello, dichas jurisdicciones consideran necesario disponer de esta información con antelación y, en consecuencia, el plazo para efectuar el registro suele fijarse poco después del cierre del ejercicio fiscal del grupo multinacional, por ejemplo, entre cinco y seis meses después de dicha fecha. Algunas jurisdicciones incluso exigen que el registro se efectúe al inicio del ejercicio fiscal del grupo multinacional o, a más tardar, el último día de dicho ejercicio. Este enfoque se desaconseja firmemente, ya que la estructura del grupo multinacional —y, por consiguiente, la composición y localización de sus entidades constitutivas— puede seguir experimentando cambios significativos a lo largo del ejercicio fiscal, lo que puede hacer que la información facilitada en el registro deje de ser exacta. Cuando se exija un registro, se recomienda configurarlo como una obligación que deba cumplirse una única vez, acompañada de la obligación de comunicar cualquier modificación o actualización posterior de la información y de una confirmación anual simplificada —mediante la marcación de una casilla cuando no se hayan producido cambios— para confirmar que la estructura del grupo permanece inalterada.

Buenas prácticas en materia de registro

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes buenas prácticas en materia de registro a efectos del IMG:

- **Evaluar la conveniencia de establecer un procedimiento de registro**. Analizar si el registro resulta necesario, teniendo en cuenta si las fuentes de información existentes son suficientes y fiables para identificar a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG y si resulta necesario asignar un número de identificación a la entidad declarante. Evitar imponer una obligación de registro cuando su utilidad sea limitada.
- **Cuando se considere necesario establecer una obligación de registro, solicitar únicamente la información imprescindible que no requiera realizar cálculos.** Cuando se establezca un procedimiento de registro específico, solicitar únicamente la información necesaria para identificar al grupo multinacional y a la entidad declarante; en particular, la identificación de la entidad matriz última (o, cuando proceda, de la entidad declarante designada) y de la entidad que presenta la declaración informativa GloBE (cuando sea distinta de la entidad matriz última), junto con los datos de contacto correspondientes. Asimismo:
  - No exigir a los grupos multinacionales que acrediten, como parte del registro, que están comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG; el cumplimiento de las obligaciones de presentación de información debe considerarse prueba suficiente.
  - Evitar solicitar información que ya deba facilitarse en la declaración informativa GloBE, como la información financiera consolidada del grupo, las normas contables aplicadas, las opciones ejercidas en virtud de las Reglas GloBE o la información relativa a entidades constitutivas extranjeras.

- Exigir el registro una única vez por cada grupo multinacional, acompañado de la obligación de comunicar cualquier modificación o actualización posterior. Cuando no sea posible evitar una actualización anual del registro, permitir que las empresas confirmen de forma simplificada, mediante la marcación de una casilla, que no se han producido cambios desde el ejercicio anterior.

- **Exigir el registro únicamente una vez finalizado el ejercicio fiscal del grupo multinacional**. Evitar exigir el registro antes de que finalice el ejercicio fiscal del grupo multinacional, ya que la estructura del grupo y, por tanto, la composición de sus entidades constitutivas aún pueden experimentar cambios.
- **Facilitar el registro por vía electrónica**. Permitir el registro en línea, preferiblemente a través del mismo portal utilizado posteriormente para la presentación de la declaración del IMG.
- **Permitir un registro único para todo el grupo multinacional**. Permitir que una única entidad constitutiva efectúe el registro en nombre del grupo multinacional comprendido en el ámbito de aplicación del IMG.

4.1.3. Declaración informativa GloBE y notificación correspondiente

235. Las Reglas Modelo GloBE prevén una declaración informativa GloBE normalizada que contiene la información que una administración tributaria necesita para realizar una evaluación adecuada del riesgo y verificar la correcta determinación de la deuda tributaria correspondiente al impuesto complementario de una entidad constitutiva. No es necesario presentar la declaración informativa GloBE a nivel local cuando la entidad matriz última o una entidad designada para la presentación haya presentado la declaración en otra jurisdicción que mantenga una relación de intercambio con la jurisdicción local en virtud del Acuerdo Multilateral GloBE.[37] Cuando un grupo multinacional recurre a este mecanismo de presentación centralizada para cumplir sus obligaciones de presentación, una entidad constitutiva local del grupo debe notificarlo a la administración tributaria de su jurisdicción. Mediante esta notificación se informa a la administración tributaria local de que la declaración informativa GloBE será recibida mediante intercambio de información de la administración tributaria ante la que se haya presentado. En consecuencia, deja de existir la obligación de presentar localmente la declaración informativa GloBE. Con el fin de facilitar la presentación centralizada de la declaración informativa GloBE, el Marco Inclusivo también ha elaborado un modelo de notificación que simplifica y armoniza la información necesaria para comunicar a una administración tributaria que la declaración informativa GloBE se presentará de forma centralizada. Este modelo de notificación exige que la entidad constitutiva local comunique únicamente:

- la identidad de la entidad que presentará la declaración informativa GloBE (la entidad matriz última o la entidad designada para la presentación);
- la jurisdicción en la que se efectuará la presentación; y
- la confirmación de que existe una relación de intercambio activa con dicha jurisdicción.[38]

236. Varias jurisdicciones también han configurado esta notificación como una obligación única, exigiendo actualizaciones únicamente cuando cambie alguna información relevante (por ejemplo, la entidad matriz última o la jurisdicción en la que se realiza la presentación centralizada). Cuando los marcos jurídicos nacionales exigen una notificación anual, suele permitirse a los grupos multinacionales sujetos

[37] Para más información sobre la presentación centralizada, véase el Módulo 5.

[38] Los grupos multinacionales pueden consultar esta información en la lista de relaciones de intercambio activadas publicada por la OCDE (2026), *Activated exchange relationships for the automatic exchange of GloBE information* https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/automatic-exchange-of-information-exchange-relationships.html.

al IMG confirmar de forma simplificada, mediante la marcación de una casilla, que no se han producido cambios desde el ejercicio anterior.

Información requerida en la declaración informativa GloBE

237. La declaración informativa GloBE contiene la información que el Marco Inclusivo ha considerado necesaria y suficiente para que una administración tributaria pueda realizar una evaluación adecuada del riesgo y verificar la correcta determinación de la deuda tributaria correspondiente al impuesto complementario de una entidad constitutiva. Al definir los datos que deben incluirse en la declaración informativa GloBE y elaborar las orientaciones explicativas correspondientes, el Marco Inclusivo ha procurado encontrar un equilibrio entre proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para desarrollar adecuadamente sus actividades de cumplimiento y limitar, al mismo tiempo, los costos de cumplimiento para los grupos multinacionales.

238. Casi todas las jurisdicciones que han implementado las reglas han desarrollado, o están desarrollando, portales electrónicos que permiten la presentación de la declaración informativa GloBE en formato XML mediante modelos ajustados al esquema XML y la guía de usuario de la declaración informativa GloBE acordados por el Marco Inclusivo. La adopción generalizada de este esquema, junto con la aplicación efectiva de las reglas comunes de validación de la declaración informativa GloBE, será fundamental para facilitar el intercambio automático eficiente de estas declaraciones a través del Sistema Común de Transmisión (CTS) y garantizar la interoperabilidad entre sistemas (véase el Módulo 5).

239. Las consideraciones anteriores se refieren a la información que debe proporcionarse mediante la declaración informativa GloBE y a los requisitos de notificación asociados al procedimiento de presentación centralizada. Estas consideraciones resultan especialmente pertinentes para las jurisdicciones que han adoptado una RIR o una RRIG, ya que el marco de presentación centralizada e intercambio de información reviste una importancia fundamental para la aplicación de estas reglas y las Reglas GloBE y sus Comentarios establecen requisitos detallados al respecto. Lo mismo se aplica a las jurisdicciones que únicamente han adoptado un QDMTT y que deciden incorporarse al marco de presentación centralizada.

240. Pueden resultar pertinentes consideraciones diferentes en el caso de las jurisdicciones que aplican exclusivamente un QDMTT y que opten por exigir la presentación local de la declaración informativa GloBE, en lugar de celebrar acuerdos para recibir dicha información mediante intercambio de información. Por lo general, estas jurisdicciones ya disponen de mecanismos que les permiten acceder a la información tributaria y financiera de las entidades constitutivas sujetas al QDMTT. No obstante, las Reglas GloBE también establecen determinados requisitos en relación con la información que deben recopilar las jurisdicciones que aplican un QDMTT. En consecuencia, aunque estas jurisdicciones pueden utilizar un formato distinto del de la declaración informativa GloBE, dado que el QDMTT se basa en elementos de información equivalentes a los incluidos en dicha declaración, pueden optar por utilizar directamente la declaración informativa GloBE o basarse en la información que esta contiene. Las jurisdicciones que aplican el Puerto Seguro del del QDMTT deberían exigir la misma información y en el mismo formato que la declaración informativa GloBE.

Plazo de presentación de la declaración informativa GloBE y de la notificación

241. El plazo de presentación de la declaración informativa GloBE y de la notificación, acordado por el Marco Inclusivo y establecido en las Reglas GloBE, vence a más tardar quince meses después del último día del ejercicio fiscal objeto de declaración (ampliado a dieciocho meses para el año de transición). Este enfoque garantiza que los grupos multinacionales dispongan de tiempo suficiente para recopilar, verificar y contrastar la información necesaria para preparar y completar la declaración informativa GloBE. Por el contrario, unos plazos más breves (y no armonizados) pueden, en determinados casos, dejar a los grupos multinacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del IMG sin tiempo suficiente para presentar

correctamente la declaración informativa GloBE, incrementando así los costos de cumplimiento (por ejemplo, al tener que gestionar distintos calendarios en diferentes jurisdicciones) y aumentando el riesgo de errores o incoherencias en la información comunicada en la declaración informativa GloBE.

242. En la mayoría de los casos, las jurisdicciones también han alineado el plazo de presentación de la notificación con el de la declaración informativa GloBE. Esta alineación permite a los grupos multinacionales determinar, en el momento de presentar la declaración informativa GloBE, si la jurisdicción en la que esta se presenta podrá intercambiarla con la jurisdicción local. De lo contrario, existe el riesgo de que la información incluida en la notificación resulte incompleta o inexacta si las circunstancias pertinentes cambian antes de la presentación de la declaración informativa GloBE (por ejemplo, debido a un cambio en la entidad matriz última o a la activación de una relación de intercambio en virtud del Acuerdo Multilateral GloBE).[39]

243. De forma más general, se considera que garantizar a los grupos multinacionales sujetos al IMG un plazo razonable y coherente para preparar y presentar tanto la declaración informativa GloBE como la notificación en las distintas jurisdicciones constituye una forma eficaz de simplificar y reforzar el cumplimiento del marco del IMG.

Declarante único

244. La mayoría de las jurisdicciones permiten que una única entidad del grupo —ya sea una entidad constitutiva local o una entidad matriz última situada en otra jurisdicción— presente la notificación en nombre de todas las entidades constitutivas locales, de conformidad con el enfoque de declarante único.

Buenas prácticas en materia de declaración informativa GloBE y notificación

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes buenas prácticas en relación con la presentación de la declaración informativa GloBE y la notificación correspondiente:

- **Permitir la presentación centralizada de la declaración informativa GloBE en formato XML**. Permitir que la declaración informativa GloBE se presente en otra jurisdicción cuando se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 8 de las Reglas GloBE (es decir, mediante presentación centralizada). Cuando la presentación centralizada todavía no sea posible por razones prácticas, adoptar las medidas necesarias para permitirla lo antes posible (por ejemplo, mediante la firma del Acuerdo Multilateral GloBE y la activación de las relaciones de intercambio). Permitir la presentación de la declaración informativa GloBE en formato XML, de conformidad con el esquema XML de la declaración informativa GloBE.

[39] Una jurisdicción exige que la notificación se presente con anterioridad. En ese caso, la notificación cumple una doble función: informar a la administración tributaria de que la declaración informativa GloBE será recibida mediante intercambio automático de información y, además, facilitar la identificación anticipada de los grupos multinacionales sujetos al IMG antes de las primeras presentaciones de declaraciones informativas GloBE, desempeñando una función similar a la de un registro inicial.

- **Utilizar una notificación única basada en el modelo normalizado de notificación.** Ajustar la notificación al modelo normalizado desarrollado en el Anexo B del modelo normalizado de la declaración informativa GloBE. Exigir la notificación una única vez, acompañada de la obligación de comunicar cualquier modificación o actualización posterior. Cuando no sea posible evitar una notificación anual, permitir que las empresas confirmen de forma simplificada, mediante la marcación de una casilla, que no se han producido cambios desde el ejercicio anterior.
- **Alinear los plazos de presentación de la declaración informativa GloBE y de la notificación**. Hacer coincidir el plazo de presentación de la notificación con el de la declaración informativa GloBE, de modo que los grupos multinacionales dispongan de la información necesaria para determinar la jurisdicción en la que presentarán la declaración informativa GloBE.

4.1.4. Declaración del IMG

245. Aunque la declaración informativa GloBE contiene toda la información necesaria para calcular y determinar la deuda tributaria correspondiente al impuesto complementario en cada jurisdicción, por lo general se exige una declaración nacional del IMG para conferir eficacia jurídica a dicha deuda tributaria y hacer exigible la obligación de pago. La obligación de elaborar la declaración informativa GloBE es distinta de la obligación de declarar y pagar el impuesto mediante la correspondiente declaración tributaria. Corresponde a cada jurisdicción que implemente el IMG determinar las normas aplicables a las obligaciones de presentación de declaraciones tributarias y de pago, que, por lo general, se espera que sean coherente con los procedimientos de declaración y pago ya existentes en esa jurisdicción. Esto significa que, en algunos casos, las jurisdicciones pueden exigir información adicional a la contenida en la declaración informativa GloBE para la preparación de la declaración tributaria (por ejemplo, para convertir el importe del impuesto complementario a la moneda nacional).

246. Las jurisdicciones que han implementado las reglas han adoptado enfoques diferentes en relación con la declaración del IMG. La mayoría ha introducido una declaración específica del IMG. Entre ellas, algunas prevén dos declaraciones distintas (por ejemplo, una para el QDMTT y otra conjunta para la RIR y la RRIG), mientras que una minoría utiliza tres declaraciones separadas (una por cada mecanismo de imposición).

247. Un reducido número de jurisdicciones ha integrado la declaración del IMG en la declaración del impuesto de sociedades. Aunque esta solución puede parecer una simplificación y una forma de reducir la carga administrativa para los grupos multinacionales, conviene señalar que, cuando la declaración del impuesto de sociedades debe presentarse pocos meses después del cierre del ejercicio fiscal, exigir la información del IMG antes de la presentación de la declaración informativa GloBE obliga al grupo multinacional a realizar cálculos anticipados para esa jurisdicción concreta, lo que puede aumentar el riesgo de errores y, en consecuencia, incrementar la carga administrativa, como se expone más adelante.

Información requerida

248. Como se señala en los Comentarios relativos a la declaración informativa GloBE,[40] se espera, por lo general, que las jurisdicciones que implementan las reglas se abstengan de exigir en la declaración tributaria información adicional que vaya más allá de la ya incluida en la declaración informativa GloBE. Cuando se requiera información adicional, se recomienda que las jurisdicciones adopten un enfoque

[40] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)*, apartado 3.

minimalista y soliciten únicamente aquella información necesaria para determinar la deuda tributaria local que no figure ya en la declaración informativa GloBE. En la práctica, esta información suele limitarse a:

- los tipos de cambio utilizados para convertir a moneda local los importes consignados en la declaración informativa GloBE; y
- el importe del impuesto exigible con arreglo a cada una de las reglas aplicables (QDMTT, RIR o RRIG), incluido, cuando proceda, un desglose por entidad.

249. Algunas jurisdicciones han introducido requisitos de declaración que duplican información ya comunicada en la declaración informativa GloBE, como la renta o pérdida GloBE, los impuestos comprendidos, los componentes de la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE), la aplicación de los puertos seguros, las opciones ejercidas en virtud de las Reglas GloBE o la información relativa a las entidades constitutivas locales. Dado que esta información ya figura en la declaración informativa GloBE y está a disposición de las administraciones tributarias, su duplicación aporta, por lo general, un valor añadido limitado, al tiempo que incrementa las cargas de cumplimiento. Algunos grupos multinacionales sujetos al IMG señalaron que la información adicional exigida en las declaraciones tributarias nacionales debe ser revisada y validada por los equipos locales, lo que genera un proceso adicional de verificación dentro del grupo que, de otro modo, no sería necesario, ya que la preparación y presentación de la declaración informativa GloBE suele estar centralizada en un equipo especializado del grupo. Los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam también pusieron de manifiesto un amplio consenso en torno a la idea de que la información ya comunicada en la declaración informativa GloBE no debería volver a exigirse en las declaraciones nacionales del IMG. La información adicional que, en su caso, se requiera debería limitarse, por ejemplo, a la deuda tributaria, los plazos y modalidades de pago o la identificación del contribuyente y sus datos de contacto, y no a los elementos necesarios para determinar el impuesto complementario correspondiente a una entidad constitutiva.

Plazo de presentación de la declaración del IMG

250. Un claro punto de convergencia entre las jurisdicciones que han implementado las reglas es la alineación del plazo de presentación de la declaración del IMG con el plazo de presentación o recepción de la declaración informativa GloBE. En casi todos los casos, la declaración del IMG debe presentarse en la misma fecha que la declaración informativa GloBE o en una fecha posterior (es decir, quince meses después del cierre del ejercicio fiscal objeto de declaración). Las jurisdicciones que han adoptado este enfoque consideran, por lo general, que exigir la presentación de la declaración tributaria antes del plazo previsto para la declaración informativa GloBE generaría dificultades prácticas y jurídicas sin aportar beneficios administrativos significativos. En primer lugar, obligaría a los grupos multinacionales a realizar cálculos complejos conforme a las Reglas GloBE antes de finalizar la declaración informativa GloBE, sin beneficiarse de los procesos de revisión y verificación asociados a su preparación. Ello incrementaría los costos de cumplimiento, el riesgo de errores o incoherencias y la necesidad de presentar correcciones posteriores. En particular, los cálculos dependen de datos financieros que no solo pueden variar durante el ejercicio fiscal y poco después de su cierre, sino que además, conforme a las Reglas GloBE, deben atribuirse entre distintas jurisdicciones. Por ello, la determinación de la renta o pérdida GloBE, de los impuestos comprendidos y de los factores utilizados para calcular la exclusión de rentas con base en la sustancia (SBIE) solo es posible una vez que el grupo multinacional haya realizado los cálculos correspondientes para el conjunto del grupo en todas las jurisdicciones en las que opera y haya presentado la declaración informativa GloBE.

251. En segundo lugar, el plazo de presentación de la declaración del IMG suele tener repercusiones sobre el plazo de prescripción. Los plazos de prescripción aplicables al impuesto de sociedades suelen oscilar entre cuatro y seis años y, por lo general, comienzan a computarse a partir de la presentación de la declaración tributaria, aunque pueden suspenderse o ampliarse en determinadas circunstancias (por ejemplo, cuando se inicia una inspección, existen requerimientos de información pendientes u otras reglas

procedimentales así lo prevén). Por ello, en el ámbito del impuesto de sociedades se prevén plazos de prescripción relativamente amplios. Estos se consideran necesarios para que la administración tributaria disponga de tiempo suficiente para revisar los distintos elementos que sustentan el cálculo del impuesto de sociedades, incluidos los pagos transfronterizos, la documentación compleja en materia de precios de transferencia, las posibles operaciones de reestructuración que afecten a la renta y a los activos, así como otras particularidades, como los regímenes de consolidación fiscal.

252. Una diferencia importante entre el IS y el IMG es que la declaración del IS suele presentarse relativamente poco tiempo después del cierre del ejercicio fiscal (por término medio, entre tres y seis meses después), mientras que la declaración informativa GloBE y las declaraciones del IMG no deben presentarse más tarde de 15 meses después de dicho cierre. Las administraciones tributarias no pueden verificar de forma efectiva una declaración del IMG hasta que la declaración informativa GloBE haya sido presentada o recibida mediante intercambio de información, lo que hace que el período comprendido entre una presentación anticipada de la declaración y la recepción efectiva de la declaración informativa GloBE resulte, en gran medida, improductivo. Dado que resulta aconsejable alinear el plazo de presentación de la declaración del IMG con el de la declaración informativa GloBE, puede ser necesario adaptar los plazos de prescripción.

253. Esto podría lograrse de dos maneras. En primer lugar, dado que la administración tributaria solo dispone de toda la información pertinente una vez recibida la declaración informativa GloBE, el plazo de prescripción a efectos del IMG podría comenzar a computarse únicamente a partir de la recepción de dicha información. Como alternativa, el plazo de prescripción podría adaptarse ampliando su duración, al menos, en un período equivalente al transcurrido entre el cierre del ejercicio fiscal y la presentación de la declaración informativa GloBE, es decir, quince meses.

254. La mayoría de las jurisdicciones que ya han incorporado el IMG a su legislación también han ampliado sus plazos de prescripción hasta situarlos entre cinco y siete años. En caso de fraude, estos plazos suelen ser más extensos, normalmente de diez años y, en algunas jurisdicciones, incluso de veinte años.

255. Cabe señalar que, en casos excepcionales, algunas jurisdicciones pueden enfrentarse a limitaciones de su derecho interno que les impidan adaptar sus plazos de prescripción. En esos casos, podría estar justificado exigir la presentación anticipada de la declaración del IMG; no obstante, sería aconsejable limitar la información exigida al conjunto mínimo de datos necesarios.

256. Un número reducido de jurisdicciones que únicamente han adoptado un QDMTT indicó estar estudiando la posibilidad de integrar la declaración correspondiente al QDMTT en la declaración del IS, especialmente cuando la declaración informativa GloBE se presenta localmente (por ejemplo, mientras se completa el desarrollo de su marco de intercambio automático de información). Aunque recurrir a procedimientos ya existentes puede parecer administrativamente conveniente, utilizar la declaración del IS suele implicar su presentación entre tres y seis meses después del cierre del ejercicio fiscal, lo que supone exigir su presentación mucho antes de que la declaración informativa GloBE haya sido presentada o recibida mediante intercambio de información. Adelantar el plazo de la declaración del IMG para hacerlo coincidir con el calendario del IS evitaría esta descoordinación en la jurisdicción correspondiente, pero generaría los problemas ya mencionados, incluidos cálculos prematuros conforme a las Reglas GloBE y un mayor riesgo de errores e incoherencias. Por consiguiente, se recomienda alinear los plazos de presentación de las declaraciones del IMG con el plazo de presentación de la declaración informativa GloBE, también en las jurisdicciones que únicamente han adoptado un QDMTT.

Declarante único

257. Dado que el IMG se basa en gran medida en información a nivel de grupo para calcular el impuesto complementario, los procesos de cumplimiento han demostrado ser más eficientes cuando se

articulan en torno a un único punto de contacto dentro del grupo multinacional. En la práctica, la mayoría de las jurisdicciones que han implementado las reglas han adoptado un modelo de declarante único, en virtud del cual una entidad designada del grupo multinacional —normalmente la entidad matriz última u otra entidad constitutiva local designada— cumple todas las obligaciones nacionales de presentación relacionadas con el IMG (incluidas las relativas al QDMTT, la RIR y la RRIG) en nombre de todas las entidades del grupo situadas en esa jurisdicción.

258. Este enfoque reduce duplicidades, disminuye los costos de cumplimiento y mejora la calidad de la información comunicada, ya que la entidad designada suele tener acceso a la información de grupo necesaria para aplicar correctamente las reglas (por ejemplo, los datos financieros consolidados o la identificación de la entidad matriz última o de la entidad designada para la presentación). Asimismo, resulta coherente con el hecho de que la mayoría de los grupos multinacionales sujetos al IMG gestionan el cumplimiento de sus obligaciones relacionadas con el IMG desde un equipo centralizado, normalmente ubicado en la entidad matriz o en un centro regional, mientras que los equipos locales suelen limitarse a verificar la información proporcionada por dicho equipo central.

259. Siempre que ha sido posible, las jurisdicciones han extendido este enfoque de declarante único a todas las obligaciones nacionales de cumplimiento, incluidas la presentación de declaraciones y las respuestas a requerimientos posteriores de información. Algunas jurisdicciones también permiten que el declarante designado sea una entidad del grupo situada en el extranjero, cuando la legislación nacional no impide las presentaciones transfronterizas. En otras, se permite que una entidad del grupo situada en el extranjero cumpla las obligaciones de presentación, mientras que el pago debe efectuarse a través de una entidad constitutiva local.

260. Para evitar cargas administrativas innecesarias, las jurisdicciones que han adoptado el enfoque del declarante único generalmente no exigen, con carácter previo, documentación acreditativa de la autorización de las demás entidades del grupo para que la entidad declarante actúe en su nombre. Por el contrario, dicha documentación suele solicitarse únicamente en el marco de un requerimiento de información o de una actuación de comprobación o inspección. La experiencia indica que exigir esta documentación en la fase de registro o de notificación añadiría complejidad sin mejorar los resultados en materia de cumplimiento.

Buenas prácticas en materia de declaración del IMG

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes buenas prácticas en relación con la declaración del IMG:

- **Evitar solicitar información adicional o duplicada**. En la declaración del IMG no debería exigirse información adicional o duplicada respecto de la ya incluida en la declaración informativa GloBE, salvo que resulte necesaria. Por regla general, los únicos elementos adicionales que deberían requerirse son:
  - los tipos de cambio utilizados para la conversión de importes a la moneda local; y
  - el importe del impuesto devengado con arreglo a cada una de las reglas aplicables (QDMTT, RIR y RRIG), con desglose por entidad cuando proceda.
- **Alinear el plazo de presentación con el calendario del IMG.** El plazo de presentación de la declaración del IMG debería coincidir con el de la declaración informativa GloBE, a fin de reducir la carga administrativa tanto para las administraciones tributarias como para los grupos multinacionales. Asimismo, el plazo efectivo de prescripción debería ser suficientemente amplio para permitir una adecuada evaluación del riesgo asociado a la deuda tributaria correspondiente al IMG. Para ello, puede resultar conveniente ampliar el plazo de prescripción y/o establecer que este comience a computarse únicamente una vez recibida la información de la declaración informativa GloBE.
- **Declarante único.** Permitir que una única entidad constitutiva actúe como declarante único y punto de contacto para todas las obligaciones de cumplimiento del grupo en esa jurisdicción en el marco del IMG (es decir, las obligaciones relacionadas con el QDMTT, la RIR y la RRIG). Siempre que sea posible, no debería exigirse a la entidad constitutiva que acredite previamente que dispone de autorización de las demás entidades del grupo, ya que dicha acreditación puede solicitarse posteriormente mediante un requerimiento de información, si fuera necesario. Cuando sea posible, también debería poder desempeñar esta función una entidad del grupo situada en otra jurisdicción.

4.1.5. Pago del impuesto complementario

Plazo de pago

261. Los enfoques adoptados respecto a los plazos de pago del impuesto complementario suelen estar estrechamente vinculados a las decisiones relativas al plazo de presentación de la declaración del IMG. En las jurisdicciones en las que el plazo de presentación de la declaración del IMG está alineado con el de la declaración informativa GloBE, la fecha límite para el pago suele fijarse en la misma fecha de presentación de la declaración del IMG o poco después. Esta alineación se considera especialmente importante cuando los plazos de prescripción comienzan a computarse a partir de la presentación de la declaración del IMG, ya que garantiza que las administraciones tributarias dispongan de tiempo suficiente, una vez recibida la declaración informativa GloBE, para realizar comprobaciones, solicitar información adicional o iniciar evaluaciones de riesgo y actuaciones inspectoras. Por el contrario, las jurisdicciones que han integrado la información relativa al IMG en la declaración del impuesto de sociedades y han vinculado el pago del impuesto complementario a los plazos aplicables a dicho impuesto pueden enfrentarse a los problemas señalados anteriormente (véase el apartado 4.1.4).

262. Otro aspecto que las jurisdicciones deben considerar es la posibilidad de introducir pagos anticipados o fraccionados, similares a los previstos en algunos sistemas del impuesto de sociedades. La inmensa mayoría de las jurisdicciones no ha adoptado este tipo de mecanismos y considera que son

incompatibles con los objetivos y el diseño de las Reglas GloBE, además de resultar especialmente gravosos tanto para las administraciones tributarias como para los grupos multinacionales. Exigir un pago anticipado obligaría al grupo multinacional a calcular el impuesto complementario correspondiente a determinadas jurisdicciones —y, por tanto, a realizar todos los cálculos pertinentes— varios meses antes de determinar la deuda tributaria correspondiente al impuesto complementario para el conjunto de las jurisdicciones en las que opera. Además, los datos necesarios para calcular el impuesto complementario dependen también de la asignación de determinados elementos tributarios entre distintas jurisdicciones, por lo que realizar cálculos anticipados para una única jurisdicción podría no producir resultados suficientemente precisos. Por estas razones, en general, no se recomienda establecer regímenes de pagos anticipados.

Pagador único

263. En materia de pago, muchas jurisdicciones han ampliado el concepto de declarante único permitiendo que el grupo multinacional designe una única entidad constitutiva local para efectuar el pago de las obligaciones derivadas del IMG en nombre de todas las entidades locales del grupo. Para que este sistema funcione eficazmente, las jurisdicciones suelen prever un régimen de responsabilidad solidaria entre todas las entidades constitutivas locales incluidas en esta designación, de manera que cualquier importe pendiente pueda exigirse a cualquiera de las entidades del grupo presentes en la jurisdicción.

264. El enfoque basado en un declarante y un pagador únicos permite a las administraciones tributarias centralizar las comunicaciones y la gestión administrativa relacionadas con el pago en una sola entidad. De este modo, se simplifica la gestión y se reduce la carga administrativa tanto para la administración tributaria como para el grupo multinacional, al tiempo que se mantiene la posibilidad de exigir el pago de la deuda tributaria a cualquiera de las entidades comprendidas en este sistema, reduciendo así el riesgo de dificultades para su cobro en caso de que la entidad designada como declarante o pagadora incumpla sus obligaciones.

Buenas prácticas en materia de pago del impuesto complementario

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes buenas prácticas en relación con el pago del impuesto complementario:

- **Evitar exigir pagos anticipados o fraccionados**. Alinear las fechas de vencimiento del pago con los plazos de presentación de la declaración informativa GloBE y de la declaración del IMG, o fijarlas poco después de dichos plazos.
- **Pagador único**. Garantizar que la opción de designar un único pagador para el grupo multinacional comprendido en el ámbito de aplicación del IMG pueda aplicarse eficazmente mediante el establecimiento de mecanismos de responsabilidad solidaria entre todas las entidades constitutivas locales del grupo.

4.1.6. Sanciones relacionadas con las obligaciones iniciales de cumplimiento

265. Más allá de disponer que las normas de cada jurisdicción en materia de sanciones y otras medidas coercitivas también sean aplicables a la declaración informativa GloBE,[41] las Reglas Modelo GloBE no

[41] OCDE (2026), *Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía - Reglas Modelo Globales contra la Erosión de la Base Imponible (Pilar Dos)*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, https://doi.org/10.1787/d7d02203-es, Artículo 8.1.8.

imponen requisitos específicos en materia sancionadora. Las jurisdicciones pueden optar por extender a la declaración informativa GloBE los regímenes sancionadores ya existentes —incluidas las disposiciones relativas a la reducción o exoneración de sanciones— o por establecer sanciones específicas para esta obligación. Las sanciones aplicables a la declaración informativa GloBE deberían ser proporcionales a las previstas para otras declaraciones informativas y otras obligaciones de suministro de información existentes en la jurisdicción.

266. Las jurisdicciones que han implementado las reglas han adaptado sus regímenes sancionadores a sus propios marcos normativos y a su cultura general de cumplimiento. Al mismo tiempo, los miembros del Marco Inclusivo han alcanzado un consenso sobre un régimen transitorio de exoneración de sanciones, concebido para alentar a las jurisdicciones que implementan las reglas a conceder un tratamiento más favorable a los grupos multinacionales durante los primeros años de aplicación de las Reglas GloBE.[42] Este consenso sobre el régimen transitorio de atenuación de sanciones se analiza con mayor detalle más adelante en este apartado.

267. La mayoría de las jurisdicciones han establecido un régimen sancionador específico para el IMG, diferenciado del aplicable con carácter general en el ámbito del impuesto de sociedades. Estas sanciones se aplican tanto al registro y a la presentación de la declaración del IMG como a la presentación de la declaración informativa GloBE. Los apartados siguientes exponen las principales consideraciones y buenas prácticas para diseñar un régimen sancionador que sea eficaz y, al mismo tiempo, proporcionado.

Diseño de las sanciones

268. Al diseñar su régimen sancionador, las jurisdicciones deberían tener en cuenta distintos elementos del marco de cumplimiento, en particular: (i) la cuantía de las sanciones; y (ii) los distintos tipos de incumplimiento que pueden dar lugar a su imposición.

Cuantía de las sanciones

269. La cuantía de las sanciones debería fijarse en un nivel que incentive efectivamente el cumplimiento. Las sanciones relacionadas con las obligaciones derivadas del IMG deberían ser adecuadas, disuasorias y eficaces, sin dejar de ser proporcionadas. Asimismo, las jurisdicciones podrían considerar la posibilidad de establecer un límite máximo de sanciones aplicable a un mismo ejercicio fiscal, a fin de evitar importes excesivos para los grupos multinacionales sujetos al IMG.

270. Existen distintos enfoques para diseñar regímenes sancionadores que sean eficaces y proporcionados. Por ejemplo, las sanciones pueden consistir en importes fijos o tener carácter progresivo, de modo que su cuantía aumente en función del tipo o la duración del incumplimiento. Algunas jurisdicciones han introducido sanciones cuyo importe aumenta en función del tiempo de retraso en el cumplimiento de la obligación de registro o de presentación de la declaración del IMG o de la declaración informativa GloBE. Otras aplican una cuantía diaria en función del tipo de incumplimiento y de la duración del retraso. Ambos enfoques tienen en común que la sanción aumenta a medida que se prolonga el incumplimiento.

Tipo de incumplimiento

271. Las jurisdicciones ya prevén sanciones vinculadas a las obligaciones de cumplimiento en el marco general del impuesto de sociedades. Por lo general, estos regímenes distinguen entre distintos

[42] Véase más adelante en este apartado y OCDE (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, París. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf, capítulo 3.

tipos de obligaciones y, en consecuencia, prevén sanciones diferentes. Así, muchas jurisdicciones diferencian entre los casos en los que no se cumplen las obligaciones de presentación y aquellos en los que el grupo multinacional presenta la declaración del IMG o la declaración informativa GloBE, pero proporciona información incompleta o incorrecta. Los supuestos en los que la información incorrecta obedece a una actuación fraudulenta o a negligencia grave del contribuyente suelen recibir un tratamiento diferenciado.

Incumplimiento de las obligaciones de presentación

272. Casi todas las jurisdicciones que han implementado las reglas han ampliado el ámbito de aplicación de sus regímenes sancionadores o han introducido sanciones específicas relacionadas con el registro (cuando proceda) y con la presentación de la declaración del IMG.

273. En relación con la presentación de la declaración informativa GloBE y de la notificación correspondiente, las jurisdicciones han establecido sanciones específicas, dado que esta obligación no suele tener un equivalente en otros regímenes generales de presentación. El régimen sancionador debería evitar la imposición de sanciones cuando la información contenida en la declaración informativa GloBE no haya sido recibida por la jurisdicción destinataria debido a un fallo imputable a la jurisdicción remitente o a la receptora, y no al grupo multinacional. Del mismo modo, debería evitarse la imposición de sanciones cuando el incumplimiento de las obligaciones de presentación sea consecuencia de una falta de preparación por parte de la administración tributaria o de errores en el portal electrónico.

Información incompleta o incorrecta

274. En ocasiones, un grupo multinacional comprendido en el ámbito de aplicación del IMG puede registrarse, presentar la declaración o efectuar la notificación dentro del plazo previsto y de buena fe, pero proporcionar información incompleta o incorrecta en el formulario de registro, en la declaración del IMG o en la declaración informativa GloBE. Para estos casos, las jurisdicciones pueden optar por establecer una única sanción aplicable a ambas situaciones o sanciones diferenciadas según se trate de información incompleta o incorrecta. Algunas jurisdicciones han introducido sanciones por cada campo de información. Sin embargo, dado que la declaración informativa GloBE contiene aproximadamente 480 de estos campos de información, este enfoque puede dar lugar a sanciones desproporcionadamente elevadas y, por tanto, no resulta aconsejable. Un enfoque más proporcionado consiste en establecer una sanción de importe fijo basada en el hecho de que la declaración, considerada en su conjunto, sea incompleta o incorrecta.

275. Muchas jurisdicciones permiten además que el grupo multinacional disponga de un plazo adicional para completar la información que falte o corregir la información incorrecta. Una vez que el grupo cumple este requerimiento y completa o corrige la información, la sanción suele reducirse o incluso dejarse sin efecto. Se considera recomendable prever este tipo de «período de gracia» cuando el grupo actúa de buena fe. Este enfoque reduce los costos adicionales para los grupos multinacionales y, al mismo tiempo, fomenta el cumplimiento, incluso aunque inicialmente no se haya respetado el plazo establecido.

Información fraudulenta

276. En algunos casos, la información proporcionada en la declaración del IMG o en la declaración informativa GloBE puede ser incorrecta debido a una conducta fraudulenta o a negligencia grave por parte del grupo multinacional, lo que puede dar lugar a una deuda tributaria por impuesto complementario inferior a la realmente exigible o incluso a que no se determine deuda tributaria alguna. Para estos casos, las jurisdicciones pueden establecer sanciones específicas que tengan en cuenta la gravedad de la infracción. La existencia de sanciones adecuadas y proporcionadas contribuye a disuadir a los grupos multinacionales sujetos al IMG de este tipo de comportamientos.

277. En muchas jurisdicciones, los casos en los que se facilita información incorrecta de forma intencionada o mediando negligencia grave ya se consideran supuestos de fraude o evasión fiscal. Los conceptos y definiciones existentes en la legislación de la mayoría de las jurisdicciones deberían ser suficientes para abarcar cualquier supuesto de fraude o evasión fiscal relacionado con el IMG. Por ello, no resulta necesario redefinir estos conceptos específicamente a efectos del IMG.

Pago fuera de plazo

278. Aunque un grupo multinacional haya cumplido todas las obligaciones de presentación y notificación y haya determinado, mediante su autoliquidación, que debe ingresar un impuesto complementario, el pago puede efectuarse fuera de plazo. En ese caso, el grupo multinacional y/o sus entidades constitutivas situadas en la jurisdicción correspondiente están obligados a ingresar el impuesto complementario dentro del plazo establecido. Cuando el pago se realiza fuera de plazo, muchas jurisdicciones prevén sanciones por este incumplimiento. La sanción puede consistir en una cuantía fija o en un importe calculado como un porcentaje del impuesto complementario adeudado. Algunas jurisdicciones también determinan la cuantía de la sanción por pago fuera de plazo en función de la duración del retraso. Con este enfoque, el importe total de la sanción aumenta a medida que se prolonga el retraso en el pago. Además, las jurisdicciones pueden exigir intereses de demora, normalmente calculados como un porcentaje del impuesto complementario adeudado. Al igual que ocurre con las obligaciones de presentación, el régimen sancionador debería evitar la imposición de sanciones cuando el incumplimiento de las obligaciones de pago sea consecuencia de una falta de preparación por parte de la administración tributaria o de errores en el portal electrónico.

Recuadro 27. Panorama general de los regímenes sancionadores en las jurisdicciones que han implementado el IMG

En el marco del Diálogo de Ámsterdam, algunas jurisdicciones que han implementado las reglas compartieron información sobre sus regímenes sancionadores. El resumen que figura a continuación tiene carácter ilustrativo y no debe interpretarse como un conjunto de buenas prácticas.

En relación con las obligaciones de registro, las jurisdicciones han adoptado enfoques diferentes. Algunas, como Nueva Zelanda, prevén un límite máximo específico de carácter monetario (100 000 NZD, aproximadamente 56 000 EUR). Otras, como Canadá, no establecen una sanción independiente por incumplir la obligación de registro. No obstante, dado que el registro constituye un requisito previo para la presentación de la declaración informativa GloBE y el pago de las obligaciones tributarias correspondientes, el cumplimiento se garantiza indirectamente mediante las sanciones asociadas a las obligaciones de presentación.

Las jurisdicciones también han establecido sanciones por la presentación extemporánea o la falta de presentación de las declaraciones nacionales del IMG. España aplica recargos de entre el 1 % y el 15 % por presentación extemporánea, así como sanciones de entre el 50 % y el 150 % del impuesto no ingresado en los casos más graves. En Polonia se aplican las disposiciones del Código Penal Fiscal, que prevén multas de hasta 720 cuotas diarias (cada una de ellas de entre aproximadamente 33,71 EUR y 13 484 EUR). Australia impone un recargo de hasta el 10 % del impuesto autoliquidado cuando el retraso en la presentación no está justificado, si bien no se exigen importes inferiores a 50 EUR. El Reino Unido ha adoptado el mismo enfoque que para el impuesto sobre sociedades (IS) y aplica un régimen progresivo que va desde 100 GBP (aproximadamente 117 EUR) hasta el mayor de los siguientes importes: 200 GBP (aproximadamente 234 EUR) o el 20 % del impuesto no ingresado.

Las sanciones por la presentación extemporánea o la falta de presentación de la declaración informativa GloBE suelen ser más elevadas. Los Países Bajos pueden imponer sanciones de hasta 1 030 000 EUR, dependiendo de la gravedad del incumplimiento. Canadá puede imponer sanciones de 25 000 CAD por mes (aproximadamente 17 000 EUR), hasta un máximo de 1 000 000 CAD (aproximadamente 680 000 EUR), combinando un incremento progresivo con un límite máximo. Canadá ha incorporado un régimen transitorio de exoneración de sanciones de conformidad con el Anexo C de la declaración informativa GloBE. Kenia aplica una sanción equivalente al 5 % del impuesto adeudado o a 10 000 KES (aproximadamente 65 EUR), si esta última cantidad es superior. Austria prevé sanciones de hasta 100 000 EUR en casos de dolo y de hasta 50 000 EUR en casos de negligencia grave. Alemania limita las sanciones a 30 000 EUR, mientras que España y Portugal combinan importes fijos de base (por ejemplo, 10 000 EUR por cada elemento de información en España, con un límite máximo del 1 % de la cifra de negocios del grupo; y entre 5 000 EUR y 100 000 EUR en Portugal) con límites vinculados al volumen de negocios o incrementos diarios.

Régimen transitorio de exoneración de sanciones

279. El consenso en torno al régimen transitorio de exoneración de sanciones tiene por objeto conceder a los grupos multinacionales tiempo suficiente para familiarizarse con las reglas y desarrollar los sistemas necesarios de recopilación de datos, presentación de información y cumplimiento, sin riesgo de ser sancionados por errores razonables. Este régimen se aplica durante 2026 y 2027, en los que se presentarán las declaraciones correspondientes a los ejercicios fiscales de 2024 y 2025, y establece que, durante el período transitorio,[43] no deberían imponerse sanciones relacionadas con la presentación de una declaración informativa GloBE cuando la administración tributaria considere que el grupo multinacional ha adoptado «medidas razonables» para garantizar la correcta aplicación de las Reglas GloBE.

280. La mayoría de las jurisdicciones prevén algún tipo de exoneración de sanciones cuando el incumplimiento obedece a causas justificadas. Algunas han incorporado expresamente la Orientación Administrativa a su legislación interna. Otras han considerado innecesario hacerlo, al entender que las disposiciones generales de su normativa tributaria ya contemplan mecanismos equivalentes. Al mismo tiempo, algunas jurisdicciones han optado por no establecer esta exoneración transitoria de sanciones debido a condicionantes derivados de su marco normativo interno. En particular, una jurisdicción señaló que puede resultar difícil definir y aplicar, con suficiente seguridad jurídica y previsibilidad, conceptos abiertos como «medidas razonables» o «causas justificadas».

281. De conformidad con este régimen, un grupo multinacional puede demostrar que ha adoptado medidas razonables si acredita que, actuando de buena fe, ha implantado sistemas adecuados para comprender y cumplir las reglas. Corresponde a la administración tributaria evaluar, a la luz de las circunstancias concretas de cada caso, si se cumple este criterio. Ahora bien, determinar si un grupo multinacional ha adoptado «medidas razonables» puede requerir un análisis complejo y un uso considerable de recursos administrativos. Por ello, las jurisdicciones también podrían considerar la posibilidad de ampliar los plazos de presentación y conceder tiempo adicional para corregir las declaraciones durante este período transitorio, es decir, establecer un período de gracia.

Atribución de la responsabilidad por las sanciones y los intereses

282. Al igual que ocurre con la obligación de pago del impuesto complementario, las jurisdicciones pueden considerar la posibilidad de atribuir la responsabilidad por las sanciones y los intereses a la entidad

[43] A efectos de este régimen transitorio, el período de transición abarca los ejercicios fiscales que finalicen antes del 30 de junio de 2028.

constitutiva local. Imponer las sanciones a la entidad constitutiva local evita que estas tengan efectos extraterritoriales, como ocurriría si se impusieran, por ejemplo, a una entidad matriz última situada en otra jurisdicción. Desde una perspectiva práctica, además, resulta más sencillo recaudar las sanciones a través de una entidad constitutiva local.

283. Asimismo, las jurisdicciones pueden considerar la posibilidad de establecer un régimen de responsabilidad solidaria entre las entidades constitutivas locales también respecto de las sanciones y los intereses.

Buenas prácticas en materia de sanciones relacionadas con las obligaciones iniciales de cumplimiento

Sobre la base de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación recoge las siguientes orientaciones sobre buenas prácticas en materia de sanciones relacionadas con las obligaciones iniciales de cumplimiento:

- **Establecer sanciones adecuadas para el IMG**. Velar por que las sanciones aplicables al cumplimiento de las obligaciones derivadas del IMG sean adecuadas, teniendo en cuenta que este se aplica únicamente a grandes grupos multinacionales.
- **Establecer sanciones eficaces, disuasorias y proporcionadas**. Determinar la cuantía de las sanciones como importe fijo o variable, pudiendo prever una escala progresiva y un límite máximo que restrinja la responsabilidad total por sanciones correspondiente a cada ejercicio financiero. En caso de pago extemporáneo del impuesto complementario adeudado, considerar la aplicación de una sanción calculada como un porcentaje de dicho impuesto, junto con los intereses de demora correspondientes.
- **Establecer un período de gracia**. En caso de que se presente información incompleta o incorrecta, permitir que el grupo multinacional complete o corrija la información antes de imponer una sanción.
- **Prever un régimen transitorio de exoneración de sanciones**. Durante el período transitorio, no imponer sanciones cuando el grupo multinacional haya adoptado medidas razonables para aplicar las Reglas GloBE o, alternativamente, ampliar los plazos locales de presentación.

Módulo 5 Intercambio de información

Introducción

284. Este módulo se centra en el papel de la presentación centralizada y del intercambio automático de la declaración informativa GloBE en la administración eficaz de las Reglas GloBE. En él se describen el marco jurídico y operativo, así como las condiciones necesarias para que las jurisdicciones puedan recurrir a la presentación centralizada e intercambiar información contenida en la declaración informativa GloBE de forma oportuna, segura y coherente. Al exponer las principales consideraciones jurídicas y operativas para la implementación del marco de intercambio de información de la declaración informativa GloBE, este módulo proporciona orientaciones a las administraciones tributarias para establecer procesos eficientes que minimicen las cargas administrativas y los costos de cumplimiento y favorezcan una implementación y aplicación coherentes del marco internacional de intercambio de información previsto en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio de información GloBE.

285. Como se describe con mayor detalle en el Módulo 4, la declaración informativa GloBE es una declaración informativa normalizada desarrollada por el Marco Inclusivo para apoyar a las administraciones tributarias en la aplicación y administración de las Reglas GloBE. Proporciona la información necesaria para que las jurisdicciones que han implementado las reglas puedan realizar una evaluación de riesgos adecuada, identificar las elecciones de puerto seguro y verificar el cálculo de la obligación tributaria de un grupo multinacional en virtud de las Reglas GloBE y, cuando corresponda, del QDMTT. La declaración informativa GloBE refleja un acuerdo entre los miembros del Marco Inclusivo sobre un conjunto completo y normalizado de datos que se consideran necesarios para comprender el cálculo del impuesto complementario y llevar a cabo una evaluación de riesgos adecuada. Además de definir la información que debe recopilarse, la declaración informativa GloBE incorpora un marco de difusión de la información concebido para garantizar que cada jurisdicción reciba únicamente la información pertinente para determinar cualquier obligación tributaria en concepto de impuesto complementario que surja en dicha jurisdicción, teniendo en cuenta la aplicación de las Reglas GloBE en otras jurisdicciones y la asignación de los derechos de imposición en el conjunto del sistema.

286. La declaración informativa GloBE consta de dos partes: (i) la sección general, que contiene información general sobre el grupo multinacional en su conjunto, incluida información sobre la estructura del grupo y una visión general de la aplicación de las Reglas GloBE en el grupo; y (ii) las secciones jurisdiccionales, que contienen información específica de cada jurisdicción y reflejan la aplicación detallada de las Reglas GloBE y, cuando corresponda, del QDMTT, respecto de cada jurisdicción en la que el grupo multinacional tenga entidades constitutivas.

287. Para facilitar la implementación práctica de la declaración informativa GloBE, el Marco Inclusivo también ha desarrollado un esquema XML normalizado que la representa en un formato legible por máquina. Este esquema común, descrito con más detalle en el apartado 5.2.1, tiene por objeto facilitar la presentación electrónica coherente de información por parte de los grupos multinacionales y permitir que las administraciones tributarias procesen, validen e intercambien eficazmente la información pertinente de conformidad con el marco de difusión de la información acordado.

288. En cuanto a las obligaciones de presentación, el artículo 8.1.1 de las Reglas Modelo GloBE exige que cada entidad constitutiva de un grupo multinacional presente anualmente una declaración informativa GloBE en formato XML ante la administración tributaria de la jurisdicción en la que esté situada, con el fin de facilitar la administración de las Reglas GloBE (es decir, mediante presentación local). No obstante, el artículo 8.1.2 de las Reglas Modelo GloBE dispone que una entidad constitutiva quedará exenta de la

obligación de presentación local cuando la entidad matriz última o una entidad declarante designada, situada en una jurisdicción que tenga en vigor un Acuerdo de Autoridad Competente Calificado con la jurisdicción de dicha entidad constitutiva, presente dentro del plazo una declaración informativa GloBE que cumpla los mismos requisitos (es decir, mediante presentación centralizada).

289. Para hacer efectivo el mecanismo de presentación centralizada previsto en las Reglas Modelo GloBE, se ha desarrollado, mediante acuerdos internacionales, un marco para el intercambio de información relativa a la declaración informativa GloBE. La presentación centralizada, junto con este marco de intercambio de información, reduce el número de presentaciones locales al permitir que las administraciones tributarias se basen en la información intercambiada entre autoridades competentes para la administración de las Reglas GloBE y, cuando corresponda, del QDMTT. El uso de un formato XML armonizado también facilita el intercambio seguro y oportuno de información entre jurisdicciones, garantizando que cada administración tributaria reciba los datos necesarios para determinar cualquier obligación tributaria en concepto de impuesto complementario dentro de su jurisdicción.

5.1. Implementación jurídica del intercambio de información en virtud de las Reglas GloBE

290. En los apartados siguientes se describen los instrumentos jurídicos que sustentan el intercambio de información de la declaración informativa GloBE y explican cómo estos interactúan con las normas de presentación previstas en el artículo 8 de las Reglas GloBE para hacer efectivo el mecanismo de presentación centralizada, incluido el funcionamiento del mecanismo de distribución de la información, que determina el alcance de la información que debe intercambiarse con cada jurisdicción.

5.1.1. Descripción del marco internacional de intercambio

291. Cuando se recurre a la presentación centralizada, la aplicación del artículo 8.1.2 —como excepción al mecanismo general de presentación local— depende de la capacidad de las autoridades competentes para intercambiar anualmente la información pertinente de la declaración informativa GloBE de forma automática. Por consiguiente, la administración de las Reglas GloBE se basa en la información de la declaración informativa GloBE intercambiada entre autoridades competentes, y no en la información obtenida directamente mediante presentación local.

292. La base jurídica de este intercambio es la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante, «la Convención»),[44] que autoriza el intercambio automático de información previsiblemente pertinente para la administración y aplicación de la legislación tributaria y permite a las autoridades competentes acordar mutuamente el alcance y las modalidades de dichos intercambios. Toda la información de la declaración informativa GloBE intercambiada sigue estando sujeta a las normas de confidencialidad y demás salvaguardias previstas en la Convención, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada.

293. Sobre esta base, el Marco Inclusivo ha elaborado y acordado el Acuerdo Multilateral GloBE.[45] Este constituye un Acuerdo Calificado entre Autoridades Competentes a efectos de las Reglas GloBE. En virtud del Acuerdo Multilateral GloBE, las autoridades competentes intercambian bilateralmente la

[44] OCDE y Consejo de Europa (2011), *Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal:* modificada por el Protocolo de 2010, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en.

[45] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information (January 2025)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, París, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral-competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf.

información contenida en la declaración informativa GloBE cuando existe una relación de intercambio activa, una vez concluido el procedimiento de notificación previsto en la Sección 8 del Acuerdo. Mediante este procedimiento, las autoridades competentes confirman que disponen de la capacidad jurídica y operativa necesaria para enviar y/o recibir información de la declaración informativa GloBE e indican con qué jurisdicciones desean establecer relaciones de intercambio para el envío y/o la recepción de dicha información. El Acuerdo Multilateral GloBE está concebido para facilitar el intercambio automático de información de la declaración informativa GloBE en la mayor medida posible, incluso sobre una base no recíproca, cuando una autoridad competente manifiesta su disposición a enviar información sin recibir información a cambio o a recibir información sin remitir información de la declaración informativa GloBE.

294. Como se especifica además en el párrafo 9 de los Comentarios al Acuerdo Multilateral GloBE, el texto del Acuerdo no exige expresamente que las jurisdicciones hayan implementado el IMG para poder recopilar la declaración informativa GloBE y activar una relación de intercambio con otras jurisdicciones de conformidad con la sección 8. No obstante, el Acuerdo Multilateral GloBE sí exige que todas las jurisdicciones dispongan de un marco jurídico y operativo adecuado para la presentación y el intercambio de Declaraciones Informativas GloBE. La existencia de dicho marco y el cumplimiento de sus requisitos serán objeto de una revisión por pares, conforme a lo aprobado por el Marco Inclusivo. Las jurisdicciones podrán participar en el marco de intercambio previsto en el Acuerdo Multilateral GloBE mientras esté pendiente el resultado de dicha revisión por pares.

295. El Acuerdo Multilateral GloBE establece el alcance y las modalidades del intercambio automático de información de la declaración informativa GloBE, incluidas las condiciones en las que dicho intercambio debe llevarse a cabo entre autoridades competentes. En particular, define las categorías y el alcance de la información sujeta a intercambio de conformidad con el enfoque de difusión de la información;[46] los plazos, el formato y la forma en que debe intercambiarse dicha información;[47] y las normas procedimentales que regulan la activación, desactivación y terminación de las relaciones de intercambio mediante notificaciones a la Secretaría del Órgano de Coordinación.

296. Asimismo, el Acuerdo Multilateral GloBE establece las obligaciones de las autoridades competentes en materia de confidencialidad, salvaguardias de datos y uso adecuado de la información intercambiada, sobre la base de las garantías jurídicas previstas en la Convención.[48] Las jurisdicciones que deseen recibir información en virtud del Acuerdo Multilateral GloBE deberán presentar una notificación en la que confirmen haber superado la evaluación del Foro Global[49] y, por tanto, puedan notificar que su jurisdicción dispone de medidas adecuadas para garantizar los estándares exigidos en materia de confidencialidad y salvaguardias de datos.

297. En conjunto, estos elementos tienen por objeto garantizar que el intercambio de información de la declaración informativa GloBE funcione de manera coordinada, segura y eficaz, y respalde una implementación y aplicación coherentes y eficientes de las Reglas GloBE.

298. Además de la Convención y del Acuerdo Multilateral GloBE, las jurisdicciones pueden basarse en otros instrumentos jurídicos internacionales que permitan el intercambio automático de información y constituyan Acuerdos Calificados entre Autoridades Competentes a efectos de las Reglas GloBE, como los convenios para evitar la doble imposición y los acuerdos de intercambio de información tributaria. Por ejemplo, entre los Estados miembros de la Unión Europea, el intercambio de información de la declaración

[46] Sección 1(1)(f) del Acuerdo Multilateral GloBE.

[47] Secciones 2 y 3 del Acuerdo Multilateral GloBE.

[48] Sección 5 del Acuerdo Multilateral GloBE.

[49] *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes' mechanism to assess Confidentiality and Data Safeguards for AEOI* (CTPA/GFTEI(2020)3).

informativa GloBE se sustenta en el marco jurídico de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificado por la Directiva (UE) 2025/872 del Consejo (DAC 9).

5.1.2. Aspectos específicos de la implementación

Presentación centralizada y enfoque de difusión de la información

299. El mecanismo de presentación centralizada e intercambio de información previsto en el artículo 8.1.2 de las Reglas Modelo GloBE establece que las administraciones tributarias recibirán la declaración informativa GloBE mediante intercambio de información y que la obligación de presentación local, por regla general, únicamente será aplicable cuando la declaración no haya sido presentada en otra jurisdicción que haya suscrito un Acuerdo Calificado entre Autoridades Competentes con la jurisdicción de la entidad constitutiva.

300. Desde la perspectiva de las jurisdicciones que han implementado una RIR o una RRIG, la existencia de una relación activa de intercambio con la autoridad competente de la jurisdicción de la entidad matriz última o de la entidad declarante designada tiene por efecto dejar sin efecto las obligaciones locales de presentación cuando la declaración informativa GloBE se haya presentado de forma centralizada, evitando así la presentación duplicada de información y garantizando que la declaración informativa GloBE se recopile y se intercambie a través del marco internacional de intercambio de información. Este mecanismo de intercambio presenta claras ventajas frente a la presentación local de información, ya que permite al grupo multinacional limitar sus obligaciones de presentación a una única jurisdicción y permite a la administración tributaria de dicha jurisdicción actuar como punto de contacto principal para la presentación, validación y cualquier modificación o corrección posterior. Este enfoque mejora la coherencia de los datos, facilita una gestión más eficiente y coordinada de las correcciones y refuerza la confidencialidad y la protección de la información, ya que esta procede de una única fuente en lugar de múltiples presentaciones paralelas en distintas jurisdicciones que implementan las reglas.

301. Las mismas consideraciones son aplicables a las jurisdicciones que únicamente han adoptado un QDMTT. Aunque las Reglas Modelo no exigen que las jurisdicciones que aplican únicamente un QDMTT utilicen el mismo formato que la declaración informativa GloBE para la recopilación de información, aquellas jurisdicciones que puedan acogerse al puerto seguro del QDMTT deben garantizar que los cálculos exigidos en el marco de dicho QDMTT se basen exclusivamente en datos equivalentes a los que el grupo multinacional habría utilizado para calcular su obligación tributaria GloBE conforme a las Reglas Modelo GloBE.[50] Este requisito también se extiende al uso del formato XML establecido en el Esquema XML. Dado que las Reglas Modelo GloBE garantizan que los datos necesarios para calcular el QDMTT son funcionalmente equivalentes a los requeridos para calcular la obligación tributaria GloBE, también se recomienda, en principio, el uso de la declaración informativa GloBE y de la presentación centralizada para las jurisdicciones que únicamente aplican un QDMTT, salvo cuando la jurisdicción no reúna los requisitos para acogerse al puerto seguro del QDMTT.[51]

302. Uno de los elementos centrales y distintivos del marco jurídico para el intercambio de información de la declaración informativa GloBE es el enfoque de difusión de la información. El enfoque de difusión de la información —que se examina más adelante en la sección 7.2.3— determina en qué circunstancias y en qué medida una sección general o una o varias secciones jurisdiccionales de la declaración informativa GloBE son pertinentes para una jurisdicción y, por tanto, deben intercambiarse con dicha jurisdicción, teniendo en cuenta la asignación de los derechos de imposición prevista en las Reglas GloBE.

[50] Véase el capítulo 3 del apéndice A, párrafo 51, de los Comentarios consolidados a las Reglas Modelo GloBE (2025).

[51] Véase el capítulo 10, párrafo 118.42, de los Comentarios consolidados a las Reglas Modelo GloBE (2025).

Calendario y frecuencia de los intercambios

303. El calendario de presentación e intercambio de la declaración informativa GloBE se rige por el artículo 8.1 de las Reglas Modelo GloBE, que exige su presentación dentro de los 15 meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal objeto de información (18 meses durante el ejercicio de transición) y prevé su intercambio entre las jurisdicciones que implementan las reglas. Para que el marco de intercambio funcione de manera eficiente, la sección 3 del Acuerdo Multilateral GloBE prevé que, por regla general, la información se intercambie en un plazo de tres meses a partir de la fecha límite de presentación.

304. La sección 2 del Acuerdo Multilateral GloBE establece la base jurídica para el intercambio y determina la información que será objeto de intercambio. Por lo general, los intercambios relativos a un grupo determinado tendrán lugar con carácter anual. No obstante, cuando proceda, la información también podrá intercambiarse con una frecuencia superior a una vez al año. Esto puede resultar necesario, por ejemplo, cuando una autoridad competente recibe información corregida de la declaración informativa GloBE, que deberá remitirse a la otra autoridad competente tan pronto como sea posible tras su recepción.

305. También será necesario realizar intercambios más frecuentes cuando los grupos multinacionales tengan fechas de cierre del ejercicio fiscal objeto de información diferentes, lo que dará lugar a plazos de presentación escalonados y obligará a las jurisdicciones a efectuar múltiples intercambios para recibir todas las Declaraciones Informativas GloBE pertinentes dentro de los plazos aplicables e intercambiarlas con las jurisdicciones asociadas. Asimismo, podrán producirse intercambios más frecuentes cuando una declaración informativa GloBE vuelva a presentarse tras haber sido rechazada en su primera presentación, dando lugar a un nuevo intercambio de información.

306. En cualquier caso, como buena práctica destinada a promover la eficiencia administrativa, se recomienda que los intercambios de información de la declaración informativa GloBE se realicen de forma periódica (por ejemplo, con una frecuencia no inferior a una vez cada dos o tres meses, en función de las capacidades operativas nacionales).

Colaboración en materia de correcciones, cumplimiento y control

307. El Acuerdo Multilateral GloBE establece además un marco de cooperación entre autoridades competentes en materia de correcciones, cumplimiento y control, que incluye procedimientos de notificación, consulta e intercambio de información corregida cuando la información intercambiada previamente sea incompleta o inexacta o cuando no se haya intercambiado dentro del plazo previsto en la sección 3 del Acuerdo Multilateral GloBE.

308. En particular, de conformidad con la sección 4 del Acuerdo Multilateral GloBE, una autoridad competente puede notificar a otra autoridad competente cuando tenga motivos para considerar que la información incluida en una declaración informativa GloBE requiere una corrección o cuando la información sujeta a intercambio no se haya intercambiado dentro de los plazos establecidos. Cuando sea necesario efectuar correcciones, se espera que la autoridad competente de la jurisdicción en la que se presentó la declaración informativa GloBE adopte las medidas oportunas para obtener la información corregida e intercambie dicha información, sin demora indebida, con todas las autoridades competentes con las que deba intercambiarse.

309. Como se indica en la sección 5.2.3, se alienta a las jurisdicciones a compartir la información corregida con las jurisdicciones receptoras tan pronto como sea posible y, cuando resulte factible, en un plazo de 90 días desde la recepción de la solicitud de corrección.

310. Este marco parte del supuesto de que la declaración informativa GloBE se presenta de forma centralizada. Por consiguiente, la responsabilidad de obtener la información corregida y garantizar su difusión recae en la autoridad competente de la jurisdicción en la que la entidad matriz última o la entidad declarante designada hayan presentado de forma centralizada la declaración informativa GloBE. Mediante

este mecanismo, el Acuerdo Multilateral GloBE garantiza que las correcciones se tramiten de forma coordinada y que todas las jurisdicciones afectadas reciban información coherente y actualizada a efectos de la aplicación de las Reglas GloBE.

311. Asimismo, cuando una entidad constitutiva haya notificado a su administración tributaria que la declaración informativa GloBE será presentada de forma centralizada por una entidad matriz última o una entidad declarante designada en otra jurisdicción, pero la información no se intercambie dentro del plazo acordado, la autoridad competente receptora podrá notificarlo a la autoridad competente remitente. La autoridad competente remitente deberá investigar sin demora las razones por las que no se produjo el intercambio (por ejemplo, la no recepción de la declaración informativa GloBE, la designación incorrecta de las jurisdicciones destinatarias previstas o problemas técnicos) e informar a la autoridad competente notificante en el plazo de un mes, incluida la fecha prevista para el intercambio.

312. En estos casos, será aplicable la orientación establecida en el apartado 306 relativo al calendario y la frecuencia de los intercambios, y la declaración informativa GloBE deberá intercambiarse en la siguiente ronda de intercambios, teniendo en cuenta las capacidades operativas nacionales.

Activación de las relaciones de intercambio

313. Como primer paso, las jurisdicciones deberán firmar el Acuerdo Multilateral GloBE e implementar el marco jurídico interno necesario para hacer efectivo el intercambio de Declaraciones Informativas GloBE. Para convertirse en parte signataria del Acuerdo Multilateral GloBE, la autoridad competente de la jurisdicción o su representante designado deberá firmar la Declaración adjunta al Acuerdo. Para iniciar el proceso de firma del Acuerdo Multilateral GloBE, se invita a las jurisdicciones a ponerse en contacto por correo electrónico con la Secretaría del Órgano de Coordinación (cb.mac@oecd.org), que preparará la documentación necesaria para la firma. La jurisdicción deberá comunicar a la Secretaría el nombre y cargo de la persona que firmará la Declaración, así como la fecha prevista para la firma. El Acuerdo Multilateral GloBE suele firmarse a distancia en la propia jurisdicción por la persona facultada para actuar como autoridad competente o por una persona que actúe en virtud de una delegación de competencias. La documentación firmada deberá remitirse a la OCDE por vía diplomática. Asimismo, se recomienda enviar una copia escaneada en formato PDF a la Secretaría del Órgano de Coordinación. Una vez recibida la documentación original, la Secretaría acusará recibo mediante un acta en la que se confirme que la jurisdicción es signataria del Acuerdo Multilateral GloBE.

314. La mera firma del Acuerdo Multilateral GloBE y su implementación en el derecho interno no son, por sí solas, suficientes para permitir el intercambio de información. Las relaciones de intercambio solo se establecen y pasan a ser plenamente operativas una vez que las autoridades competentes hayan completado los procedimientos previstos en la sección 8 del Acuerdo Multilateral GloBE mediante la presentación de las notificaciones correspondientes ante la Secretaría del Órgano de Coordinación.

315. Cada autoridad competente deberá notificar si dispone del marco jurídico y operativo necesario para enviar y/o recibir información de la declaración informativa GloBE. Esto incluye el marco jurídico necesario para implementar las Reglas GloBE (es decir, si dispone de una RIR, una RRIG y/o un QDMTT), así como un marco jurídico y operativo que garantice la presentación centralizada y el intercambio de información de la declaración informativa GloBE. Asimismo, cada autoridad competente deberá indicar si tiene intención de enviar información, recibir información o ambas cosas, e identificar las jurisdicciones con las que desea activar relaciones de intercambio.

316. Una relación de intercambio queda activada entre dos autoridades competentes una vez que ambas se hayan incluido mutuamente en sus respectivas notificaciones de conformidad con el Acuerdo Multilateral GloBE. Aunque el Acuerdo tiene carácter multilateral, los intercambios de información se realizan de forma bilateral entre autoridades competentes respecto de las cuales exista una relación de intercambio activa. Las autoridades competentes deberán mantener actualizadas sus notificaciones a fin de reflejar cualquier cambio que afecte al alcance o al estado de sus relaciones de intercambio. A partir

del segundo ciclo de intercambio de información, se espera que las autoridades competentes activen las relaciones de intercambio con la mayor antelación posible respecto de la fecha límite de presentación y, siempre que sea factible, al menos tres meses antes de dicha fecha. Por ejemplo, para cumplir un plazo de presentación que venza el 30 de junio de 2027, se recomienda que la activación se haya completado a más tardar el 31 de marzo de 2027.

Función de la Secretaría del Órgano de Coordinación

317. La Secretaría del Órgano de Coordinación es responsable de la gestión de las notificaciones presentadas en virtud del Acuerdo Multilateral GloBE. En particular, mantiene actualizada y pone a disposición una lista de las jurisdicciones que han firmado el Acuerdo,[52] así como un registro de las relaciones de intercambio activas entre autoridades competentes de conformidad con las notificaciones recibidas.[53]

318. La Secretaría del Órgano de Coordinación también contribuye a la aplicación del Acuerdo Multilateral GloBE promoviendo la comunicación entre autoridades competentes, incluso en relación con las notificaciones, las consultas y otras cuestiones previstas en el Acuerdo. En caso de dudas o solicitudes de aclaración sobre la aplicación del Acuerdo Multilateral GloBE, incluida la activación de relaciones de intercambio o el funcionamiento del marco de intercambio, las jurisdicciones pueden dirigirse a la Secretaría del Órgano de Coordinación en la dirección: CB.MAC@oecd.org.

Buenas prácticas para la implementación del marco jurídico aplicable al intercambio de información de la declaración informativa GloBE

A partir de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación incluye las siguientes orientaciones sobre buenas prácticas para la implementación del marco de intercambio de información de la declaración informativa GloBE:

- Implementar el marco jurídico para el intercambio de información de la declaración informativa GloBE en virtud del Acuerdo Multilateral GloBE (u otros instrumentos jurídicos pertinentes), a fin de que los grupos multinacionales puedan acogerse efectivamente a la presentación centralizada y presentar la declaración informativa GloBE ante una única administración tributaria.
- Establecer el marco jurídico necesario para el intercambio de información de conformidad con el enfoque de difusión de la información.
- Con el fin de promover la eficiencia administrativa, procurar que dichos intercambios se realicen con carácter periódico.
- Presentar el conjunto pertinente de notificaciones ante la Secretaría del Órgano de Coordinación con suficiente antelación respecto de la fecha límite de presentación para activar las relaciones de intercambio previstas en la sección 8 del Acuerdo Multilateral GloBE, teniendo presente que dichas relaciones solo entran en vigor una vez confirmadas las notificaciones coincidentes y, como buena práctica, al menos tres meses antes de la fecha límite de presentación, a fin de que los contribuyentes sepan con suficiente antelación si podrán acogerse efectivamente a la presentación centralizada.

[52] https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/gir-mcaa-signatories.pdf.

[53] https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/automatic-exchange-of-information-exchange-relationships.html.

5.2. Implementación operativa del intercambio de información de la declaración informativa GloBE

319. Habida cuenta de los beneficios que aporta una implementación coherente de los requisitos de presentación de la declaración informativa GloBE, el Marco Inclusivo acordó un formulario normalizado de la declaración informativa GloBE que será utilizado por todas las jurisdicciones que implementan las reglas y por las jurisdicciones que únicamente aplican un QDMTT, así como un enfoque coordinado de difusión de la información para suministrar a las jurisdicciones la información pertinente contenida en la declaración informativa GloBE. Como parte de sus trabajos para facilitar la implementación de las Reglas Modelo GloBE, y con el fin de garantizar un enfoque coherente y normalizado para la recopilación de la información contenida en la declaración informativa GloBE, el Marco Inclusivo ha desarrollado un esquema XML y la correspondiente guía de usuario.

5.2.1. Garantizar la presentación y el intercambio normalizados de información de la declaración informativa GloBE

Esquema XML de la declaración informativa GloBE

320. El esquema XML de la declaración informativa GloBE (en adelante, «el esquema») constituye la versión informática de la declaración informativa GloBE. Convierte el formato en papel de la declaración informativa GloBE al lenguaje XML, garantizando la normalización y facilitando el intercambio de dicha información entre las jurisdicciones que implementan las reglas. El Esquema está diseñado para utilizarse en el intercambio de información de la declaración informativa GloBE entre autoridades competentes que hayan activado relaciones de intercambio en virtud del Acuerdo Multilateral GloBE o de otro Acuerdo Calificado entre Autoridades Competentes.

321. Las jurisdicciones también deberían utilizar el Esquema a nivel interno para recopilar la información de la declaración informativa GloBE de las entidades constitutivas declarantes correspondientes. La utilización del Esquema garantiza que las entidades constitutivas proporcionen todos los datos exigidos en la declaración informativa GloBE, que esta sea compatible con un intercambio seguro y cifrado y que la información pueda difundirse adecuadamente a todas las jurisdicciones pertinentes.

322. El esquema XML de la declaración informativa GloBE incluye un archivo XSD del Esquema (su versión codificada, destinada a integrarse en el portal de intercambio automático de información), así como una guía de usuario asociada que explica la información que debe incluirse en cada dato objeto de comunicación, con el fin de facilitar la comprensión del Esquema y la presentación de la información. Tanto el Esquema como la guía de usuario están disponibles en el sitio web de la OCDE.

Sistema Común de Transmisión

323. Tal como se establece en la sección 3(5) del Acuerdo Multilateral GloBE, las autoridades competentes transmitirán la información de la declaración informativa GloBE a través del Sistema Común de Transmisión (CTS) de la OCDE y de conformidad con las normas aplicables en materia de cifrado y preparación de archivos.

324. El CTS es un sistema informático desarrollado por el Foro sobre Administración Tributaria y gestionado por el Foro Global que permite a las administraciones tributarias intercambiar información de forma altamente segura y normalizada. La seguridad del CTS está garantizada por el marco jurídico y operativo establecido para su funcionamiento. El CTS proporciona un canal seguro y cifrado para el intercambio bilateral de información tributaria entre autoridades competentes y se utiliza para una amplia

variedad de intercambios, incluidos los realizados en el marco del Estándar Común de Reporte (CRS) y de los informes país por país. Actualmente, más de 100 jurisdicciones utilizan el CTS.

325. Solo el destinatario previsto puede acceder a los archivos transmitidos, ya que estos son cifrados por la jurisdicción remitente antes de su envío y únicamente pueden ser descifrados por la administración tributaria receptora una vez recibidos. Dado que las jurisdicciones disponen de sistemas diferentes para recibir datos de terceros y preparar la información para su envío, el CTS permite a las autoridades competentes acceder al sistema mediante una conexión servidor a servidor (SFTP), a través de un navegador web (HTTPS) o mediante una interfaz de programación de aplicaciones (API), tanto para enviar como para recibir información. El CTS no está concebido como una base de datos para el almacenamiento de información.

Esquema XML de mensajes de estado

326. Dado que los datos transmitidos mediante el esquema XML pueden contener errores, como los derivados de una preparación incorrecta de los archivos (errores de archivo) o de información sustantiva de la declaración informativa GloBE incompleta o inexacta (errores de registro), la OCDE ha desarrollado un esquema XML común que permite a las autoridades competentes comunicar dichos errores de forma estructurada. Este esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE permite a las autoridades competentes que hayan recibido información a través del esquema XML informar a la autoridad competente remitente de si el archivo contiene errores a nivel de archivo o de registro. La transmisión del mensaje de estado se realiza a través del CTS, tal como se ha explicado anteriormente.

327. Además de utilizarse para las comunicaciones entre autoridades competentes, el esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE también puede ser utilizado por una autoridad competente para transmitir mensajes de estado a las entidades constitutivas declarantes de su propia jurisdicción.

328. El Esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE comprende el archivo XSD del Esquema (su versión codificada), así como una guía de usuario que explica cada uno de los elementos contenidos en el Esquema. Todos los documentos están disponibles en el sitio web de la OCDE.

5.2.2. Garantizar la calidad y la coherencia de los datos

Reglas de validación (errores de archivo, errores graves de registro y errores de registro)

329. El esquema XML de la declaración informativa GloBE incluye los datos que deben presentar las entidades constitutivas declarantes, pero no permite verificar si dichos datos se han consignado de forma coherente con las Reglas GloBE y las instrucciones de la declaración informativa GloBE. Con el fin de mejorar la calidad y la coherencia de la información, la guía de usuario del mensaje de estado también incluye una serie de reglas de validación destinadas a detectar errores en la información de la declaración informativa GloBE o en el propio archivo XML. Estas reglas de validación deberán desarrollarse e integrarse en los sistemas informáticos de las administraciones tributarias. Las jurisdicciones deberán determinar en qué fase del proceso deben ejecutarse estas validaciones. Estas deberían ejecutarse tanto antes como después del intercambio de información de la declaración informativa GloBE con administraciones tributarias extranjeras. Asimismo, se recomienda a las administraciones tributarias ejecutarlas también en el momento de la recepción de dicha información. Las reglas de validación aplicables a la información de la declaración informativa GloBE se agrupan en tres categorías en función de su naturaleza e importancia: errores de archivo, errores graves de registro y otros errores de registro.

330. Los errores de archivo generalmente impiden que la autoridad competente receptora pueda abrir y utilizar el archivo. Cuando se detecten errores de archivo, deberá enviarse un mensaje de estado de la

declaración informativa GloBE a la autoridad competente remitente con el fin de que esta remita, a la mayor brevedad posible, un nuevo archivo libre de tales errores que contenga la información incluida en el archivo inicialmente transmitido. Este enfoque refleja los requisitos establecidos en la sección 4 del Acuerdo Multilateral GloBE en relación con la notificación y subsanación de errores que impiden el funcionamiento eficiente de la relación de intercambio.

331. Los errores graves de registro se refieren a deficiencias fundamentales en la calidad de los datos contenidos en la declaración informativa GloBE recibida, que hacen que el archivo no pueda utilizarse, en la práctica, para fines de administración tributaria ni de verificación del cumplimiento. Cuando se detecten errores graves de registro, la autoridad competente receptora deberá rechazar el archivo y remitir un mensaje de estado de la declaración informativa GloBE a la autoridad competente remitente. La autoridad competente remitente deberá enviar oportunamente un nuevo archivo, libre de los errores graves de registro detectados, que contenga la información incluida en el archivo inicialmente transmitido. Al igual que en el caso de los errores de archivo, este enfoque se ajusta a los requisitos establecidos en la sección 4 del Acuerdo Multilateral GloBE en relación con la notificación y subsanación de errores que impiden el funcionamiento eficiente de la relación de intercambio.

332. Los otros errores de registro se refieren a problemas adicionales relacionados con la calidad de los datos contenidos en la declaración informativa GloBE recibida, pero no impiden por sí mismos que la autoridad competente receptora abra y utilice el archivo. Los otros errores de registro incluidos en el esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE constituyen una recomendación de buenas prácticas y, a diferencia de los errores de archivo y de los errores graves de registro, no es obligatorio notificarlos a la autoridad competente remitente. No obstante, cuando estos errores de registro se comuniquen a la autoridad competente remitente mediante el esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE, dicha autoridad deberá hacer cuanto esté razonablemente a su alcance para subsanarlos y proporcionar información corregida a la autoridad competente receptora y a cualquier otra autoridad competente afectada.

333. Las jurisdicciones que integren reglas de validación en sus sistemas informáticos nacionales pueden optar por distintos enfoques.

- Un primer enfoque consiste en aplicar desde el primer año todas las reglas de validación (errores de archivo, errores graves de registro y otros errores de registro). Aunque ello requiere dedicar una cantidad considerable de recursos durante la fase inicial de implementación, garantiza desde el principio la calidad y la coherencia de los datos.
- Un segundo enfoque consiste en aplicar durante los primeros años únicamente las reglas relativas a errores de archivo y errores graves de registro, dejando para una fase posterior las relativas a otros errores de registro. Este enfoque simplifica la implementación desde el punto de vista informático, aunque puede tener como consecuencia que determinados errores relacionados con la calidad de los datos intercambiados no lleguen a detectarse.

Posible desarrollo de una herramienta común de validación

334. Como se ha señalado anteriormente, el esquema XML de mensajes de estado de la declaración informativa GloBE incluye una serie de reglas de validación aplicables a los datos de la declaración informativa GloBE, pero no proporciona una herramienta informática para verificar dichas reglas. Actualmente se está trabajando para establecer un enfoque común que permita mejorar la calidad y la coherencia de los datos mediante reglas comunes de validación de la declaración informativa GloBE.

335. En ausencia de una herramienta informática común de validación, las jurisdicciones (y los grupos multinacionales) podrían adoptar enfoques distintos para incorporar las reglas de validación acordadas en sus respectivos sistemas informáticos. Esto significa que una misma regla de validación podría traducirse en requisitos técnicos diferentes, con el riesgo de generar divergencias en la presentación, el intercambio

y la corrección de la información. Ello podría menoscabar la eficacia de las actividades posteriores de cumplimiento, incluida la evaluación de riesgos, y traducirse en menores niveles de cumplimiento y en un aumento de las controversias durante los primeros años de implementación.

336. Para hacer frente a estos riesgos, se está analizando la posibilidad de desarrollar una herramienta de validación de código abierto que permita aplicar, desde una perspectiva informática, las reglas de validación acordadas multilateralmente. Al poner a disposición las reglas de validación en forma de código abierto, cada jurisdicción podría examinar e integrar el código fuente de la herramienta en su propio entorno informático. Este enfoque reduciría las cargas de desarrollo y mantenimiento, especialmente para los países en desarrollo, y reduciría las cargas de cumplimiento de los grupos multinacionales y las administraciones tributarias al proporcionar controles uniformes antes de la presentación y el intercambio de la información. Se velará por que esta herramienta no genere discrepancias para las jurisdicciones que ya hayan desarrollado sus propios sistemas informáticos, garantizando para ello una adecuada coordinación en el marco del Subgrupo de Expertos del Grupo de Trabajo n.º 10 (WP10).

5.2.3. Enfoque de difusión de la información

Difusión de la información de la declaración informativa GloBE

337. Como se describe en la sección 5.1.2, el enfoque de difusión de la información determina en qué circunstancias y en qué medida determinadas secciones de la declaración informativa GloBE (como la sección de resumen, la sección general o una o varias secciones jurisdiccionales) son pertinentes para una jurisdicción y, por tanto, deben intercambiarse con ella, teniendo en cuenta la asignación de los derechos de imposición prevista en las Reglas GloBE. Si un grupo multinacional opta por acogerse al puerto seguro SbS, únicamente se facilitarán e intercambiarán determinadas secciones de la declaración informativa GloBE con las jurisdicciones afectadas, de conformidad con el enfoque de difusión de la información. Por ejemplo, si una jurisdicción aplica tanto un QDMTT como una RIR y/o una RRIG, el grupo multinacional que opte por acogerse al puerto seguro SbS facilitará a esa jurisdicción la sección 1 de la declaración informativa GloBE, sin necesidad de cumplimentar la sección 1.4, relativa al resumen general de la información GloBE, así como la sección jurisdiccional correspondiente. Si el grupo multinacional opta por la presentación centralizada en esa jurisdicción, también facilitará la sección jurisdiccional correspondiente a cada jurisdicción que aplique un QDMTT y con la que esté en vigor un Acuerdo Calificado entre Autoridades Competentes para el intercambio de información de la declaración informativa GloBE.

338. Desde la perspectiva del esquema XML de la declaración informativa GloBE, las jurisdicciones receptoras pertinentes se identifican mediante los códigos ISO consignados en los campos de datos correspondientes de las distintas secciones del Esquema. En cuanto a la aplicación operativa del enfoque de difusión de la información, las jurisdicciones se basarán en la identificación de las jurisdicciones receptoras efectuada por la entidad constitutiva declarante en la declaración informativa GloBE presentada.

339. Se recomienda a las jurisdicciones verificar que la entidad constitutiva declarante haya aplicado correctamente el enfoque de difusión de la información antes de compartir la información con las jurisdicciones receptoras pertinentes, en particular mediante la aplicación de las reglas de validación correspondientes y asegurándose de que el Acuerdo Multilateral GloBE (u otro instrumento equivalente) esté en vigor entre la jurisdicción remitente y la jurisdicción receptora prevista.

340. En cualquier caso, la administración tributaria será responsable de clasificar las distintas secciones y preparar los diferentes archivos que deban compartirse con las jurisdicciones receptoras pertinentes. Las tablas que figuran a continuación resumen las secciones que deben compartirse con las jurisdicciones correspondientes.

Tabla 5. Aplicación del enfoque de difusión de la información a la sección general

	Sección general (excepto el resumen general)	**Resumen general** (sección 1.4)
Jurisdicción que implementa las reglas (en la que esté situada la entidad matriz última o una entidad constitutiva)	Se facilita	Se facilita
Jurisdicción que aplica exclusivamente un QDMTT (en la que: a) estén situadas entidades constitutivas; b) esté situado un negocio conjunto o una entidad integrante de un grupo de negocios conjuntos y se aplique un QDMTT; o c) se aplique un QDMTT a una entidad constitutiva sin jurisdicción o a un negocio conjunto sin jurisdicción)	Se facilita	No se facilita

Tabla 6. Aplicación del enfoque de difusión de la información a las secciones jurisdiccionales

	Secciones jurisdiccionales pertinentes
Jurisdicción que implementa las reglas (en la que esté situada la entidad matriz última)	Se facilitan todas las secciones jurisdiccionales
Jurisdicción que implementa las reglas con un porcentaje de RIR, QDMTT o RRIG superior al 0 %	Se facilitan las secciones jurisdiccionales correspondientes a las jurisdicciones respecto de las cuales tiene derechos de imposición
Jurisdicción que implementa las reglas con un porcentaje de RRIG igual al 0 %	Se facilita la información contenida en el extracto de la sección 3.4.3 relativo a la atribución del impuesto complementario en virtud de la RRIG respecto de dicha jurisdicción
Jurisdicción que aplica exclusivamente un QDMTT	Se facilita su propia sección jurisdiccional

Difusión de información corregida o modificada de la declaración informativa GloBE

341. Cuando sea necesario subsanar errores de archivo o de registro, o cuando se introduzcan otras correcciones o modificaciones en la información contenida en la declaración informativa GloBE con posterioridad a su presentación inicial, el archivo XML modificado que contenga la información actualizada de la declaración informativa GloBE y que haya sido recibido por la autoridad competente remitente de la entidad constitutiva declarante deberá intercambiarse con todas las jurisdicciones que hubieran recibido también la presentación inicial de la declaración informativa GloBE de conformidad con el enfoque de difusión de la información. Ello tiene por objeto garantizar que todas las autoridades competentes dispongan de información actualizada y coherente, y que las labores de administración tributaria y verificación del cumplimiento se lleven a cabo, en todo momento, sobre la base de la misma información contenida en la declaración informativa GloBE.

342. Se recomienda a las jurisdicciones compartir la información corregida con las jurisdicciones receptoras tan pronto como sea posible y, cuando resulte factible, en un plazo de 90 días desde la recepción de la solicitud de corrección. Esto permitirá que la jurisdicción receptora disponga de la información corregida de la declaración informativa GloBE a la mayor brevedad posible y pueda, por tanto, realizar la evaluación de riesgos dentro de los plazos previstos en su normativa interna.

Buenas prácticas para la implementación operativa del intercambio de información contenida en la declaración informativa GloBE

A partir de los debates mantenidos en el marco del Diálogo de Ámsterdam, la presente publicación incluye las siguientes orientaciones sobre buenas prácticas para el funcionamiento del marco de intercambio de información de la declaración informativa GloBE:

- Se insta a las jurisdicciones a incorporar desde el primer año todas las reglas de validación en sus sistemas informáticos, a fin de garantizar la calidad y la coherencia de los datos intercambiados mediante la declaración informativa GloBE.
- Se recomienda a las jurisdicciones verificar la correcta aplicación del enfoque de difusión de la información en la declaración informativa GloBE presentada por la entidad constitutiva declarante antes de intercambiar las secciones pertinentes con las jurisdicciones receptoras.
- Se insta a las jurisdicciones a establecer un procedimiento de corrección estructurado y claro, a fin de garantizar que todas las jurisdicciones que implementan las reglas lleven a cabo las actuaciones de cumplimiento sobre la base de la misma información contenida en la declaración informativa GloBE.
- Para facilitar la puesta en práctica del intercambio de información corregida, las jurisdicciones deberían transmitir dicha información tan pronto como sea posible y, cuando resulte factible, en un plazo de 90 días.

Foro de Administración Tributaria de la OCDE

Herramientas para la implementación del Impuesto Mínimo Global

Herramientas para la Implementación del Impuesto Mínimo Global sirve como hoja de ruta para las administraciones tributarias y los responsables de la política fiscal, al establecer una serie de etapas de implementación, cada una desarrollada mediante módulos complementarios. Proporciona directrices sobre buenas prácticas para las administraciones tributarias y los responsables de la política fiscal en el establecimiento de procesos eficientes para la implementación del impuesto mínimo global, al tiempo que reduce las cargas administrativas y los costos de cumplimiento.

Basándose en la experiencia de las jurisdicciones más avanzadas en su proceso de implementación, e incorporando las contribuciones de la comunidad empresarial y de otras partes interesadas, herramientas identifica directrices basadas en buenas prácticas para apoyar una administración coherente y eficiente del impuesto mínimo global.

Financiado por
la Unión Europea