

RocaJunyent Informa

Departamento de Derecho Fiscal

4 de diciembre de 2024

Modificaciones fiscales relevantes 2024/2025



El pasado 21 de noviembre fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley por el que se establece un *Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud*. Este Proyecto seguirá su tramitación parlamentaria en el Senado, volviendo al Congreso para su aprobación definitiva probablemente a finales de este mes de diciembre.

Esta es una importante disposición legal, consecuencia de la implantación en España del conocido como Pilar II de la Acción 1 del Proyecto BEPS, liderado por la OCDE, que arrancara remotamente en 2008 y que se ha ido desarrollando paulatinamente desde entonces. Ahora bien, esta iniciativa legislativa ha tenido mayor difusión en los medios, no por el impuesto en sí mismo, sino porque el Gobierno ha aprovechado su tramitación

parlamentaria para incorporar, por medio de numerosas enmiendas al texto legal, relevantes modificaciones en otras normas fiscales, afectando así a impuestos como el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF y los Impuestos Especiales, entre otros, llegando incluso a incorporar la creación de nuevos impuestos. La tramitación parlamentaria ha sido intensa, con reuniones de la Comisión de Hacienda finalizadas a altas horas de la madrugada y debates acalorados entre los diferentes grupos parlamentarios.

Abordaremos en la presente Alerta tales modificaciones, dejando para un análisis mucho más reposado el complejo Impuesto Complementario una vez haya sido aprobada definitivamente su regulación legal. Procede ahora destacar aquellos elementos “adicionales” que nos ofrece la iniciativa legislativa, por cuanto algunos de ellos son de inmediata, e incluso retroactiva, aplicación. Para ello utilizaremos un esquema clásico, impuesto por impuesto, destacando aquellas disposiciones que entren en vigor en este mismo año 2024. Asimismo, recogeremos al final una breve referencia a las disposiciones que no han merecido su aprobación por el Congreso.

Impuesto sobre Sociedades

Esta es la figura impositiva que mayores cambios ha sufrido. Los podemos agrupar de la siguiente forma:

1.- Restablecimiento en 2024 de las medidas recaudatorias del RDL 13/2016

La sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de enero de este año supuso la anulación, por inconstitucionales, de algunos preceptos del RDL 3/2016. Dado que su inconstitucionalidad derivaba de la incorrección del instrumento legal utilizado, el Real Decreto-Ley, cabía su restauración con tan sólo ser aprobadas mediante una Ley ordinaria. Así se ha hecho en esta ocasión.

Dos son las medidas:

- Restablecimiento de una vieja conocida, la Disposición Adicional 15 de la Ley 27/2014 (Ley del Impuesto sobre Sociedades, LIS en adelante), por la que se limita la compensación de las bases imponibles negativas para aquellas entidades o grupos consolidados fiscales que superen los 20 M€ de facturación. La redacción es idéntica a la declarada inconstitucional, con dos límites de compensación del 25% o del 50% de la base imponible del ejercicio, en función de si la cifra de negocios superaba o no los 60M€. Del mismo modo, incluye la limitación al 50% de la doble imposición internacional, regulada por los artículos 31 y 31 de la LIS y la limitación al 50% de las deducciones por doble imposición que provienen de la normativa anterior, de acuerdo con la Disposición Transitoria 23.
- Reversión de los deterioros sufridos en las participaciones societarias que hubieran resultado deducibles antes de 1 de enero de 2013. Recordaremos que tales deterioros debían ser revertidos normalmente si la participación objeto de los mismos, recuperaba su valor contable. Si ello no sucedía, no se producía efecto alguno sobre el Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, el RDL 3/2016 obligó a revertir fiscalmente y en todo caso tales deterioros por quintas partes a lo largo de 5 años, de 2016 a 2020. Esta medida se incorporó a la Disposición Transitoria 16 de la LIS con efectos de la publicación del RDL. Su declaración de inconstitucionalidad posee unas consecuencias difíciles de establecer si el contribuyente no pretendió la rectificación de sus declaraciones por el impuesto de todos o algunos de los años 2016 a 2020. Ahora bien, si se promovió dicha

rectificación y la misma estaba en curso o en los tribunales, de ello se podían derivar importantes devoluciones a favor de los recurrentes. Precisamente, para compensar dichas devoluciones, se recupera la medida, aunque con algunos matices:

- La reversión deberá producirse por terceras partes a lo largo de los ejercicios iniciados dentro de los años 2024 a 2026.
- Cabrá su compensación sin limitación con bases negativas de ejercicios iniciados antes de primero de enero de 2021.

La aplicación de esta norma planteará serias dudas para aquellos contribuyentes que, por no haber planteado la rectificación de sus autoliquidaciones de los años 2016 a 2020, mantuvieron y tributaron la reversión exigida por el RDL 3/2016, pero que se hallen actualmente bajo comprobación inspectora. Habrá que seguir atentamente la aplicación de la normativa que puedan realizar los órganos inspectores.

2.- Prórroga de la norma limitativa de la agregación de bases negativas en consolidación

Esta disposición, incorporada a la Ley 27/2014 mediante la Disposición Adicional 19, tenía una vigencia temporal, limitada al ejercicio 2023. Todos apostábamos a que no sería así y lamentablemente hemos ganado la apuesta. La medida es prorrogada para los ejercicios iniciados en 2024 y 2025.

3.- Reserva de capitalización

Este beneficio fiscal experimenta importantes y positivos cambios para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2025:

- Se incrementa el porcentaje de reducción aplicable al importe del incremento de los Fondos Propios. Con carácter general al 20%, pero con posibilidades de ser mayor, vinculándolo a la creación de empleo por la entidad. Este sería el cuadro:

Reducción por Reserva de Capitalización	Incremento	Nueva reducción	Redacción actual
Con carácter general		20,00%	15,00%
Incremento de la plantilla media respecto de la plantilla media del ejercicio anterior	>=2% y <=5%	23,00%	15,00%
	>5% y <=10%	26,50%	15,00%
	>10%	30,00%	15,00%

- Se duplica el límite de reducción aplicable a la base imponible, pasando al 20% con carácter general, y llegando al 25% para las microempresas, entendiendo como tales aquellas entidades que hubieran facturado menos de 1 millón de euros en el ejercicio anterior

Tras esta modificación unida a la incorporada desde el año 2024 por la que se elevó el porcentaje de reducción al 15% y acortó el periodo de indisponibilidad de la misma de cinco a tres años, la Reserva de Capitalización resultará mucho más atractiva, y es previsible que más empresas decidan hacer uso de este incentivo.

4.- Tipo de gravamen general

El tipo impositivo general del 25% no varía, pero sí lo hace para las Entidades de Reducida Dimensión y para las microempresas de forma significativa. No se altera el tipo aplicable a las entidades de nueva creación ni el de las empresas emergentes, y sí se reduce el tipo aplicable a los resultados cooperativos de las cooperativas fiscalmente protegidas. Recogemos en la tabla siguiente como quedan los tipos y su calendario de aplicación:

Tipo impositivo: General, Entidades de Reducida Dimensión y microempresas	Art 29.1 y 2 Tipos		Régimen Transitorio: Disposición Transitoria 44				
	Nuevo Tipo	Actual	2025	2026	2027	2028	2029
Empresas de Reducida Dimensión	20%	25%	24%	23%	22%	21%	20%
Empresas con Cifra negocio < 1 M€:							
Base Imponible de 0 a 50 K€	17%	23%	21%	19%	17%		
Base Imponible > 50 K€	20%	23%	22%	21%	20%		
Entidades de nueva creación	15%	15%					
Empresas emergentes	15%	15%					
Cooperativas fiscalmente protegidas	- 3 puntos	20%					

En coherencia con las reducciones anteriores, se procede a adaptar la norma sobre tributación mínima (artículo 30.Bis de la LIS) que, visto el ámbito de aplicación de los tipos reducidos, tan sólo resultará aplicable a aquellas entidades de reducida dimensión o microempresas que tributen en régimen de consolidación fiscal.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se introducen tres disposiciones que afectan a la regulación de este impuesto:

1.- Tributación de la base liquidable del ahorro

Finalmente, después de intensos debates entre los grupos parlamentarios, se modifica la tarifa del ahorro, sin alterar sus tramos, pero elevando el tipo impositivo marginal máximo (a partir de 300.000,00 euros) al 30%, un punto más del que presentó el Grupo Socialista (léase el Ministerio de Hacienda) en su enmienda. Esta modificación entrará en vigor para el período impositivo de 2025 y siguientes.

2.- Rendimientos de actividades artísticas

Esta modificación es producto de una enmienda presentada por SUMAR que, nos tememos, va a tener mucha más repercusión de la que parece aparentar, pues probablemente serán muchos los colectivos no artísticos que reivindiquen su aplicación a la tributación de sus ingresos.

Se añade una Disposición Adicional Sexagésima al texto de la Ley del IRPF por la que se introduce un nuevo supuesto de rendimiento irregular y, por consiguiente, de rendimiento con derecho a una reducción del 30%. Estos son los trazos de su regulación:

- Es de aplicación tanto a rendimientos del trabajo como a rendimientos de actividades económicas.
- Dentro de las anteriores categorías sólo es aplicable a los que se derivan de actividades artísticas. Se entiende como tales las siguientes:
 - o Las realizadas por autores de obras literarias, artísticas o científicas;
 - o Las realizadas bajo la relación laboral especial específica de las personas artistas que desarrollen su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y

musicales, si son por cuenta ajena, o las mismas actividades si son por cuenta propia, pero que se hubieran regulado por dicho tipo de relación laboral si se hubieran prestado por cuenta ajena;

- Las realizadas por las personas con actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de las artes escénicas, audiovisuales y musicales.
 - Las realizadas por cuenta propia encuadradas en los epígrafes 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera de las tarifas del IAE.
- No depende del período de generación del rendimiento sino de su comparación con los rendimientos de años anteriores, de tal modo que, si en un determinado período impositivo el rendimiento bruto obtenido supera en más de un 130% al promedio de los tres últimos períodos impositivos, el exceso podrá ser reducido en un 30%.
 - La base de la reducción no puede superar los 150.000,00 euros.

3.- Devolución IRPF de períodos anteriores por prestaciones de mutualidades

La sentencia dictada el 11 de diciembre de 2023 por nuestro Tribunal Supremo confirmó la aplicación de una reducción del 25% del importe de las pensiones públicas de jubilación cuyo origen se hallaba, en parte, en la cotización realizada a Mutualidades de Previsión Social que fueron integradas en la Seguridad Social. Esta decisión dio origen a un importante número de solicitudes de devolución de las cuotas ingresadas por el IRPF en años no prescritos. La norma ahora aprobada instruye a la AEAT para que organice un esquema de devolución seriada y específico que facilite y encauce tales devoluciones para los períodos 2019 en adelante. Ello supondrá la parálisis de los procedimientos de devolución ya iniciados que serán canalizados hacia el nuevo procedimiento. Habrá que estar atentos a esta realidad pues puede afectar a muchas personas, especialmente en Comunidades como la de Cataluña o Madrid, en las que el mutualismo tuvo una relevancia destacable.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Este impuesto no sufre notables modificaciones. Se aborda, sin embargo, un conjunto de medidas enfocado a evitar y perseguir el fraude fiscal derivado de las salidas de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos (gasolina y gasóleo de automoción esencialmente) de los regímenes de depósito temporal o de depósito aduanero. Tales medidas consisten en:

- Se instituye al último depositante del producto o al depositario si fuera su propietario, como contribuyente de la operación asimilada a la importación que comporta la salida del producto del depósito para su introducción en el territorio de aplicación del impuesto.
- Se obliga a los agentes antes referidos a garantizar el ingreso del IVA que se devengará con motivo de la posterior entrega sujeta y no exenta al impuesto del producto extraído del depósito. Se exime de dicha garantía a los operadores que tengan reconocida la condición de operador económico autorizado o bien la de operador confiable, de acuerdo con los requisitos fijados en el Anexo a la Ley.
- Se establece la obligación de declaración mensual y, por tanto, sujeción al SII de los empresarios que extraigan los productos de los citados depósitos.

Adicionalmente y en un claro planteamiento programático, se insta al Gobierno a hacer sus mejores esfuerzos, en su representación ante las instituciones comunitarias, para

modificar la Directiva 2006/112/CE, reguladora del IVA, incorporando la no exención de los alquileres de viviendas de corta duración. Este es un debate actualmente existente en la Unión Europea, considerando como de corta duración los alquileres de menos de 30 días, que pretende someter a IVA los servicios de alojamiento prestados por medio de plataformas digitales. La disposición aprobada garantiza al Parlamento cuál será la posición española en el seno de dicho debate.

Impuestos Especiales

Son diversas las medidas adoptadas que afectan a los Impuestos Especiales. Destaquemos las más relevantes:

- La medida más relevante es la creación del Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco. Se justifica tal medida por los efectos sobre la salud de tales productos, equiparándose estos productos, en cierto modo, al Tabaco. La introducción de esta nueva figura impositiva obliga a realizar un conjunto de cambios a lo largo de toda la normativa del impuesto, Ley y Reglamento, para atender a su existencia.
- Se establecen medidas para la mejora del control en la circulación y posesión de productos sujetos a impuestos especiales, destinadas esencialmente a incrementar el control de los hidrocarburos que circulan por la Unión Europea con documentaciones relativas a otros productos parecidos, no sujetos a dicho impuesto, que acaban siendo comercializados en España como hidrocarburos de automoción.

Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras

Este impuesto junto al denominado “Impuestos a las Eléctricas” han sido en gran parte el centro del debate parlamentario. Prueba evidente de ello es que el mismo fue rechazado en la Comisión de Hacienda para ser finalmente aprobado en el Pleno del Congreso.

Este impuesto viene a sustituir a la “prestación patrimonial de carácter público no tributario” que le precedió de forma transitoria bajo la denominación de “Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito”. El nuevo impuesto recoge en gran parte la estructura y magnitudes del Gravamen, dotándole de permanencia e incorporando ciertas modificaciones de importancia:

- A diferencia del Gravamen, que tan sólo afectaba las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito cuyos ingresos por intereses y comisiones excedieran los 800 millones, el nuevo impuesto afecta a todas las entidades que desarrollen la actividad objeto de gravamen;
- Se establece un mínimo exento o reducción de la base imponible de 100 millones de euros;
- Se sustituye el tipo único del 4,8% por una escala que va del 0% al 7%;
- Se permite la reducción de la cuota a pagar en el 25% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR para los establecimientos de entidades no residentes;
- Se ajusta la tributación al indicador de la rentabilidad sobre el activo total del contribuyente cuando éste sea inferior al valor de referencia del 0,7 por ciento.

Miscelánea de otras normas aprobadas

1.- Régimen Económico-Fiscal de Canarias

Se modifica el artículo 27.4 de la Ley 19/1994 en el que se regula la materialización de inversión de la Reserva para Inversiones en Canarias, dando nueva regulación al apartado.

2.- Ley General Tributaria

Se incorpora al artículo 150 de esta norma un nuevo supuesto de duración “larga” de las actuaciones de inspección cuando el objeto del procedimiento sea la comprobación del Impuesto Complementario.

3.- Plan General de Contabilidad y Normas sobre Formulación de Cuentas Consolidadas

Ambas normas son modificadas al objeto de adaptar sus contenidos a la nueva realidad del Impuesto Complementario.

4.- Solución pública de facturación electrónica

Se modifica la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, instando a la AEAT el desarrollo de una solución pública de facturación que proporcione a las empresas una plataforma de facturación ajustada a los requisitos establecidos por la nueva normativa sobre facturación.

5.- Entrada en vigor

Para todas aquellas disposiciones que no tengan una norma específica que regule su entrada en vigor, la Ley prevé su entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE.

Miscelánea de normas que NO han sido aprobadas

Merece la pena destacar algunas de las medidas que fueron anunciadas por los grupos parlamentarios que forman parte del Gobierno y que no fueron objeto de aprobación en el Congreso de los Diputados, intentando evitar así posibles confusiones:

1.- Fue rechazada la creación de un Impuesto sobre las Grandes Herencias que hubiera supuesto una tabla rasa absoluta de la regulación autonómica actualmente vigente (enmienda de SUMAR);

2.- Fue rechazada la supresión de la actual exención en el Impuesto sobre las Primas de Seguros que beneficia a los seguros de asistencia sanitaria y enfermedad (enmienda de SUMAR);

3.- Fue rechazada la equiparación de los tipos impositivos en el Impuesto sobre Hidrocarburos entre la gasolina y el gasóleo de automoción a partir del próximo 1 de abril (enmienda del Grupo Socialista);

4.- Fue rechazada la supresión del vigente tipo impositivo del 1% en el Impuesto sobre Sociedades aplicable a Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria, así como la supresión del régimen especial aplicable a las SOCIMI (enmienda de SUMAR);

5.- Fue rechazado el ajuste de algunos preceptos en el Impuesto sobre las Grandes Fortunas (enmienda de SUMAR);

6.- Fue rechazado el ataque frontal en diferentes normas fiscales (IRPF e IS) que SUMAR defendía para endurecer el tratamiento fiscal a los pisos turísticos y arrendamientos de temporada;

7.- Fue rechazada la supresión de la exención en el IVA de la enseñanza privada, así como la rebaja del tipo impositivo en dicho impuesto aplicable a los servicios de peluquería (enmienda de SUMAR).