

CIRCULAR FISCAL

DEPARTAMENTO FISCAL

MODIFICACIONES TRIBUTARIAS PARA EL EJERCICIO 2025, INTRODUCIDAS POR LA LEY 7/2024 Y LOS RDL 9/2024 Y 10/2024 DEBIDO A LA FALTA DE APROBACIÓN DE LA LEY DE PRESUPUESTOS

INTRODUCCIÓN

Con fecha 21 de diciembre se publicó en el BOE la Ley 7/2024 que presenta un Paquete de Medidas de Reformas Fiscales para el ejercicio 2025. Dicha ley contiene tres nuevos impuestos, cambios en IRPF y Sociedades, y ayudas fiscales por la Dana.

Con fecha 23 de diciembre se han publicado en el BOE dos Reales Decretos que aprueban varios cambios fiscales y prorrogan algunos impuestos temporales para el ejercicio 2025.

- El RDL 9/2024 de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social.
- El RDL 10/2024 de 23 de diciembre, para el establecimiento de un gravamen temporal energético durante el año 2025.

Con fecha 31 de diciembre del 2024 se publicó en el BOE el Decreto Ley 10/2024 de 26 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio.

A continuación, comentaremos las modificaciones más importantes introducidas por la normativa anterior.

MEDIDAS LEY. 7/2024 DE 21 DE DICIEMBRE

A través de esta norma se traspone a derecho interno la Directiva Europea del proyecto BEPS y el Pilar 2 de la OCDE, mediante la creación de un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, esta norma traspone a derecho interno la Directiva Europea que garantiza una imposición mínima del 15% a las multinacionales.

Además, se crean dos nuevos tributos: un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados, y el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

También se introducen modificaciones en determinados impuestos: IRPF, IS, IVA y cambios en la LGT y en las obligaciones de facturación electrónica.

A continuación comentaremos los principales cambios introducidos por esta ley.

CIRCULAR FISCAL

1. IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD

A través de este nuevo impuesto se regula un régimen fiscal que garantiza la tributación mínima efectiva del 15% para los grandes grupos multinacionales y nacionales con ingresos consolidados iguales o superiores a 750.000.000 €. Este sistema, alineado con las Normas del Modelo de la OCDE, se articula a través de un Impuesto Complementario dividido en tres modalidades: nacional, primario y secundario.

Dicho impuesto asegura que las entidades que operan en España, directamente o como parte de un grupo, contribuyan al menos en el porcentaje mínimo de gravamen si sus ingresos están insuficientemente tributados en otras jurisdicciones.

El objetivo principal de esta Ley es garantizar una competencia fiscal justa, reducir la erosión de bases imponibles y combatir el traslado de beneficios, en línea con iniciativas internacionales y comunitarias.

En la trasposición de la normativa de la U.E. se regula también: la base imponible del mismo, los tipos impositivos efectivos y las obligaciones de información, los mecanismos para evitar la doble tributación así como un régimen sancionador en caso de incumplimiento de las obligaciones formales.

Queda pendiente de desarrollo reglamentario, el lugar, la forma, contenido y plazo de presentación de la declaración informativa del Impuesto Complementario.

Esta Ley entró en vigor a partir del 22 de diciembre del 2024, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre del 2023.

2. LEY GENERAL TRIBUTARIA

Con efectos a partir de periodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre del 2023, se amplía a 27 meses el plazo de las actuaciones inspectoras para comprobar o investigar el impuesto complementario a grupos multinacionales.

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se introducen los siguientes cambios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir del 1 de enero del 2025.

3.1 Escala del ahorro

Con efectos a partir del 1 de enero del 2025 se introduce un nuevo tramo de tributación del ahorro para bases superiores a 300.000 €, pasando la tributación del 28% al 30%.

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base	Tipo
hasta €	€	hasta €	%
0,00	0,00	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27,00
300.000,00	71.880,00	en adelante	30,00

3.2 Rendimientos de trabajo

Podrá aplicarse la reducción del 30% de rendimientos de trabajos irregulares a los regímenes especiales de actividades literarias, artísticas o científicas, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

3.3 Rendimientos de actividades empresariales

Podrá aplicarse la reducción del 30% de rendimientos irregulares a las actividades empresariales, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

3.4 Donaciones a trabajadores afectados por la DANA

Quedan exentas del este Impuesto y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las cantidades satisfechas con carácter extraordinario por los empleadores a sus empleados, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

3.5 Devoluciones a Mutualistas

Se modifica el procedimiento de devoluciones a Mutualistas que realizaron aportaciones entre 1967 y 1978. Para aquellas devoluciones que no se hayan efectuado antes del 22 de diciembre del 2024, se regula un nuevo procedimiento para gestionar estas devoluciones. Deberá presentarse una nueva solicitud limitándose cada reclamación a un año entre el 2019 y 2022, las solicitudes se presentarán entre el 2025 y 2028, ya que en cada ejercicio se realizará únicamente la devolución de las cuotas de 1 año.

4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

4.1 Gastos no deducibles

Se considerarán como gastos no deducibles para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2025:

CIRCULAR FISCAL

- El gasto contabilizado del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para grupos multinacionales y de gran magnitud.
- El gasto contabilizado del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

4.2 Reserva de capitalización

Con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2025:

- Se aumenta el porcentaje de reducción del 15 al 20% y, además, aumenta el porcentaje si la empresa incrementa la plantilla.

En caso de incrementos de plantilla el porcentaje será del 23%, 26,5% y 30%, cuando se cumplan ciertos requisitos, en cuanto al porcentaje de incremento y el mantenimiento del incremento durante un plazo de 3 años.

- También se modifica el importe máximo de la reducción de la base imponible que podrá aplicarse en cada ejercicio, que pasa del 10% al 20%. Para empresas con una cifra de negocios inferior a 1.000.000 €, el tope de la reducción será del 25%.

4.3 Tipos de gravamen

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se introducen los siguientes cambios de tipo de gravamen:

- Para Micro Pymes (INCD inferior a 1.000.000 €, no Patrimoniales) el tipo pasará al 17% para bases imponibles inferiores a 50.000 € y el exceso tributará al tipo del 20%. Se establece un régimen transitorio, en la aplicación de dichos tipos.
- Para Pymes (INCD inferior a 10.000.000 €, no Patrimoniales) el tipo pasará al 20%. Se establece un régimen transitorio en la aplicación de dichos tipos.
- Se adjunta cuadro con los tipos aplicables al régimen transitorio comprendido entre los ejercicios 2025 y 2029.

Base imponible	Tipos de gravamen				
	2025	2026	2027	2028	2029
<50.000 €	21,00%	19,00%	17,00%	17,00%	17,00%
>50.000,1 €	22,00%	21,00%	20,00%	20,00%	20,00%
ERD	24,00%	23,00%	22,00%	21,00%	20,00%

CIRCULAR FISCAL

4.4 Bases imponibles negativas

Se activan los límites a la deducción de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, suprimidos por el Tribunal Constitucional por falta de cobertura legal para su aplicación. Con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2025, dichos límites se aplican en función del INCN que tenga la sociedad, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €		
INCN < 20.000.000		70%
20.000.000 < INCN <= 60.000.000		50%
INCN ≥ 60.000.000		25%

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- Se incorpora al tipo del 4% la leche fermentada.
- Se impulsará la modificación de la Directiva Europea. Con carácter de urgencia, para la aplicación del IVA del tipo general a los arrendamientos de corta duración, implicando a las plataformas digitales que facilitan estos arrendamientos para que se ocupen de la repercusión e ingreso de dicho IVA.
- Se modifica el régimen de ingreso de IVA que se aplica a las gasolinas, gasóleos y biocarburantes, situados en depósitos fiscales, tendrán el tratamiento de operaciones asimiladas a importaciones.

6. IMPUESTOS ESPECIALES

Se introducen modificaciones en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el gravamen sobre cigarrillos, cigarrillos y picadura para liar.

7. RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2025, los fondos existentes de la RIC se podrán materializar en la rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento a favor de personas Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias.

8. OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

Se introducen nuevos cambios en la Ley 56/2007 del Impulso de la Sociedad de la Información:

CIRCULAR FISCAL

- Se regulan algunos requisitos de la Solución Pública de Facturación Electrónica, como es la obligación por parte de las plataformas privadas de remitir simultáneamente a su emisión una copia electrónica fiel de cada factura a la solución pública.
- Se obliga a los destinatarios, empresarios o profesionales de comunicar a la solución pública el pago efectivo completo de las facturas, o bien, su rechazo.
- Se regulan los requisitos de conservación y acceso de los datos almacenados en la solución pública.

9. IMPUESTO SOBRE LOS LÍQUIDOS PARA CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS Y OTROS PRODUCTOS RELACIONADOS CON EL TABACO

Se establece este nuevo Impuesto a partir del 1 de enero del 2025, que gravará los líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos de nicotina que no sean medicamentos ni productos de tabaco tradicionales.

Las declaraciones de enero, febrero y marzo de dicho impuesto deberán presentarse del 1 al 20 de abril.

10. IMPUESTO SOBRE EL MARGEN DE INTERESES Y COMISIONES DE DETERMINADAS ENTIDADES FINANCIERAS

Este nuevo Impuesto viene a sustituir el gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, establecido para los ejercicios 2023 y 2024.

Se aplicará a los ejercicios impositivos que se inicien desde el 1 de enero del 2025.

Es un tributo directo que grava el margen de los intereses y comisiones obtenido por las entidades de crédito, sucursales de entidades de créditos extranjeras y establecimientos financieros de crédito que desarrollen su actividad en territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra.

Este impuesto no será deducible del Impuesto sobre Sociedades ni en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El impuesto se liquidará en los primeros 20 días naturales del noveno mes posterior a la finalización del periodo impositivo.

Se establece un pago fraccionado del mismo, que deberá efectuarse en los 20 días naturales siguientes al segundo mes posterior al de la finalización del periodo impositivo.

El pago fraccionado del ejercicio 2025 se realizará en los 20 días naturales siguientes del sexto mes posterior a la finalización del periodo impositivo.

CIRCULAR FISCAL

11. GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO

Se deroga el gravamen temporal energético para los operadores principales del sector energético que ha sido satisfecho durante los años 2023 y 2024.

MEDIDAS RDL 9/2024 DE 23 DE DICIEMBRE POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA ECONÓMICA, TRIBUTARIA DE TRANSPORTE Y DE SEGURIDAD SOCIAL

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.1 Obligados a declarar

Se eleva a 2.500 € (antes 1.500 €) el límite de la obligación de presentar declaración, cuando se obtienen rendimientos de trabajo de más de un pagador, a partir del 1 de enero del 2025.

1.2 Deducción en IRPF por obras de mejora de eficiencia energética para 2025

Se amplía un año más el ámbito temporal de aplicación de estas deducciones, hasta el 31 de diciembre del 2025.

- Una primera deducción por obras que contribuyan a la eficiencia energética de una vivienda, de hasta un 20% de las cantidades satisfechas por obras realizadas, con una base máxima de deducción de 5.000 € anuales, siempre que las obras contribuyan a una reducción de al menos un 7% en la demanda de calefacción o refrigeración.
- Una segunda deducción por obras que contribuyan a la eficiencia energética de una vivienda, de hasta un 40% de las cantidades satisfechas por obras realizadas, con una base máxima de deducción de 7.500 € anuales, siempre que las obras contribuyan a una reducción de al menos un 30% del consumo de energía primaria no renovable.
- Una tercera deducción, por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda, se amplía por obras realizadas hasta el 31 de diciembre del 2025, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, de un 30%.

CIRCULAR FISCAL

1.3 Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga

Se prorroga hasta el 31 de diciembre del 2025 esta deducción que se practicará en el periodo impositivo en que el vehículo sea matriculado o se instale el punto de recarga.

1.4 Otras medidas no incluidas en el RDL, que entran en vigor en el 2025

- Se prorrogan para el ejercicio 2025 los límites cuantitativos que limitan el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva:
 - Límite máximo de rendimientos íntegros de 250.000 €
 - Límite máximo de rendimientos con obligación de emitir factura 125.000€
 - Límite máximo de volumen de compras y servicios 250.000 €
- Plazos de renuncia y revocación estimación objetiva. Se amplía el plazo hasta el 31 de enero del 2025.

2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con efectos 1 de enero del 2025, se adaptan las siguientes medidas:

2.1 Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía renovable

Se prorroga la libertad de amortización para aquellas inversiones que utilicen energía de fuentes renovables, siendo aplicable la libertad de amortización, en los periodos impositivos:

- Que se inicien o concluyan en 2025, cuando la entrada en funcionamiento se produzca en el 2025.
- La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 €.
- Deberá cumplirse la condición siguiente: durante los 24 meses siguientes a la fecha de entrada en funcionamiento de los bienes, la plantilla total media de la entidad se mantenga respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1 Régimen simplificado y REAGP

Se prorrogan para el ejercicio 2025 los límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, a semejanza de la prórroga en IRPF.

CIRCULAR FISCAL

El plazo para la renuncia expresa al método de estimación objetiva se amplía hasta el 31 de enero de 2025.

4. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Con efectos desde el día 1 de enero del 2025 se actualiza la tabla de los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo.

Período de generación	Coeficiente 2024	Coeficiente 2025
Inferior a 1 año	0,15	0,16
1 año	0,15	0,15
2 años	0,14	0,15
3 años	0,14	0,15
4 años	0,16	0,16
5 años	0,18	0,18
6 años	0,19	0,20
7 años	0,20	0,22
8 años	0,19	0,23
9 años	0,15	0,21
10 años	0,12	0,16
11 años	0,10	0,13
12 años	0,09	0,11
13 años	0,09	0,10
14 años	0,09	0,10
15 años	0,09	0,10
16 años	0,10	0,10
17 años	0,13	0,12
18 años	0,17	0,16
19 años	0,23	0,22
Igual o superior a 20 años	0,40	0,35

CIRCULAR FISCAL

5. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Con efectos 1 de enero del 2025, se incluye a los artistas de Arte Sacro en el Grupo 861, de las tarifas profesionales del IAE.

RDL 10/2024 DE 23 DE DICIEMBRE, PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO DURANTE EL AÑO 2025

Se establece este impuesto con carácter temporal para el ejercicio 2025.

Serán contribuyentes, como en el antiguo gravamen derogado a 31 de diciembre del 2024, las personas o entidades que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos.

Quedarán exentos los operadores con una cifra de negocios (INCN), que en el 2019 fuera inferior a 1.000 millones de euros.

El importe de la prestación será el 1,2% del INCN del ejercicio 2024.

La obligación de pago nace el 1 de enero del 2025 y deberá ingresarse en los 20 días naturales siguientes del mes de septiembre de dicho año, descontándose del importe a ingresar el pago anticipado realizado.

Se establece un pago anticipado que se deberá ingresar en los 20 primeros días naturales del mes de junio del 2025, en concepto de pago anticipado, el 50% de la prestación.

DL 10/2024 DE 26 DE 26 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO

Se adaptan las tarifas del Impuesto sobre Patrimonio en Catalunya, añadiéndose un nuevo tramo para patrimonios con un importe superior a 20 millones de euros, dicho tramo será aplicable mientras se mantenga vigente el impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas.

La finalidad de este nuevo tramo es que la cuota devengada por el impuesto de solidaridad de grandes fortunas permanezca en Cataluña.

Las tarifas del Impuesto sobre Patrimonio en Cataluña quedarán de la forma siguiente:

Base liquidable hasta (euros)	Cuota (euros)	Resto de base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	167.129,45	0,210
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	9.304.003,94	2,750
20.000.000,00	448.713,93	en adelante	3,480

Este documento es un resumen comentado de novedades legislativas publicadas preparado por nuestros profesionales. No constituye una opinión profesional y, por tanto, declinamos cualquier responsabilidad sobre decisiones que puedan adoptarse basadas exclusivamente en su contenido, siendo, en todo caso, necesario complementarlo con asesoramiento específico referido a cada caso.

Autor de la circular:
DEPARTAMENTO FISCAL
www.brosa.es

La información que le remitimos a través de nuestras circulares y las sucesivas que se envíen por correo electrónico u otras formas de comunicación telemática tiene siempre interés empresarial, sin que suponga ninguna comunicación comercial, publicidad ni ofrecimiento de servicios profesionales por parte de BROSA.

En cumplimiento de la normativa vigente sobre protección de datos, le informamos que hemos incorporado sus datos en nuestros ficheros (dotados de las necesarias medidas de seguridad) exclusivamente para la remisión de informaciones profesionales que creemos pueden ser de su interés. Si no desea recibir más información o bien quiere ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición de sus datos, puede hacerlo en la siguiente dirección:

BROSA Abogados y Economistas, S.L.P. CIF: B60145752
Barcelona Tel 93 2404151 info@brosa.es

Calle Aribau, 191, 4º, 1ª (+34) 93 240 41 51 Fax (+34) 93 414 07 29 -08021 Barcelona-
Calle O'Donnell 30, 3º A Tel. (+34) 91 593 42 44 Fax (+34) 91 593 04 55 -28009 Madrid-
Gran Vía, 42 Pral. Iz. Tel. 94 435 53 806 Fax 94 435 53 81 48008 Bilbao-
Firma asociada en Portugal: José Franco Caiado & Asociados, Rua Da Emenda 69 -1200-169 Lisboa-