

PRINCIPALES NOVEDADES FISCALES PARA 2025

CAMBIOS EN IMPUESTOS Y NUEVOS TRIBUTOS

Como ya viene siendo costumbre, cada final de año lleva consigo relevantes modificaciones tributarias, y este año no iba a ser menos!.

Con la llegada de 2025, el sistema fiscal español se prepara para someterse a reformas significativas que afectan tanto a empresas como a contribuyentes personas físicas.

A este tenor, el pasado 19 de diciembre de 2024, se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE), *la Orden HAC/1433/2024 de 11 de diciembre* que establece, en términos generales, las siguientes modificaciones en el **Impuesto Especial sobre la Electricidad** y en el **Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica**:

- Modelo 560 (*Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación*): Se modifica este modelo para que permita informar adicionalmente de los hechos imponibles que se benefician de determinadas exenciones. Además, se establecen plazos diferenciados para el cumplimiento de obligaciones de información para los contribuyentes del impuesto que realicen exclusivamente consumos exentos por el impuesto.
- Modelo 591 (*Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes*). Se introduce un desglose por trimestres de las cantidades satisfechas por los perceptores de energía a los contribuyentes del impuesto, en lugar de consignar este dato por el importe anual.

Debe mencionarse que las modificaciones anteriormente expuestas se aplicarán a las **empresas suministradoras de electricidad** y en lo que se refiere a las autoliquidaciones de los referidos impuestos que deban presentarse a **partir del 1 de enero de 2025**.

Seguidamente, el 21 de diciembre de 2024 se publicó en el BOE la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario y dos nuevas figuras impositivas:

- El Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.
- El Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.
- El Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

Asimismo, la nueva ley determina una serie de cambios fiscales en distintos impuestos. En concreto, ajustes en el Impuesto sobre Sociedades, un incremento en la tributación de las rentas de capital en el IRPF, así como cambios en el IVA.

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

La nueva ley incorpora a nuestro ordenamiento el Impuesto Complementario (IC), por trasposición de la *Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo*, aplicable a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud con un importe neto de la cifra de negocios (INCN) consolidado de al menos 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores.

Este umbral es coherente con otros acuerdos fiscales internacionales y con la exigencia para la presentación de la información país por país introducida en 2015, todo ello con el objetivo de que se alcance, en todos los casos, un **umbral mínimo de tributación del 15%**.

El cálculo del impuesto se realiza jurisdicción por jurisdicción, considerando las cifras agregadas de las entidades constitutivas del grupo que radiquen en la jurisdicción objeto de análisis. Las magnitudes contables utilizadas deben ser las elaboradas de conformidad con la norma de contabilidad financiera empleada en la preparación de los estados financieros consolidadas de la matriz última.

La ley tendrá efectos, principalmente, para los períodos impositivos que se **inicien a partir del 31 de diciembre de 2023**. No obstante, existen determinadas reglas de aplicación para algunas entidades y supuestos concretos.

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

La primera de las figuras tributarias introducidas por la nueva ley se refiere a una nueva **figura impositiva creada en específico para los Bancos** que pretende gravar el margen positivo de intereses y comisiones en entidades de crédito y sucursales en España, con tipos progresivos del 1% al 7%.

Es preciso señalar, que este nuevo impuesto no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades, aplicándose desde el 2024 (será aplicable en los tres primeros períodos impositivos consecutivos que se inicien **desde el 1 de enero de 2024**).

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

En segundo lugar, y **desde el 1 de enero de 2025**, se introduce un nuevo impuesto que afectará a líquidos de cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos similares. Se fijan tarifas variables del impuesto que oscilan entre 0,10 y 0,20€ por miligramo o gramo, en función de la clase de producto y su concentración de nicotina.

Además, es preciso mencionar que se establece la obligación de llevar a cabo un inventario de los productos gravados con el nuevo impuesto sobre líquidos para cigarrillos electrónicos. La falta de presentación o la presentación incorrecta, por parte de las empresas distribuidoras al consumidor final, conlleva sanciones de 500 euros.

IV. CAMBIOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En materia de Impuesto sobre sociedades se establecen las siguientes novedades significativas:

- Reintroducción de límites para grandes empresas: Se vuelven a introducir los límites en la compensación de bases imponibles negativas, revocados anteriormente por el Tribunal Constitucional, estableciendo de nuevo, los límites del 50% para empresas con ingresos entre 20 y 60 millones de euros de INCN, y del 25% para aquellas que superen los 60 millones de euros de INCN.
- Reversión de deterioros de valores y compensación de bases imponibles negativas: Se introduce la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con **anterioridad a 1 de enero de 2013**, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

En estos términos, para recuperar los deterioros fiscales de valores deducibles anteriores a 2013, las empresas deberán revertir estos importes en partes iguales a partir de 2024. También se reactiva el límite en la compensación de deducciones por doble imposición, aplicándose únicamente a empresas con ingresos superiores a 20 millones de euros.

- Reducción de tipos para microempresas y empresas de reducida dimensión (ERD): **Con efectos desde el 2025**, se establece un tipo reducido para las microempresas, en concreto, el gravamen del 17% para las primeras ganancias (hasta 50.000 euros) y del 20% para el resto. Asimismo, las Entidades de reducida dimensión verán su tipo reducido progresivamente hasta un 20% en los próximos años.

- Novedades en la Reserva de capitalización: Para los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2025, se reajusta la reducción en la base imponible según el **incremento de plantilla de la empresa**, específicamente, en los siguientes porcentajes:
 - **20%** del importe del incremento de los fondos propios, sin tener en cuenta la plantilla de la empresa.
 - **23%** si la plantilla media en el período impositivo se haya incrementado, respecto de la plantilla del período impositivo anterior en un mínimo de un 2% sin superar un 5%.
 - **26,5%** si el incremento de la plantilla media del período impositivo anterior se encuentre entre un 5 y un 10%.
 - **30%** si el incremento de plantilla es superior a un 10%.

Asimismo, el importe de la reducción no puede superar el 20% de la base imponible o del 25%, en el caso de que el INCN sea inferior a 1.000.000€. En caso de insuficiencia base imponible las cantidades pendientes se podrán aplicar en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y siguientes.

- Bonificación por contrataciones en entidades deportivas no profesionales sin ánimo de lucro.

V. INCREMENTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL CAPITAL EN EL IRPF Y OTRAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS EN IRPF.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se introduce un incremento en el último tramo de la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro. En concreto, **asciende el tipo marginal máximo en un 2% pasando del 28 al 30%**. Este incremento de la tarifa aplica para la parte de base liquidable del ahorro **que excede de 300.000€**.

En estos términos, quedarán afectados **todos los rendimientos del capital mobiliario** que pertenecen a la base imponible del ahorro, entre los que destacan dividendos, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, rendimientos procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de seguro de vida o invalidez, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

- En el IRPF adicionalmente se aprueban Deducciones por obras de mejora de eficiencia energética.
- Donaciones a trabajadores afectados por la DANA por parte de las empresas. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las cantidades satisfechas con carácter extraordinario por los empleadores a sus empleados y/o familiares que

vayan destinadas a sufragar los daños personales y daños materiales en vivienda, enseres y vehículos que hayan sufrido los empleados y/o sus familiares con ocasión de la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) acaecida en 2024.

VI. CAMBIOS EN EL IVA

En materia de imposición indirecta, se establecen, entre otras, las siguientes modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Periodo de liquidación: Se establece la **liquidación de carácter mensual** para los titulares de los depósitos fiscales de **gasolinas, gasóleos o biocarburantes** incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, así como los empresarios o profesionales que extraigan esos productos de los depósitos fiscales.
- Responsables solidarios del pago de la deuda tributaria: La nueva ley introduce que se declaren **responsables solidarios** respecto de la deuda derivada de la entrega sujeta y no exenta subsiguiente a los titulares de los depósitos fiscales que hubieran autorizado indebidamente la extracción o la salida o abandono de los bienes del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

VII. OTRAS NOVEDADES EN MATERIA TRIBUTARIA

Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente, se establecen las siguientes novedades y modificaciones directas e indirectas que atañen al ordenamiento jurídico fiscal:

- Plazo de actuaciones inspectoras en el Impuesto Complementario para multinacionales: La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) se modifica para **ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras** para comprobar o investigar el Impuesto Complementario, en aras garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales, que será de **27 meses** (18 meses el plazo general). Es preciso mencionar que este plazo también se aplica entre otros supuestos, a las comprobaciones de los grupos de consolidación fiscal o del régimen especial de grupo de entidades.
- Solución pública de facturación electrónica: Con ocasión de la precedente ley, se introduce una disposición que obliga a las plataformas privadas de facturación electrónica a remitir copias de cada factura emitida a una solución pública, permitiendo a la Administración mayor control sobre el cumplimiento tributario, todo ello, con el fin de avanzar hacia la digitalización.