

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 23-06-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5057/2026

SUMARIO:

Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. Entidades excluidas. Entidad pública empresarial estatal. Entidad participada por entidad pública empresarial estatal. La DGT analiza por primera vez el tratamiento de determinadas entidades en el marco del Impuesto Complementario establecido por la Ley 7/2024 y concluye que una entidad pública empresarial estatal puede tener la consideración de entidad excluida cuando cumple los requisitos, esto es, formar parte de una Administración pública o estar íntegramente participada por ella, no desarrollar actividades comerciales o empresariales y tener como finalidad principal el ejercicio de funciones de la Administración pública o la gestión de bienes públicos, estar sometida al control y rendición de cuentas ante la Administración y prever que, en caso de disolución, sus activos reviertan a esta. En el caso analizado, la DGT considera que la entidad X cumple estos requisitos. También se analiza la situación de la entidad S, participada directamente por X en un 50% y contabilizada mediante el método de puesta en equivalencia, circunstancias que determinan inicialmente su consideración como negocio conjunto a efectos del Impuesto Complementario. No obstante, la Ley 7/2024 contempla una excepción para determinadas entidades participadas directamente por una entidad excluida cuando desarrollan actividades auxiliares para esta, por lo que se plantea si las actividades de investigación y desarrollo de S relacionadas con la seguridad y eficiencia del tráfico aéreo permiten aplicar dicha excepción. La DGT señala que no basta con que exista una relación entre el objeto de S y las actividades de X, sino que debe comprobarse que la actividad efectivamente desarrollada por S tenga realmente carácter auxiliar, es decir, que sirva para apoyar o facilitar las actividades propias de la entidad pública excluida y presente una relación de subordinación respecto de estas. Por ello, aunque el objeto social y las cuentas de S pueden aportar indicios, es necesario atender a sus actividades reales, correspondiendo su comprobación a los órganos competentes en materia de aplicación de los tributos; en consecuencia, con la información disponible, S mantiene inicialmente la consideración de negocio conjunto, sin que pueda afirmarse automáticamente que quede fuera de ella por el mero hecho de estar participada al 50% por una entidad pública excluida y desarrollar actividades de I+D vinculadas al tráfico aéreo.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad mercantil estatal que presta servicios en territorio español y en el extranjero a través de su filial la entidad A, que es asimismo una sociedad mercantil estatal.

Su matriz, la entidad X, es una entidad pública empresarial, y mantiene un 51 % de participación y control en la consultante.

La consultante forma parte del grupo mercantil encabezado por X, sin perjuicio de que la consultante, como cabecera cotizada de un grupo de sociedades dependientes, de acuerdo con la legislación vigente, formule separadamente cuentas consolidadas.

El grupo encabezado por la entidad X está sujeto al Impuesto Complementario en el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2024, en la medida en que sus ingresos anuales consolidados, durante al menos dos de los cuatro ejercicios previos al ejercicio 2024, han alcanzado o superado los 750 millones de euros.

El grupo compuesto por la entidad X y sus sociedades dependientes forma un grupo multinacional y, sin perjuicio de que la consultante consolide contablemente con sus filiales, es la entidad X la matriz última del grupo.

La entidad X es propiedad de la administración pública al ser una entidad íntegramente participada por el Gobierno de España. La entidad X ejerce las competencias en materia de navegación aérea y espacio aéreo y, además, la coordinación operativa nacional e internacional de la red nacional de gestión del tráfico aéreo y otras relacionadas con los usos para la gestión eficiente del espacio aéreo teniendo en cuenta las necesidades de los usuarios. Los ingresos más importantes que obtiene la entidad proceden de la prestación de servicios de ayuda a la navegación aérea, ayuda a la navegación en aproximación y servicios de aeródromo a la consultante, percibiendo otros ingresos marginales (inferiores al 1% del importe neto de la cifra de negocios en 2023) de servicios de publicaciones y otros, que constituyen actividades complementarias, representando servicios técnicos. La mayoría de sus ingresos están sometidos a normativa de régimen público y están altamente regulados. Realiza su actividad dentro del marco de la política general de transportes del Gobierno. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 40/2015, la entidad X está sometida en la mayor parte de su actividad a Derecho público. A mayor abundamiento al argumento anteriormente establecido cabe reseñar el carácter regulado de la mayoría de

Síguenos en...



los ingresos recibidos por la entidad X, según se desprende de sus cuentas anuales; adicionalmente, recibe ingresos derivados de actividades complementarias y que vienen a representar servicios técnicos y otros, menores en cuantía y complementarios de las actuaciones que en puridad pudieran definirse como de carácter mercantil de la entidad.

Por otro lado, el Estatuto de la entidad X establece su obligación de formular un Plan de Actuación Plurianual que deberá remitir al Ministerio de su adscripción, e igualmente el régimen de control de las actividades económicas, financieras y el control de eficacia y supervisión al que está sometida la entidad por parte de la Administración Pública. Por último, al ser la entidad X propiedad del Estado, su régimen patrimonial, siendo bienes de dominio público en adscripción, en el caso de su disolución los mismos revertirían al Estado.

La entidad X ostenta, además, de manera directa una participación en la entidad S, con forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada, de un 50% que consolida en sus estados financieros consolidados por el método de puesta en equivalencia. A juicio de la consultante, y a la luz de la descripción de su objeto social incluido en sus cuentas anuales (la investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas aplicadas a la seguridad y eficiencia del tráfico aéreo), la entidad S ejerce actividades auxiliares a las realizadas por la entidad X.

Cuestión planteada:

Si la entidad X tiene la consideración de entidad excluida a los efectos de la Ley del Impuesto Complementario.

En la medida en la respuesta anterior sea afirmativa, confirmación de que la entidad S no califica como negocio conjunto al ejercer actividades auxiliares a las realizadas por la entidad X y, en consecuencia, no quedarían sus resultados sujetos al Impuesto Complementario.

Contestación:

1. Plantea la consultante, en primer lugar, la cuestión de si la entidad X tiene la condición de entidad excluida a efectos del Impuesto Complementario.

El artículo 7 de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (en adelante, la LIC), dispone lo siguiente:

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

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

(...)”.

A estos efectos, la noción de entidad pública se contiene en el número 16) del artículo 5 de la LIC, que establece:

“A efectos de la presente ley se entenderá por:

(...)”

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

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

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

i) Desempeñar una función de administración pública; o

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

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

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

(...)"

Por tanto, tendrán la consideración de entidades públicas excluidas aquellas que, cumulativamente, formen parte o sean de la propiedad de una Administración pública, no ejerzan actividad comercial o empresarial alguna y tengan por objeto principal desempeñar una función de administración pública o gestionar los activos de la Administración o jurisdicción correspondientes, rindan cuentas a una Administración de su rendimiento y faciliten información anual, y sus activos se distribuyan o se atribuyan con causa de su disolución a la Administración correspondiente.

Antes de analizar el cumplimiento de los requisitos anteriores, conviene destacar lo dispuesto en el apartado I del Preámbulo de la LIC:

"Conforme con dicho contexto, deben tenerse en cuenta, en particular, como criterios interpretativos, en el marco del artículo 3.1 del Código Civil, las Normas modelo de la OCDE y los criterios derivados de los Comentarios, Guías Administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha Organización o por la Unión Europea".

En esta línea, el párrafo 28 de los comentarios al artículo 10 de las reglas modelo de la OCDE disponen que la expresión "forme parte de", incorporada a la letra a) del artículo 5.16 de la LIC, significa una entidad creada al amparo del derecho público. Así, el artículo 91 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP), dispone que los organismos públicos se crearán por ley, y las EPEs deben entenderse a estos efectos incluidas en la categoría de organismos públicos, como se deduce de lo dispuesto en el artículo 84.1.a).2 LRJSP y de una interpretación sistemática de los artículos 103 y siguientes de dicha ley, en que se regula el régimen jurídico de las EPEs, y que se ubican en el capítulo III del Título II de la norma, rubricado "De los organismos públicos estatales".

Asimismo, el artículo 103 define las EPEs como entidades de Derecho público, facultadas para el ejercicio de potestades administrativas.

Por consiguiente, toda EPE forma parte de una Administración pública en el sentido del artículo 5.16.a) de la LIC.

Por otro lado, respecto de la propiedad de una EPE, el apartado V de la Exposición de motivos de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAAPP), dispone: "Pieza principal de este núcleo normativo es el diseño de un nuevo esquema de relaciones del Ministerio de Hacienda con las entidades públicas empresariales, del que son elementos fundamentales la consideración de los fondos propios de estas entidades como parte del patrimonio de la Administración General del Estado, análogamente al capital de las sociedades mercantiles (...)". Por otra parte, el apartado 4 de su artículo 166 establece:

"También formarán parte del patrimonio de la Administración General del Estado los fondos propios, expresivos de la aportación de capital del Estado, de las entidades públicas empresariales, que se registrarán en la contabilidad patrimonial del Estado como el capital aportado para la constitución de estos organismos. Estos fondos generan a favor del Estado derechos de participación en el reparto de las ganancias de la entidad y en el patrimonio resultante de su liquidación".

Por tanto, toda EPE estatal es propiedad, en su totalidad, de la Administración General del Estado.

Por todo lo anterior, debe entenderse que toda EPE cumple el requisito previsto en la letra a) del artículo 5.16 de la LIC.

Respecto del requisito de la letra b) de dicho artículo, es necesario destacar lo dispuesto en el párrafo 30 de los Comentarios al artículo 10.1 de las reglas modelo de la OCDE, que señala que la expresión "función de administración pública" (government function) debe entenderse en sentido amplio, incluyendo, entre otras, actividades como la prestación de sanidad y educación públicas o la construcción de infraestructuras públicas. Por otro lado, el párrafo 31 indica que el requisito de no realizar actividades comerciales o empresariales se introdujo para diferenciar de las empresas comerciales públicas aquellas cuya actividad se limita a funciones de administración pública o de gestión o inversión de los activos de la administración o jurisdicción correspondientes.

A estos efectos, dispone el artículo 103.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP):

"Las entidades públicas empresariales son entidades de Derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía en su gestión, que se financian con ingresos de mercado, a excepción de aquellas que tengan la condición o reúnan los requisitos para ser declaradas medio propio personificado de conformidad con la Ley de Contratos del Sector Público, y que junto con el ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación".

Síguenos en...



En cuanto a su régimen económico-financiero y patrimonial, el artículo 107 LRJSP establece:

“2. Las entidades públicas empresariales podrán financiarse con los ingresos que se deriven de sus operaciones, obtenidos como contraprestación de sus actividades comerciales (...)

3. Las entidades público empresariales se financiarán mayoritariamente con ingresos de mercado, a excepción de aquellas que tengan la condición o reúnan los requisitos para ser declaradas medio propio personificado de conformidad con la Ley de Contratos del Sector Público. Se entiende que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado cuando tengan la consideración de productor de mercado de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas.

A tales efectos se tomará en consideración la clasificación de las diferentes entidades públicas a los efectos de la contabilidad nacional que efectúe el Comité Técnico de Cuentas Nacionales y que se recogerá en el Inventario de Entidades del sector Público estatal, Autonómico y Local”.

Los artículos anteriores ponen de manifiesto que, como regla general, las EPEs se financiarán mayoritariamente con ingresos de mercado, que normalmente procederán del ejercicio de actividades comerciales o empresariales desvinculadas del ejercicio de potestades administrativas o de funciones de administración pública, lo que implicaría el incumplimiento del requisito previsto en la letra b) del artículo 5.16 de la LIC para tener la condición de entidad pública. No obstante, se trata de una cuestión de hecho, que deberá examinarse caso por caso y periodo a periodo.

Respecto del caso concreto de la consultante, se ha solicitado informe de la Abogacía del Estado respecto del carácter de las actividades desarrolladas por la entidad X y mencionadas en el escrito de consulta; en particular, si los servicios de ayuda a la navegación aérea, ayuda a la navegación en aproximación y de aeródromo prestados por la entidad X, en el contexto de sus competencias en materia de navegación aérea y espacio aéreo y de coordinación operativa nacional e internacional de la red nacional de gestión del tráfico aéreo, y otras relacionadas con los usos para la gestión eficiente del espacio aéreo, implican el ejercicio de potestades administrativas, o se realizan en régimen de derecho público, o si de cualquier modo constituyen funciones de la Administración pública, habiendo recibido de dicho organismo un informe de fecha de 4 de marzo de 2026 afirmando que “no cabe sino concluir que la actividad que desempeña [la entidad X] es una función de administración pública”, y concluyendo que “las actividades desarrolladas por [la entidad X], mencionadas en el escrito de consulta, constituyen ejercicio de potestades administrativas”.

En este contexto, aclara también la Abogacía del Estado que los ingresos percibidos por la entidad X por el ejercicio de estas actividades están destinados a financiar sus funciones de administración pública, y tienen la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público.

Por consiguiente, siempre que en 2024 se mantengan las mismas circunstancias que las indicadas en el escrito de consulta, debe entenderse que la entidad X cumple el requisito previsto en la letra b) del artículo 5.16 de la LIC, puesto que, de conformidad con lo expuesto anteriormente, no ejerce actividades que merezcan calificarse como comerciales o empresariales, y tiene como objeto principal el desempeño de funciones de administración pública.

Respecto del requisito previsto en la letra c) del artículo 5.16 de la LIC, los Estatutos de la entidad X, publicados en el Boletín Oficial del Estado, confirman que aquella estará sujeta al régimen de control de sus actividades económicas y financieras previsto en los artículos 140 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y el Tribunal de Cuentas, así como su sumisión al control de eficacia y supervisión continua regulado en el artículo 85 LRJSP, a cargo de la Inspección General de Servicios del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana y la IGAE. Asimismo, los Estatutos determinan que la entidad X ajustará su contabilidad al Código de Comercio, las disposiciones que se dicten en su desarrollo y al Plan General de Contabilidad.

Por consiguiente, debe entenderse que la entidad X rinde cuentas a la Administración General del Estado de su rendimiento global y facilita información anual.

Por último, respecto de la letra d) del artículo 5.16 de la LIC, de las disposiciones anteriormente citadas de la LPAAPP se deduce que la entidad X cumple el requisito contenido en dicha letra.

Por todo lo anterior, debe concluirse que la entidad X tiene la consideración de entidad pública excluida a los efectos del artículo 5.16 de la LIS.

2. Plantea la consultante, en segundo lugar, si la entidad S tendría la consideración de negocio conjunto.

A estos efectos, es necesario destacar o dispuesto en el artículo 38 de la LIC:

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

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

No tendrán la consideración de negocio conjunto:

Síguenos en...

- i) La entidad matriz última de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud que tenga que aplicar la regla de inclusión de rentas.
- ii) Una entidad que tuviera la consideración de excluida de conformidad con el artículo 7 de esta ley.
- iii) Una entidad participada directamente por una entidad excluida de conformidad con el artículo 7, siempre y cuando se cumpla, al menos, una de las condiciones siguientes:
 - ?Que opere exclusiva o casi exclusivamente para gestionar activos o invertir fondos en beneficio de sus inversores.
 - ?Que ejerza actividades auxiliares a las realizadas por la entidad excluida.
 - ?Que la totalidad o la práctica totalidad de sus ingresos estén excluidos del cómputo de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con lo establecido en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 10 de esta ley.
- iv) Una entidad participada por un grupo multinacional o un grupo nacional de gran magnitud formado íntegramente por entidades excluidas.
- v) Una filial de un negocio conjunto.
(...)"

Por consiguiente, una entidad sobre la que una entidad matriz última ostente una participación ora directa, ora indirecta, de al menos el 50%, que motive su integración en los estados financieros consolidados de dicha entidad matriz de acuerdo con el método de puesta en equivalencia, tendrá la consideración de negocio conjunto, salvo que concurra alguna de las circunstancias mencionadas en la letra a) del apartado 1 del artículo 38 de la LIC, en cuyo caso la entidad no tendrá la consideración de negocio conjunto.

En el escrito de consulta se aclara que la entidad X ostenta una participación directa del 50% en la entidad S, que motiva su consolidación contable de acuerdo con el método de puesta en equivalencia. Entiende la consultante, puesto que la entidad S tiene por objeto social la investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas aplicadas a la seguridad y eficiencia del tráfico aéreo de acuerdo con sus cuentas anuales, que la entidad S realiza actividades auxiliares.

A priori, la entidad S cumple los requisitos para merecer la calificación de negocio conjunto a efectos del Impuesto Complementario. No obstante, conforme al subapartado iii) de la letra a) del apartado 1 del artículo 38 de la LIC anteriormente citado, quedarán excluidas de la categorización como negocio conjunto aquellas entidades que estén participadas directamente por una entidad excluida (mientras esta ostente dicha condición), entre otras circunstancias, cuando realizara actividades auxiliares de las desarrolladas por dicha entidad excluida.

A estos efectos, si bien puede resultar indicativo el objeto social descrito en los estatutos o en las cuentas anuales de la entidad, lo verdaderamente relevante serán las actividades u operaciones efectivamente desarrolladas por la entidad S, por lo que la apreciación de esta circunstancia constituye una cuestión de hecho, cuya valoración corresponde a los órganos de la Administración tributaria con competencias en materia de comprobación e investigación.

Para interpretar correctamente la noción de “actividad auxiliar” a los efectos del artículo 38 de la LIC, de conformidad con lo dispuesto en el Preámbulo de dicha ley y en el artículo 3.1 del Código Civil, conviene acudir a los Comentarios a las reglas modelo de la OCDE. Concretamente, el párrafo 51 de los Comentarios al artículo 10 de dichas reglas aclaran que el requisito de la letra c) de la definición de negocio conjunto (Joint Venture) es el mismo que el de las letras a) y b) del artículo 1.5.2 de las reglas modelo, referido a las entidades excluidas (que se corresponde con el artículo 7.1.b).i) y ii) de la LIC), con “la única diferencia” de que estos últimos preceptos incluyen una participación del 95%. Se afirma también en dicho lugar que la letra c) de la definición de negocio conjunto (Joint Venture) se introdujo con el fin de replicar los mismos requisitos establecidos en el artículo 1.5.2 de las reglas modelo. Por consiguiente, deben interpretarse en el mismo sentido los requisitos referidos a las actividades auxiliares de los artículos 38.1.a).iii) y 7.1.b).ii) de la LIC.

En relación con este último artículo, el párrafo 54 de los Comentarios al artículo 1 de las reglas modelo aclaran que el requisito alternativo de la actividad auxiliar para considerar una entidad como excluida se introdujo para cubrir aquellas situaciones en que las actividades que de otra manera se desarrollarían por la propia entidad excluida (que participa en la entidad que realiza la actividad auxiliar enjuiciada) se encomendaren a una entidad separada. Para ilustrar la cuestión, se incluye también, sin ánimo de exhaustividad, un ejemplo en que se considera que cumple el requisito de realizar una actividad auxiliar una entidad que preste servicios relacionados con las tecnologías de la información exclusivamente a la entidad excluida.

Para que las actividades desarrolladas por una entidad sean auxiliares de las realizadas por la entidad excluida que participa directamente en ella, a los efectos del artículo 38 de la LIC, es necesario que todas aquellas desempeñadas por la primera entidad, incluidas las que pudiera desarrollar a través de sus

establecimientos permanentes, coadyuven o faciliten el desarrollo de las actividades de la segunda, de manera que su sentido económico esté subordinado a la operativa de la entidad excluida.

En el caso concreto planteado, de ajustarse la descripción del objeto social de la entidad S contenida en el escrito de consulta a la realidad de su operativa, la sola circunstancia de que la entidad S desarrollara actividades de investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas aplicadas a la seguridad y eficiencia del tráfico aéreo no determinaría que sus actividades fueran auxiliares de las desarrolladas por la entidad X, en el sentido anteriormente mencionado.

En consecuencia, parece que la entidad S merecería la calificación de negocio conjunto a los efectos de la LIC, si bien se trata de una cuestión de hecho cuya valoración excede de las competencias de este Centro Directivo.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

