



Medidas fiscales de fin de año: Pilar 2 en España, nuevos impuestos y otras novedades fiscales relevantes

Tax Alert



Enero 2025

kpmgabogados.es
kpmg.es

Medidas fiscales de fin de año: Pilar 2 en España, nuevos impuestos y otras novedades fiscales relevantes

A finales de 2024 se publicaron en el Boletín Oficial del Estado diversas normas con gran impacto en el ámbito fiscal:

- El 21 de diciembre de 2024 se publicó 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.
- Unos días después, el 24 de diciembre se publicaron diversos Reales Decretos-Leyes que requerirán ser convalidados: el RD-ley 9/2024 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 -algunas de ellas modificando las publicadas unos días antes con la Ley 7/2024; el RD-ley 10/2024, para el establecimiento de un gravamen temporal energético durante el año 2025 y el RD-ley 11/2024, para la mejora de la compatibilidad de la pensión de jubilación con el trabajo.

La Ley 7/2024 inició su tramitación en las Cortes Generales con el propósito principal de aprobar en España el **Impuesto Complementario**, en línea con los compromisos adquiridos por España en el marco del Pilar 2 de la OCDE. Sin embargo, durante su andadura legislativa, ha incorporado una serie de medidas fiscales adicionales que han ampliado significativamente su alcance, introduciendo importantes novedades que afectan a diversos ámbitos del sistema tributario.

Entre estas medidas destacan:

- Medidas en el **Impuesto sobre Sociedades (IS)** para recuperar ciertas limitaciones del Real Decreto-ley 3/2016 que fueron declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional (Sentencia de 18 de enero de 2024) o extender dos ejercicios más (2024 y 2025) la limitación del 50% en la aplicación de bases negativas individuales por entidades que integran un grupo fiscal. También modificaciones en la reserva de capitalización y una reducción escalonada de los tipos de

gravamen para entidades con un INCN inferior a 1 millón de euros y para empresas de reducida dimensión.

- Una subida en el tipo impositivo aplicable a la base del ahorro en el **IRPF**.
- La aprobación de un nuevo **Impuesto para entidades financieras**.
- El establecimiento de un nuevo **Impuesto para gravar los líquidos utilizados en cigarrillos electrónicos**, y un incremento en la fiscalidad de las labores del tabaco.
- Otras de **carácter más específico** como son los cambios introducidos para combatir el fraude en el IVA en el sector de los hidrocarburos, la aplicación del tipo reducido del 4% en el IVA a la leche fermentada, y una exención en el IRPF y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las donaciones destinadas a los afectados por la DANA.

La Ley 7/2024 entró en vigor el 22 de diciembre (día siguiente al de su publicación en el BOE) y tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023. Sin perjuicio de lo anterior, es importante revisar en cada caso cuando se prevé que entre en vigor la medida incorporada, ya que algunas surtirán efectos en 2024 – para ejercicios que no hubieran finalizado a la fecha de su publicación en el BOE-, otras a partir de 2025 y en algunos casos los efectos se han producido desde el día siguiente a la publicación en el BOE (o de forma específica a partir del 31 de diciembre de 2023 en caso de Pilar II).

Días después de la aprobación de la Ley 7/2024, el Gobierno incorporó, vía Reales Decretos-Leyes 9/2024, 10/2024 y 11/2024, nuevas medidas fiscales y de otra índole; algunas de ellas modificando las que previamente había introducido la Ley 7/2024.

Comentamos a continuación las novedades tributarias más relevantes de la Ley 7/2024 y los Reales Decretos-Leyes 9/2024 y 10/2024.

IMPUESTO COMPLEMENTARIO (Pilar 2 o tributación mínima global)

La norma aprobada introduce en España el nuevo Impuesto complementario (IC) con el objetivo de asegurar una imposición efectiva mínima global del 15% para los **grandes grupos con ingresos consolidados superiores a 750 millones** de euros donde quiera que operen.

Este impuesto tiene su origen en el Pilar Dos de la OCDE y es de obligado cumplimiento en la Unión Europea (UE) al haberse concretado en la Directiva 2022/2523, siendo aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023.

El IC se configura como un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que se aplica en todo el territorio español. Está estructurado en tres modalidades interconectadas: el impuesto complementario nacional, el impuesto primario y el impuesto secundario. Estas modalidades responden a dos reglas fundamentales: una regla de inclusión de rentas -en el caso de las dos primeras modalidades- y una regla de beneficios insuficientemente gravados -en el caso de la tercera modalidad-.

Con el nuevo Impuesto se pretende asegurar una tributación mínima efectiva del 15%, lo que es especialmente relevante en jurisdicciones con niveles impositivos muy reducidos. La **base imponible** del IC se calcula partiendo del resultado contable ajustado de las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de

gran magnitud. Estos ajustes incluyen, entre otros, dividendos procedentes de ciertas participaciones, rentas derivadas de la transmisión de participaciones y gastos por multas superiores a 50.000 euros. Además, se aplican reglas específicas para ajustar transacciones intragrupo y determinar los beneficios vinculados a la sustancia económica de las entidades, como los costos asociados al personal y los activos materiales.

Asimismo, existen **mecanismos para exonerar** a ciertas entidades de la obligación del impuesto en determinadas circunstancias. Es el caso de los denominados *puertos seguros* que permiten que, en jurisdicciones donde el nivel de tributación cumpla con los estándares mínimos internacionales, las entidades constitutivas no queden sujetas al impuesto complementario primario. Asimismo, la presentación de una declaración de información país por país admisible puede eximir a los contribuyentes de la obligación de liquidar el impuesto en ciertos ejercicios fiscales.

El impuesto incluye **mecanismos para evitar la doble imposición** y garantizar la distribución adecuada de la carga fiscal entre las entidades constitutivas, incluyendo reglas específicas para atribuir la cuota tributaria correspondiente en casos de consolidación fiscal. También establece un marco para la gestión del impuesto, que incluye plazos de autoliquidación, exclusiones *de minimis* para pequeñas jurisdicciones y regímenes especiales adaptados a situaciones específicas, como reestructuraciones o negocios conjuntos.

Estas disposiciones se complementan con **reglas específicas** para la determinación del contribuyente, la distribución de la deuda tributaria entre las entidades constitutivas del grupo, y la gestión del impuesto, incluyendo obligaciones de información detallada y la posibilidad de identificar una entidad designada para su presentación en nombre del grupo. Además, se establecen regímenes especiales y exclusiones para entidades con características particulares, como organizaciones sin ánimo de lucro y fondos de inversión.

En paralelo, la norma modifica otras disposiciones normativas para adecuarlas a la nueva realidad del impuesto. En concreto:

- En caso de comprobación del Impuesto, se establece con carácter general que el obligado tributario afectado será el “sustituto” del contribuyente.
- Modifica la LGT para que las actuaciones inspectoras de este tributo puedan extenderse hasta los 27 meses.

4 Medidas fiscales de fin de año: Pilar 2 en España, nuevos impuestos y otras novedades fiscales relevantes.

- Modifica el Plan General de Contabilidad y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, respecto de la contabilización del impuesto mínimo y la información que del mismo se ha de incluir en las Cuentas anuales.

El desarrollo reglamentario del impuesto está actualmente en proceso de información pública.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

En el ámbito del IS se han incluido las siguientes modificaciones:

1 Gastos no deducibles.

Para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024 se modifica la letra b) del artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para introducir que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto Complementario.

Tampoco tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

2. Recuperación de las medidas que fueron expulsadas del ordenamiento por la inconstitucionalidad declarada por la STC 11/2024.

Se modifica la LIS para recuperar medidas tributarias que fueron declaradas nulas por la STC 11/2024. En concreto, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del **1 de enero de 2024** y que no hayan concluido a la entrada de vigor de esta Ley, se vuelven a incorporar las siguientes:

- **Recuperación de los límites en la compensación de bases impositivas negativas (BINs)**

Se reintroducen los límites a la compensación de BINs que recogía la disposición adicional decimoquinta en la LIS. Se recuperan con ello las restricciones a la compensación de BINs para grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios (INCN) de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inició el período impositivo. Estas entidades tendrán los siguientes límites en la compensación de BINs:

- ✓ **Límite del 50%**, cuando en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el periodo impositivo el importe neto de la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 20

millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.

- ✓ **Límite del 25%**, cuando en los referidos 12 meses la cifra de negocios de la entidad sea al menos de 60 millones de euros.
- ✓ **Para el resto de entidades** no se introducen modificaciones, quedando para ellas el límite del **70%**.

- **Límite a la aplicación de deducciones por doble imposición nacional e internacional.**

Las entidades con un INCN de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo vuelven a tener el límite del 50% de la cuota íntegra del ejercicio para la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y nacional - reguladas en los arts. 31. 32, 100.10 y disposición transitoria vigésima tercera, todos ellos de LIS-. Esta medida se incluye de nuevo en la disposición adicional decimoquinta de la LIS.

- **Reversión de deterioros de valor de participaciones anteriores a 2013 -nuevo apartado 3 en la disposición transitoria decimosexta de la LIS-**

El **RD-ley 3/2016** introdujo, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, un régimen de reversión con arreglo al cual el deterioro fiscalmente deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013, pendiente de revertir a 31 de diciembre de 2015, debía integrarse, al menos, por quintas partes, en la base imponible del primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2016 y en los periodos inmediatos y sucesivos.

Ahora, la Ley 7/2024 introduce un nuevo apartado 3 en la disposición transitoria decimosexta de la LIS para exigir la reversión de todos aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 y que se encuentren pendientes de revertir al término del último período impositivo previo a la entrada en vigor de la presente Ley. Esta medida afecta a todos los contribuyentes con independencia de su INCN.

Esta reversión debe realizarse en los tres primeros ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

Además, se establece que la renta correspondiente a la reversión automática podrá compensarse con BINs generadas en ejercicios previos a 2021, sin que resulten de aplicación los límites del 25% y 50%

comentados previamente (sí resultaría de aplicación el límite del 70%).

- Se extiende a 2024 y 2025 la limitación en el aprovechamiento de las pérdidas de entidades que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal.

Se ha extendido a los ejercicios 2024 y 2025 la limitación a la integración de bases imponibles negativas que se generen en el propio ejercicio en régimen de consolidación fiscal. Esta medida se recogía, de forma extraordinaria para 2023, en la disposición adicional decimonovena de la LIS.

La medida extraordinaria introducida inicialmente para el ejercicio 2023

Esta medida limitó para los ejercicios iniciados en el año 2023 la aplicación de bases imponibles negativas que genere una entidad del grupo durante el ejercicio, de forma que solo se habría tomado en consideración el 50% de dicho importe.

La base imponible del grupo del ejercicio 2023 se habría calculado mediante la agregación de las bases imponibles individuales de las entidades que los conforman, pero en su cómputo: (i) las bases individuales positivas se han integrado al 100%, mientras que (ii) las bases individuales negativas se han computado únicamente al 50%.

El importe de BINs no compensadas en 2023 se integrará en la base imponible del grupo por partes iguales, en décimas partes, en los 10 siguientes periodos impositivos, incluso en el caso de que la entidad que hubiera generado dichas BINs quedase excluida del grupo fiscal.

Asimismo, y como excepción a esa integración por décimas partes, si se produce la extinción o pérdida del grupo fiscal el importe de las BINs que se encuentre pendiente de compensar se integrará en la base imponible del grupo en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en consolidación.

Qué regula la Ley 7/2024

La Ley 7/2024 prorroga esta medida para los periodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025 (salvo para fundaciones sometidas al régimen general). Los ajustes que se hagan en aplicación de la misma revertirán por partes iguales en cada uno de los diez ejercicios siguientes. En concreto:

- Respecto de las cantidades no compensadas en 2023, se integrarán en la base imponible

del grupo fiscal por partes iguales en los diez primeros ejercicios sucesivos iniciados a partir de 2024.

- Respecto de las cantidades no compensadas en 2024, deberán integrarse en la base imponible del grupo fiscal, por partes iguales en los diez periodos impositivos sucesivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025.
- Respecto de las cantidades no compensadas en 2025, se integrarán en la base imponible del grupo fiscal por partes iguales en los diez primeros ejercicios sucesivos iniciados a partir del 1 de enero de 2026.

3. Reserva de capitalización.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se mejora el tratamiento de la reserva de capitalización que permite reducir la base imponible en un porcentaje del incremento de los fondos propios siempre que se cumplan determinados requisitos. En concreto, el porcentaje del incentivo se incrementa del 15% al 20% -o a un porcentaje superior que puede llegar a ser hasta máximo del 30% condicionado a un incremento de empleo-.

Asimismo, se aprueba un incremento del límite máximo de reducción por reserva de capitalización sobre la base imponible positiva previa, pasando del 10% al 20% (y 25%, tratándose de microempresas).

% a partir de 1 de enero de 2025	Incremento de la plantilla media respecto de la plantilla media del periodo impositivo anterior	Requisito adicional
20%	N/A	N/A
23%	Incremento de la plantilla media entre el 2% y el 5%	Mantenimiento del incremento de la plantilla durante los 3 años siguientes al cierre del periodo.
26,5%	Incremento de la plantilla media entre el 5% y el 10%	
30%	Incremento de la plantilla media superior al 10%	

Procede recordar que se trata de la segunda modificación de la reserva de capitalización a lo largo del ejercicio 2024. La primera se llevó a cabo mediante el RD-ley 4/2024, surtiendo efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. El RD-ley 4/2024 elevó del 10% al 15% el porcentaje de reducción y redujo de 5 a 3 años el plazo requerido para el mantenimiento del incremento de fondos propios de la entidad, salvo en caso de pérdidas contables, y el requisito de indisponibilidad de la reserva de capitalización.

4. Libertad de amortización para inversiones que utilicen energía de fuentes renovables.

El RD-ley 9/2024 prorroga con efectos 1 de enero de 2025 el incentivo de libertad de amortización para inversiones efectuadas en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica e instalaciones para uso térmico de consumo propio, que utilicen energía procedente de fuentes renovables y sustituyan instalaciones que consuman energías procedentes de fuentes no renovables fósiles. La entrada en funcionamiento de las referidas inversiones podrá producirse en 2025.

5. Tipo de gravamen reducido para microempresas y empresas de reducida dimensión.

La Ley introduce, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025 nuevos tipos de gravamen reducidos en el IS para aquellos contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos:

- Tener un importe neto de la cifra de negocios (“INCEN”) del período impositivo anterior inferior a 1 millón de euros. A estos efectos se deberán tener en cuenta las reglas previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la Ley del IS, es decir, se elevará al año el INCEN si la actividad se ha iniciado durante el período impositivo o el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año y se tendrá en consideración el INCEN del conjunto de entidades que formen parte de un grupo del art. 42 C.Co.
- Tratarse de una empresa de reducida dimensión en los términos previstos en el artículo 101 LIS.

Por otra parte, establece cómo determinar la parte de la base imponible de una entidad que tribute al tipo reducido cuando el período impositivo sea inferior a un año.

La reducción de los tipos de gravamen reducidos se establece de forma escalonada a lo largo de varios períodos impositivos, según se muestra en el siguiente cuadro:

Ejercicio	Microempresa	Entidades de reducida dimensión
2025	Base imponible entre 0 y 50.000€: 21% Base imponible restante: 22%	24%
2026	Base imponible entre 0 y 50.000€: 19% Base imponible restante: 21%	23%
2027	Base imponible entre 0 y 50.000€: 17% Base imponible restante: 20%	22%
2028	Base imponible entre 0 y 50.000€: 17% Base imponible restante: 20%	21%
En adelante	Base imponible entre 0 y 50.000€: 17% Base imponible restante: 20%	20%

También se ha modificado el tipo de gravamen en el IS de las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas a partir del período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2025.

Estas entidades tributarán al tipo de gravamen resultante de minorar en 3 puntos porcentuales los tipos de gravamen previstos con carácter general en el primer apartado del art. 29 LIS, sin que el tipo resultante pueda superar el 20%. Ahora bien, los resultados extracooperativos tributarán a los tipos generales de gravamen, que son los previstos en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS.

Por otra parte, para las cooperativas de crédito y cajas rurales los tipos de gravamen serán los previstos con carácter general en el artículo 29.1 de la Ley del IS, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos que seguirán tributando al tipo del 30%.

Debemos recordar que la LIS regula otros tipos impositivos reducidos como el del 15% aplicable por parte de las entidades de nueva creación en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y para el siguiente o el del 15% para las empresas emergentes.

En concordancia, se modifica la cuota líquida mínima del art. 30 bis, con el fin de adaptarla a los nuevos tipos impositivos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

1 Incremento de los tipos marginales en la base imponible del ahorro del IRPF.

Entre las medidas que incorpora la Ley 7/2024, con efectos desde 1 de enero de 2025, se prevé un incremento del tipo impositivo para las rentas superiores a 300.000 euros que se integran en la base del ahorro (aplicable a intereses, dividendos, seguros de ahorro y plusvalías). Así, se aprueba un aumento de dos puntos porcentuales (esto es, del 28% al 30%) en el tipo impositivo aplicable a estas rentas superiores a 300.000 euros, tal como se detalla a continuación:

Escala de gravamen 2024:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable actual
Hasta euros	Euros	Hasta euros	
0	0	6.000	19%
6.000,00	1.140	44.000	21%
50.000,00	10.380	150.000	23%
200.000,00	44.880	100.000	27%
300.000,00	71.880	En adelante	28%

Escala de gravamen aplicable en 2025 y siguientes:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable actual
Hasta euros	Euros	Hasta euros	
0	0	6.000	19%
6.000,00	1.140	44.000	21%
50.000,00	10.380	150.000	23%
200.000,00	44.880	100.000	27%
300.000,00	71.880	En adelante	30%

En este mismo sentido se modifica la escala de gravamen aplicable a las rentas del ahorro incluida en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados).

2 Se elevan las cuantías de rendimientos íntegros del trabajo que suponen la obligación de presentar declaración por IRPF.

A través del RD-ley 9/2024 con efectos para 2025 se eleva a 2.500 euros la cuantía de los rendimientos íntegros del trabajo procedentes del segundo y restantes pagadores, de manera que opere en estos casos el límite de 22.000 euros de rendimientos del trabajo para estar obligado a la declaración por este impuesto.

3 Prórroga en la aplicación de ciertas deducciones.

Deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas.

Se amplía un año más -hasta el 31 de diciembre de 2025- la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética en viviendas, originalmente aprobada con vigencia temporal mediante el Real Decreto-ley 19/2021.

El ámbito de aplicación temporal de esta deducción fue ampliado posteriormente por el RD-ley 18/2022 y por el RD-ley 8/2023 que comentamos en nuestro Tax Alert- [Medidas fiscales incluidas en el Real Decreto-ley 8/2023 y otras aprobadas a finales de 2023](#)).

El RD-ley 9/2024 amplía ahora un año más el ámbito de aplicación temporal de esta deducción. El resto de los plazos previstos en la regulación de estas deducciones (esto es, el plazo para que las viviendas se alquilen efectivamente tras la realización de las obras o el plazo para la emisión del correspondiente certificado de eficiencia energética) se amplían igualmente un año con respecto de los distintos plazos inicialmente previstos.

Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

También se amplía el plazo para aplicar dos incentivos que se introdujeron en el IRPF para fomentar la adquisición de vehículos eléctricos por particulares.

En concreto se extienden hasta el 31 de diciembre del 2025 los siguientes beneficios:

- Deducción por adquisición de vehículos eléctricos nuevos enchufables.
- Deducción por la instalación de puntos de recarga.

4 Exención de las donaciones DANA

Se declaran exentas las donaciones que las empresas realicen a sus trabajadores tanto en IRPF como en ISD. Esta exención ampara, 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 DANA acaecida en 2024.

A los efectos de esta exención:

- Se considerará extraordinario aquellas cantidades que sean satisfechas por los empleadores a sus empleados para sufragar los daños ocasionados por la DANA y que sean adicionales al salario percibido por estos últimos.
- Se deberá acreditar la condición de afectado por la DANA y el importe de los daños.
- La exención quedará limitada cantidades abonadas entre el 29 de octubre de 2024 y **el 31 de diciembre de 2024**, y hasta el límite de los daños certificados.

Las cantidades percibidas por los trabajadores se integrarán en la base imponible en la parte en que exceda del importe de los daños certificados por la empresa aseguradora.

5 Otras medidas en el ámbito de la tributación personal.

- Se modifica el cauce para la tramitación de devoluciones derivadas de aportaciones a mutualidades.
- Con efectos desde el 1 de enero de 2025 se prevén reducciones en el IRPF, tanto en rentas del trabajo como rendimientos de actividades económicas, **respecto de los rendimientos de actividades artísticas** obtenidos de manera especial.
- Se incluye una Disposición adicional que atañe a deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en el IRPF que sean aprobadas por las Instituciones competentes del País Vasco (D.A.1ª).
- El porcentaje de imputación de rentas por la tenencia de bienes inmuebles, cuando los valores catastrales de los inmuebles hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, se mantiene en el 1,1% (en lugar del 2%), siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.
- Se prorrogan los límites de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo. En relación con lo anterior, se recoge un nuevo plazo para optar por régimen de estimación objetiva en IRPF y régimen simplificado en IVA.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La Ley 7/2024 y el RD-ley 9/2024 han aprobado modificaciones en el ámbito del IVA.

1 Medidas en el IVA del sector de hidrocarburos.

Se han regulado diversas medidas para combatir el fraude fiscal en el ámbito del IVA relacionado con la salida de hidrocarburos de los depósitos fiscales.

Las disposiciones introducidas por la Ley 7/2024 incluyen modificaciones a la Ley del IVA para garantizar el ingreso del impuesto, entre las cuales se encuentra un sistema de autorización para la extracción de productos del depósito fiscal, la exigencia de garantías para ciertos operadores y la responsabilidad solidaria de los titulares de los depósitos fiscales. Se recogen también nuevos requisitos respecto de la posesión y distribución de hidrocarburos.

Con el RD-ley 9/2024 se ha rebajado a 550 millones el volumen de extracciones necesario para atribuir la calificación de operador confiable, en una búsqueda de compaginar el control de estas operaciones con una menor carga administrativa sobre los operadores afectados.

2 Reducción del tipo impositivo de determinados productos.

La Ley 7/2024 modifica el tipo aplicable a la leche fermentada (i.e. yogures) para incluirlo dentro del grupo de los alimentos esenciales a los que resulta de aplicación el tipo del IVA reducido del 4%. Procede recordar, no obstante, que hasta el 31 de diciembre de 2024 aplican tipos específicos para determinados alimentos.

3 Otras medidas

- Se acuerda desarrollar una solución pública para la obligación de facturación electrónica.
- Aunque no es una medida que se introduzca para entrar en vigor con la Ley 7/2024, en su Disp. Final 17ª recoge que se impulsará la modificación de la Directiva armonizada del IVA en el ámbito de la UE para que los arrendamientos de vivienda de corta duración en zonas saturadas queden sujetos al IVA, implicando a plataformas digitales. La transposición de la Directiva se realizará, en su caso, con carácter de urgencia.
- Se prorrogan para 2025 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca,

previando un nuevo plazo para presentar renunciaciones o revocaciones a este régimen.

- Se recogen cuestiones que afectan al IVA en determinadas subvenciones a las que hace referencia el RD-ley 9/2024.

TRIBUTOS LOCALES

1 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

El Real Decreto-ley 6/2021 reguló un nuevo sistema de determinación de la base imponible del IIVTNU previando dos métodos alternativos para su determinación: (i) un método de cálculo objetivo y (ii) un método alternativo.

Conforme al método de cálculo objetivo, la base imponible resulta de multiplicar el valor catastral del suelo en el año de la transmisión por unos coeficientes en función del número de años de generación del incremento de valor.

El RD-ley 26/2021 estableció una tabla de coeficientes que, según se indicaba, tenían en cuenta la realidad inmobiliaria y sería objeto de actualización anual (la anterior actualización se efectuó mediante el RD-ley 8/2023 y fue objeto de comentario en este [Tax Alert](#)).

El RD-ley 9/2024 actualiza los importes máximos de los coeficientes a aplicar desde el 1 de enero de 2025 según se muestran a continuación comparándolos con los del año 2024.

Periodo 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

2 Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

En el ámbito del IAE con efectos desde el 1 de enero de 2025 se ha llevado a cabo un cambio en las tarifas del Impuesto que afecta a los artistas de arte sacro y similares, para incorporar de forma expresa estas actividades en el grupo 861 de la sección segunda de las Tarifas del impuesto.

NUEVO GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO PARA 2025

Tras la derogación del Gravamen energético por la Ley 7/2024, el RD-ley 10/2024 ha establecido un nuevo Gravamen temporal energético para 2025, del que se extraen, entre otras, las siguientes notas:

- Estarán **obligados al pago** quienes tengan la consideración de operadores principales en los sectores energéticos de acuerdo con la Resolución de 15 de diciembre de 2023, de la CNMC.

No obstante, se regulan exenciones cuando el INCN en 2019 fuese inferior a 1.000 millones de euros o cuando el INCN de 2017, 2018 y 2019 derivado de la actividad que hubiera determinado su consideración como operador principal de un sector energético no exceda del 50% del total del INCN de cada año.

Asimismo, el RD-ley 10/2024 recoge reglas especiales para grupos fiscales y grupos mercantiles.

- El **importe a satisfacer** será el 1,2% del INCN de la actividad que desarrolle en España en 2024, con ciertas particularidades al excluir de esta base determinados impuestos e ingresos y prever especialidades en caso de tributar en grupo fiscal o formar parte de grupos mercantiles.
- La **obligación de pago** del Gravamen nacerá el 1 de enero de 2025 y se deberá satisfacer en los 20 primeros días de septiembre, previéndose un pago anticipado en los 20 primeros días del mes de junio de 2025.
- Se establece un **incentivo para inversiones estratégicas**. El importe a satisfacer del Gravamen se minorará en el importe de la dotación de una reserva indisponible para actividades estratégicas, tal como define el propio RD-ley.
- El importe de la prestación y su pago anticipado no tendrán la consideración de gastos

fiscalmente deducibles en el IS. El importe de la prestación y su pago anticipado no serán objeto de repercusión económica, directa o indirecta.

- Aunque el Gravamen se crea como una prestación patrimonial de carácter público no tributario, el Gobierno revisará esta configuración para su integración en el sistema tributario en el propio 2025. El Gravamen se concertará o conveniará, respectivamente, con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

IMPUESTOS ESPECIALES

En el ámbito de los Impuestos especiales se proponen cambios y una nueva figura impositiva.

1 Nuevo impuesto sobre líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco.

Se crea el “Impuesto especial sobre líquidos para los cigarrillos electrónicos y vaporizadores, bolsas de nicotina y otros productos relacionados con el tabaco”.

Aunque la Ley 7/2024 lo creó con efectos 1 de enero de 2025, posteriormente el RD-ley 9/2024 ha retrasado su entrada en vigor al 1 de abril de 2025.

El impuesto gravará la fabricación, importación e introducción en territorio español -excepto Islas Canarias, y las Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla- de los líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos de nicotina, distintos de los comprendidos en el Impuesto sobre las Labores del tabaco, cuando no tengan la consideración de medicamentos.

La autoliquidación de este impuesto correspondiente a abril, mayo y junio se deberá presentar entre el 1 y el 20 de julio de 2025 -en lugar de entre el 1 y el 20 de abril de 2025 como se había previsto inicialmente-. El devengo del impuesto será mensual.

2 Cambios en el Impuesto sobre las labores de tabaco.

Se recoge un incremento de la tributación del Impuesto especial de labores de tabaco.

3 Cambios en el Impuesto sobre hidrocarburos.

La Ley 7/2024 introduce cambios en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de impuestos especiales relacionados con los “combustibles de diseño” para atajar el fraude en el sector de hidrocarburos.

En concreto, establece que la factura o documento equivalente en el que conste la repercusión del impuesto o el correspondiente documento de circulación no será suficiente para acreditar el pago del Impuesto sobre Hidrocarburos en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Cuando en dichos hidrocarburos se detecte la presencia de otros productos distintos de los marcadores o trazadores debidamente autorizados y de componentes admitidos en las especificaciones técnicas.
- Cuando hayan sido adquiridos a operadores que no figuren en el listado publicado por la Comisión Nacional de Energía conforme a lo dispuesto en el artículo 42.2 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de los hidrocarburos.

NUEVO IMPUESTO SOBRE EL MARGEN DE INTERESES Y COMISIONES DE DETERMINADAS ENTIDADES FINANCIERAS

El nuevo Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones sustituye al gravamen temporal de entidades de crédito vigente en los ejercicios 2023 y 2024.

A diferencia de su predecesor, configurado como una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, este impuesto se establece como un **tributo de naturaleza directa**.

- Su **objeto** es gravar el margen positivo de intereses y comisiones obtenido por entidades de crédito establecidas en España, así como los establecimientos financieros y sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, excluyendo expresamente los ingresos y gastos atribuibles a sucursales en el extranjero.
- El **periodo impositivo** es uno de los principales aspectos que se modifica por el RD-Ley 9/2024. Inicialmente, la Ley 7/2024 establece que el devengo tendrá lugar al día siguiente de la finalización del período impositivo (1 de enero para períodos impositivos que coincidan con el año natural). No obstante, el RD-Ley 9/2024 establece que el Impuesto se devengará el

último día del mes natural siguiente al de la finalización del período impositivo (esto es, el 31 de enero para contribuyentes con un ejercicio económico coincidente con el año natural) y se condiciona el devengo a que se tenga la condición de contribuyente en dicha fecha de devengo.

- El impuesto permite reducir la base imponible en 100 millones de euros, sin que, en ningún caso, la base liquidable pueda ser negativa.
- Para el cálculo de la **cuota íntegra**, se establece una escala de gravamen progresiva que va desde el 1% (para los primeros 750 millones de euros de base liquidable) hasta el 7% (a partir de 5.000 millones de euros de base liquidable).
- También se prevén ciertos mecanismos de ajuste como la posibilidad de minorar la cuota íntegra de este impuesto en un 25% de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente al mismo período.

El RD-Ley 9/2024 incluye un nuevo apartado relativo a la cuota íntegra ajustada en aquellos supuestos en los que los contribuyentes del Impuesto resulten adquirentes en operaciones de modificación estructural con entidades de crédito, establecimientos financieros de crédito o sucursales de entidades de crédito extranjeras

También se establece una **deducción extraordinaria** cuando la rentabilidad sobre el activo total del contribuyente sea inferior al valor de referencia de 0,7 por ciento.

Asimismo, se establece un marco detallado para la gestión y liquidación del impuesto, incluyendo plazos específicos para la autoliquidación y el pago fraccionado:

- La **autoliquidación** deberá efectuarse en los primeros 20 días naturales del octavo mes posterior al del devengo, que coincide con los primeros 20 días del mes de septiembre para aquellas entidades con ejercicio económico coincidente con el año natural.
- El **pago fraccionado**, se efectuará en los 20 primeros días naturales del mes posterior al del devengo del Impuesto (esto es, también coincidiendo con los 20 primeros días de febrero cuando el período impositivo coincida con el año natural), excepto para el pago fraccionado relativo al ejercicio 2024, que se

efectuará en los 20 primeros días naturales del quinto mes posterior al del devengo (también coincidiendo con los 20 primeros días de junio en los supuestos en los que el período impositivo coincide con el año natural).

Otros aspectos relevantes del Impuesto son su no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades / Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda, y su **vigencia**, que se establece sólo para los tres períodos impositivos consecutivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024, esto es, en principio, los años 2024, 2025 y 2026.

OTRAS MEDIDAS

- **Reserva para inversiones en Canarias (RIC).** Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el régimen económico y fiscal de Canarias en lo relativo a la **RIC** (ver D.F.4ª). El cambio amplía el alcance de la Reserva al indicar que las cantidades destinadas a la RIC se podrán materializar también en la rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Viviendas Protegidas de Canarias.
- **Bonificación del 100% de la cuota empresarial de clubes, asociaciones o entidades deportivas no profesionales sin ánimo de lucro.** Se recoge una bonificación del 100% de la cuota empresarial por contingencias comunes de este tipo de entidades, por contrataciones de trabajadores que actúen como entrenadores o monitores dedicados a la formación, preparación o entrenamiento de menores. (ver D.A.2ª)
- El RD-Ley 9/2024 regula el **régimen fiscal aplicable a las finales de la “UEFA Champions League Femenina 2024” y de la “UEFA Europa League 2025”**. Este régimen fiscal incluye medidas especiales que afectarán a la entidad organizadora y equipos participantes y personas jurídicas constituidas por ellos, a las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o equipos participantes, así como al régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías importadas y en materia de devolución de IVA.
- Se modifica la Ley General de la Seguridad Social en lo relativo a las compatibilidades entre las prestaciones económicas por incapacidad permanente y el ejercicio de un trabajo o actividad

por el que se causa alta en un régimen de la seguridad social.

- Se **prorroga la suspensión de las causas de disolución** por la que no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2026.

Asimismo, aquellas sociedades que se hayan visto afectadas por pérdidas derivadas de los efectos de la DANA no incluirán tales pérdidas a los efectos de determinar la causa de disolución por pérdidas prevista en el art. 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2026.

En la memoria que acompañe a las CCAA de los ejercicios 2024 y siguientes se incorporará información precisa para identificar las pérdidas excluidas de su cómputo a los efectos de la causa de disolución.

Recordamos que esta medida puede tener importantes implicaciones fiscales (i.e. en el régimen de consolidación fiscal).

Contactos

Alberto Estrelles
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 80 94
aestrelles@kpmg.es

Julio Cesar García
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 59 08
juliocesargarcia@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 82 41
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Muelle de Levante, 8
Planta Alta
03001 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 29 00
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 73 00
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 01 20
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Bravo Murillo, 22
35003 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 32 32 38
Fax: 928 32 45 55

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 34 00
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 60
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 16 01
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 14 08
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 22 50
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 46 46
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 40 92
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 85 05
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 81 33
Fax: 976 75 48 96