

RocaJunyent Informa

Departament de Dret Fiscal
4 de desembre de 2024

Modificacions fiscals rellevants 2024/2025



El passat 21 de novembre va ser aprovat pel Ple del Congrés dels Diputats el Projecte de Llei pel qual s'estableix un Impost Complementari per garantir un nivell mínim global d'imposició per als grups multinacionals i els grups nacionals de gran magnitud. Aquest Projecte seguirà la seva tramitació parlamentària al Senat, tornant al Congrés per a la seva aprovació definitiva probablement a finals d'aquest mes de desembre.

Aquesta és una important disposició legal, conseqüència de la implantació a Espanya del conegut com a Pilar II de l'Acció 1 del Projecte BEPS, liderat per l'OCDE, que va començar

remotament el 2008 i que s'ha anat desenvolupant gradualment des de llavors. Ara bé, aquesta iniciativa legislativa ha tingut més difusió als mitjans, no per l'impost en si mateix, sinó perquè el Govern ha aprofitat la seva tramitació parlamentària per incorporar, mitjançant nombroses esmenes al text legal, rellevants modificacions en altres normes fiscals, afectant així a impostos com l'Impost sobre Societats, l'IRPF i els Impostos Especials, entre d'altres, arribant fins i tot a incorporar la creació de nous impostos. La tramitació parlamentària ha estat intensa, amb reunions de la Comissió d'Hisenda finalitzades a altes hores de la matinada i debats acalorats entre els diferents grups parlamentaris.

Abordarem en la present Alerta aquestes modificacions, deixant per a una anàlisi molt més reposada el complex Impost Complementari, una vegada hagi estat aprovada definitivament la seva regulació legal. Procedeix ara destacar aquells elements "addicionals" que ens ofereix la iniciativa legislativa, per quant alguns d'ells són d'immediata, i fins i tot retroactiva, aplicació. Per a això utilitzarem un esquema clàssic, impost per impost, destacant aquelles disposicions que entrin en vigor en aquest mateix any 2024. Així mateix, recollirem al final una breu referència a les disposicions que no han merescut la seva aprovació pel Congrés.

Impost sobre Societats

Aquesta és la figura impositiva que més canvis ha sofert. Els podem agrupar de la següent manera:

1.- Restabliment el 2024 de les mesures recaptatòries del RDL 3/2016

La sentència del Tribunal Constitucional de 19 de gener d'aquest any va suposar l'anul·lació, per inconstitucionals, d'alguns preceptes del RDL 3/2016. Atès que la seva inconstitucionalitat derivava de la incorrecció de l'instrument legal utilitzat, el Reial Decret-Llei, cabia la seva restauració essent aprovades només mitjançant una Llei ordinària. Així s'ha fet en aquesta ocasió.

Dues són les mesures:

- Restabliment d'una vella coneguda, la Disposició Addicional 15 de la Llei 27/2014 (Llei de l'Impost sobre Societats, LIS d'ara endavant), per la qual es limita la compensació de les bases imposables negatives per a aquelles entitats o grups consolidats fiscals que superin els 20 M€ de facturació. La redacció és idèntica a la declarada inconstitucional, amb dos límits de compensació del 25% o del 50% de la base imposable de l'exercici, en funció de si la xifra de negocis superava o no els 60M€. De la mateixa manera es reincorpora al text legal la limitació al 50% de la deducció per doble imposició internacional dels articles 31 y 32, així com la limitació al 50% de la deducció per doble imposició interna pendent d'aplicar provinents de l'anterior normativa segons la Disposició Transitòria 23.
- Reversió dels deterioraments soferts en les participacions societàries que haguessin resultat deduïbles abans de l'1 de gener de 2013. Recordarem que aquests deterioraments havien de ser revertits normalment si la participació objecte dels mateixos recuperava el seu valor comptable. Si això no succeïa, no es produïa efecte algun sobre l'Impost sobre Societats. Ara bé, el RDL 3/2016 va obligar a revertir fiscalment i en tot cas aquests deterioraments per cinquenes parts al llarg de 5 anys, de 2016 a 2020. Aquesta mesura es va incorporar a la Disposició Transitòria 16 de la LIS amb efectes de la publicació del RDL. La seva declaració d'inconstitucionalitat posseeix unes conseqüències difícils d'establir si el contribuent no va pretendre la

rectificació de les seves declaracions per l'impost de tots o alguns dels anys 2016 a 2020. Ara bé, si es va promoure aquesta rectificació i la mateixa estava en curs o als tribunals, d'això es podien derivar importants devolucions a favor dels recurrents. Precisament, per compensar aquestes devolucions, es recupera la mesura, encara que amb alguns matisos:

- La reversió haurà de produir-se per terceres parts al llarg dels exercicis iniciats dins dels anys 2024 a 2026.
- Cabrà la seva compensació sense limitació amb bases negatives d'exercicis iniciats abans de primer de gener de 2021.

L'aplicació d'aquesta norma plantejarà seriosos dubtes per a aquells contribuents que, per no haver plantejat la rectificació de les seves autoliquidacions dels anys 2016 a 2020, van mantenir i van tributar la reversió exigida pel RDL 3/2016, però que es trobin actualment sota comprovació inspectora. Caldrà seguir atentament l'aplicació de la normativa que puguin realitzar els òrgans inspectors.

2.- Pròrroga de la norma limitativa de l'agregació de bases negatives en consolidació

Aquesta disposició, incorporada a la Llei 27/2014 mitjançant la Disposició Addicional 19, tenia una vigència temporal, limitada a l'exercici 2023. Tots apostàvem que no seria així i lamentablement hem guanyat l'aposta. La mesura és prorrogada per als exercicis iniciats el 2024 i 2025.

3.- Reserva de capitalització

Aquest benefici fiscal experimenta importants i positius canvis per als exercicis que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2025:

- S'incrementa el percentatge de reducció aplicable a l'import de l'increment dels Fons Propis. Amb caràcter general al 20%, però amb possibilitats de ser més gran, vinculant-lo a la creació d'ocupació per l'entitat. Aquest seria el quadre:

Reducció per Reserva de Capitalització	Increment	Nova reducció	Reducció actual
Amb caire general		20,00%	15,00%
Increment de la plantilla mitjana respecto de la plantilla mitjana de l'exercici anterior	$\geq 2\%$ y $\leq 5\%$	23,00%	15,00%
	$> 5\%$ y $\leq 10\%$	26,50%	15,00%
	$> 10\%$	30,00%	15,00%

- Es duplica el límit de reducció aplicable a la base imposable, passant al 20% amb caràcter general, i arribant al 25% per a les microempreses, entenent com a tals aquelles entitats que haguessin facturat menys d'1 milió d'euros en l'exercici anterior.

Amb aquestes modificacions i les que ja es van fer amb efectes d'aquest exercici 2024, tot incrementant el percentatge de reducció fins al 15 % i escurçant el període de manteniment fins a 3 anys, és clar que la reserva de capitalització adquireix un atractiu realment rellevant que farà que més empreses aprofitin aquest benefici fiscal.

4 .- Tipus de gravamen general

El tipus impositiu general del 25% no varia, però sí ho fa per a les Entitats de Reduïda Dimensió i per a les microempreses de forma significativa. No s'altera el tipus aplicable a les entitats de nova creació i es redueix el tipus aplicable als resultats cooperatius de les cooperatives fiscalment protegides. Recollim en la taula següent com queden els tipus i el seu calendari d'aplicació:

Tipus impositiu: General, Entitats de Reduïda Dimensió y microempreses	Art 29.1 y 2 Tipus		Règim Transitori: Disposició Transitòria 44				
	Nou Tipus	Actual	2025	2026	2027	2028	2029
Empreses de Reduïda Dimensió	20%	25%	24%	23%	22%	21%	20%
Empreses amb Xifra negoci < 1 M€:							
Base Imponible de 0 a 50 K€	17%	23%	21%	19%	17%		
Base Imponible > 50 K€	20%	23%	22%	21%	20%		
Entitats de nova creació	15%	15%					
Empreses emergents	15%	15%					
Cooperatives fiscalment protegides	- 3 puntos	20%					

En coherència amb les reduccions anteriors, es procedeix a adaptar la norma sobre tributació mínima (article 30.Bis de la LIS) que, vist l'àmbit d'aplicació dels tipus reduïts, tan sols resultarà aplicable a aquelles entitats de reduïda dimensió o microempreses que tributin en règim de consolidació fiscal.

Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

S'introdueixen tres disposicions que afecten la regulació d'aquest impost:

1 .- Tributació de la base liquidable de l'estalvi

Finalment, després d'intensos debats entre els grups parlamentaris, es modifica la tarifa de l'estalvi, sense alterar els seus trams, però elevat el tipus impositiu marginal màxim (a partir de 300.000,00 euros) al 30%, un punt més del que va presentar el Grup Socialista (entenguis el Ministeri d'Hisenda) en la seva esmena. Aquesta modificació entrarà en vigor per al període impositiu de 2025 i següents.

2 .- Rendiments d'activitats artístiques

Aquesta modificació és producte d'una esmena presentada per SUMAR que, ens temem, tindrà molta més repercussió de la que sembla aparentar, ja que probablement seran molts els col·lectius no artístics que reivindicuin la seva aplicació a la tributació dels seus ingressos.

S'afegeix una Disposició Addicional Seixantena al text de la Llei de l'IRPF per la qual s'introdueix un nou supòsit de rendiment irregular i, per tant, de rendiment amb dret a una reducció del 30%. Aquests són els trets de la seva regulació:

- És d'aplicació tant a rendiments del treball com a rendiments d'activitats econòmiques.
- Dins de les anteriors categories només és aplicable als que es deriven d'activitats artístiques. S'entén com a tals les següents:
 - o Les realitzades per autors d'obres literàries, artístiques o científiques;
 - o Les realitzades sota la relació laboral especial específica de les persones artistes que desenvolupin la seva activitat en les arts escèniques, audiovisuals i musicals,

si són per compte d'altri, o les mateixes activitats si són per compte propi, però que s'haguessin regulat per aquest tipus de relació laboral si s'haguessin prestat per compte d'altri;

- Les realitzades per les persones amb activitats tècniques o auxiliars necessàries per al desenvolupament de les arts escèniques, audiovisuals i musicals.
 - Les realitzades per compte propi enquadrades en els epígrafs 851, 852, 853, 861, 862, 864 i 869 de la secció segona i en les agrupacions 01, 02, 03 i 05 de la secció tercera de les tarifes de l'IAE.
- No depèn del període de generació del rendiment sinó de la seva comparació amb els rendiments d'anys anteriors, de tal manera que, si en un determinat període impositiu el rendiment brut obtingut supera en més d'un 130% la mitjana dels tres últims períodes impositius, l'excés podrà ser reduït en un 30%.
 - La base de la reducció no pot superar els 150.000,00 euros.

3.- Devolució IRPF de períodes anteriors per prestacions de mutualitats

La sentència dictada l'11 de desembre de 2023 pel nostre Tribunal Suprem va confirmar l'aplicació d'una reducció del 25% de l'import de les pensions públiques de jubilació l'origen de les quals es trobava, en part, en la cotització realitzada a Mutualitats de Previsió Social que van ser integrades en la Seguretat Social. Aquesta decisió va donar origen a un important nombre de sol·licituds de devolució de les quotes ingressades per l'IRPF en anys no prescrits. La norma ara aprovada instrueix a l'AEAT perquè organitzi un esquema de devolució seriada i específic que faciliti aquestes devolucions per als períodes 2019 en endavant. Això suposarà la paràlisi dels procediments de devolució ja iniciats que seran canalitzats cap al nou procediment. Caldrà estar atents a aquesta realitat ja que pot afectar a moltes persones, especialment en Comunitats, com la de Catalunya o Madrid, on el mutualisme va tenir una rellevància destacable.

Impost sobre el Valor Afegit

Aquest impost no pateix notables modificacions. S'aborda, però, un conjunt de mesures enfocat a evitar i perseguir el frau fiscal derivat de les sortides de productes subjectes a l'Impost sobre Hidrocarburs (gasolina i gasoil d'automoció essencialment) dels règims de dipòsit temporal o de dipòsit duaner. Les mesures consisteixen en:

- S'institueix l'últim dipositant del producte o el depositari si fos el seu propietari, com a contribuent de l'operació assimilada a la importació que comporta la sortida del producte del dipòsit per a la seva introducció en el territori d'aplicació de l'impost.
- S'obliga als agents abans referits a garantir l'ingrés de l'IVA que es meritara amb motiu del lliurament posterior subjecte i no exempt a l'impost del producte extret del dipòsit. S'eximeix d'aquesta garantia als operadors que tinguin reconeguda la condició d'operador econòmic autoritzat o bé la d'operador fiable, d'acord amb els requisits fixats en l'Annex a la Llei.
- S'estableix l'obligació de declaració mensual i, per tant, subjecció al SII dels empresaris que extreguin els productes dels citats dipòsits.

Adicionalment i en un clar plantejament programàtic, s'insta al Govern a fer els seus millors esforços, en la seva representació davant les institucions comunitàries, per modificar la Directiva 2006/112/CE, reguladora de l'IVA, incorporant la no exempció dels lloguers d'habitatges de curta durada. Aquest és un debat actualment existent a la Unió Europea,

considerant com de curta durada els lloguers de menys de 30 dies, que pretén sotmetre a IVA els serveis d'allotjament prestats per mitjà de plataformes digitals. La disposició aprovada garanteix al Parlament quina serà la posició espanyola en el sí d'aquest debat.

Impostos Especials

Són diverses les mesures adoptades que afecten els Impostos Especials. Destaquem les més rellevants:

- La mesura més rellevant és la creació de l'Impost sobre els Líquids per a Cigarrets Electrònics i altres Productes relacionats amb el Tabac. Es justifica tal mesura pels efectes sobre la salut d'aquests productes, equiparant-se aquests productes, en certa manera, al Tabac. La introducció d'aquesta nova figura impositiva obliga a realitzar un conjunt de canvis al llarg de tota la normativa de l'impost, Llei i Reglament, per atendre a la seva existència.
- S'estableixen mesures per a la millora del control en la circulació i possessió de productes subjectes a impostos especials, destinades essencialment a incrementar el control dels hidrocarburs que circulen per la Unió Europea amb documentacions relatives a altres productes semblants, no subjectes a aquest impost, i que acaben sent comercialitzats a Espanya com a hidrocarburs d'automoció.

Impost sobre el marge d'interessos i comissions de determinades entitats financeres

Aquest impost juntament amb el denominat "Impost a les Elèctriques" han estat en gran part el centre del debat parlamentari. Prova evident d'això és que el mateix va ser rebutjat en la Comissió d'Hisenda per ser finalment aprovat en el Ple del Congrés.

Aquest impost ve a substituir la "prestació patrimonial de caràcter públic no tributari" que el va precedir de forma transitòria sota la denominació de "Gravamen temporal d'entitats de crèdit i establiments financers de crèdit". El nou impost recull en gran part l'estructura i magnituds del Gravamen, dotant-lo de permanència i incorporant certes modificacions d'importància:

- A diferència del Gravamen, que només afectava a les entitats de crèdit i establiments financers de crèdit quan els seus ingressos per interessos i comissions excedissin els 800 milions, el nou impost afecta a totes les entitats que desenvolupin l'activitat objecte de gravamen;
- S'estableix un mínim exempt o reducció de la base imposable de 100 milions d'euros;
- Se substitueix el tipus únic del 4,8% per una escala que va del 0% al 7%;
- Es permet la reducció de la quota a pagar en el 25% de la quota de l'Impost sobre Societats o de l'IRNR per als establiments d'entitats no residents;
- S'ajusta la tributació a l'indicador de la rendibilitat sobre l'actiu total del contribuent quan aquest sigui inferior al valor de referència del 0,7 per cent.

Miscel·lània d'altres normes aprovades

1.- Règim Econòmic-Fiscal de Canàries

Es modifica l'article 27.4 de la Llei 19/1994 en el qual es regula la materialització d'inversió de la Reserva per a Inversions a Canàries, donant nova regulació a l'apartat.

2.- Llei General Tributària

S'incorpora a l'article 150 d'aquesta norma un nou supòsit de durada "llarga" de les actuacions d'inspecció quan l'objecte del procediment sigui la comprovació de l'Impost Complementari.

3.- Pla General de Comptabilitat i Normes sobre Formulació de Comptes Consolidats

Ambdues normes són modificades a l'objecte d'adaptar els seus continguts a la nova realitat de l'Impost Complementari.

4.- Solució pública de facturació electrònica

Es modifica la Llei 56/2007, de 28 de desembre, de Mesures d'Impuls de la Societat de la Informació, instant a l'AEAT al desenvolupament d'una solució pública de facturació que proporcionï a les empreses una plataforma de facturació ajustada als requisits establerts per la nova normativa sobre facturació.

5.- Entrada en vigor

Per a totes aquelles disposicions que no tinguin una norma específica que reguli la seva entrada en vigor, la Llei preveu la seva entrada en vigor l'endemà de la seva publicació al BOE

Miscel·lània de normes que NO han estat aprovades

Val la pena destacar algunes de les mesures que van ser anunciades pels grups parlamentaris que formen part del Govern i que no van ser objecte d'aprovació en el Congrés dels Diputats, intentant evitar així possibles confusions:

1.- Va ser rebutjada la creació d'un Impost sobre les Grans Herències que hauria suposat una taula rasa absoluta de la regulació autonòmica actualment vigent (esmena de SUMAR);

2.- Va ser rebutjada la supressió de l'actual exempció en l'Impost sobre les Primes d'Assegurances que beneficia a les assegurances d'assistència sanitària i malaltia (esmena de SUMAR);

3.- Va ser rebutjada l'equiparació dels tipus impositius en l'Impost sobre Hidrocarburs entre la gasolina i el gasoil d'automoció a partir del pròxim 1 d'abril (esmena del Grup Socialista);

4.- Va ser rebutjada la supressió del vigent tipus impositiu de l'1% en l'Impost sobre Societats aplicable a Societats i Fons d'Inversió Immobiliària, així com la supressió del règim especial aplicable a les SOCIMI (esmena de SUMAR);

5.- Va ser rebutjat l'ajust d'alguns preceptes en l'Impost sobre les Grans Fortunes (esmena de SUMAR);

6.- Va ser rebutjat l'atac frontal en diferents normes fiscals (IRPF i IS) que SUMAR defensava per endurir el tractament fiscal als pisos turístics i arrendaments de temporada;

7.- Va ser rebutjada la supressió de l'exempció en l'IVA de l'ensenyament privat, així com la reducció del tipus impositiu en aquest impost aplicable als serveis de perruqueria (esmena de SUMAR).