

## Nota informativa: novedades tributarias para el ejercicio 2025 y siguientes

El pasado 21 de diciembre se publicó en el BOE la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, 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.

A continuación, procedemos a desarrollar las novedades y modificaciones más relevantes de la citada Ley:

### Impuesto Complementario

---

#### 1. Naturaleza y ámbito de aplicación

Es un tributo que grava las rentas de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, y tiene por objeto garantizar una imposición efectiva mínima de estos grupos.

Este Impuesto se aplicará a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio.

#### 2. Sujeto pasivo

Será sujeto pasivo del Impuesto Complementario la entidad radicada en territorio español que forme parte del grupo multinacional o nacional de gran magnitud cuando, al menos en dos de los cuatro períodos anteriores el INCN del grupo sea igual o superior a 750 millones de euros.

#### 3. Grupos afectados

Los grupos nacionales de gran magnitud serán contribuyentes del Impuesto Complementario Nacional, ya que las entidades constitutivas están ubicadas en territorio español.

Los grupos multinacionales con matriz en España podrán aplicar las tres modalidades del Impuesto: Impuesto Complementario Nacional, Impuesto complementario Primario e Impuesto Complementario Secundario.

Los grupos multinacionales con matriz extranjera y entidades constitutivas en España podrán aplicar las tres modalidades del Impuesto.

#### 4. Contribuyentes

- Modalidad Impuesto Complementario Nacional: las entidades constitutivas del grupo que radiquen en el territorio español.
  
- Modalidad Impuesto Complementario Primario:
  1. La entidad matriz última, cuando radique en territorio español.
  
  2. Una entidad matriz intermedia cuya entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida que radique en un Estado miembro, excepto que

la matriz última u otra matriz intermedia que ostenta el control sobre la matriz intermedia que radica en territorio español estén sujetas al Impuesto Complementario.

### 3. Una entidad matriz parcialmente participada

- Modalidad Impuesto Complementario Secundario: las entidades constitutivas radicadas en territorio español en sustitución de las entidades constitutivas con un nivel impositivo bajo, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, y la entidad matriz radique en una jurisdicción con un nivel impositivo bajo.

## 5. Base Imponible

La Base Imponible del Impuesto, ya sea en la modalidad ICN o ICP, será el importe positivo resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica.

## 6. Obligaciones formales

La declaración informativa sobre el impuesto se presentará ante la Administración tributaria hasta el último día del 18º mes posterior a la conclusión del período impositivo en el que el grupo entra por primera vez en el ámbito de aplicación del impuesto.

La declaración tributaria del impuesto deberá presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes al 15º mes posterior a la conclusión del período impositivo.

## 7. Régimen sancionador

Constituye infracción tributaria la falta de presentación en plazo de la declaración informativa, la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa y la falta de presentación en plazo de las comunicaciones que deban presentarse.

## **Modificaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido**

---

### 1. Fin de las rebajas extraordinarias en el IVA de alimentos básicos:

No se ha prorrogado la aplicación del tipo impositivo del 2% del IVA para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos de primera necesidad, por lo que desde el 1 de enero de 2025 es de aplicación el tipo del 4% de IVA (y el 0,50 por ciento de recargo de equivalencia para los comerciantes minoristas) a los siguientes productos alimenticios.

- El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- Las harinas panificables.
- Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada, en polvo y fermentada.
- Los quesos.
- Los huevos.
- Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.
- Los aceites de oliva.

Tampoco se ha prorrogado la aplicación del tipo impositivo del 7,5% del IVA para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de aceites de semillas y pastas alimenticias, por lo que desde el 1 de enero de 2025 les es de aplicación el tipo del 10% de IVA.

## **2. Fin de la rebaja extraordinaria en el IVA de la energía eléctrica**

No se ha prorrogado la aplicación del tipo impositivo del 10% del IVA para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de titulares de contratos de suministro de electricidad. Por tanto, desde el 1 de enero de 2025 les será de aplicación el tipo del 21% de IVA a todos los componentes de la factura eléctrica.

## **3. Prórroga de los límites excluyentes del régimen simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.**

Se modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA para mantener en 2025 los límites excluyentes del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA igual que en el ejercicio anterior, como se viene produciendo cada año desde 2016. Así se quedan los límites actuales:

- 250.000 euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, con independencia de si existe o no la obligación de expedir factura.
- 125.000 euros para las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario.
- 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas.
- 250.000 euros en adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

En consecuencia, se amplía hasta el 31 de enero de 2025 el plazo de renuncias a estos regímenes, así como la revocación de las mismas, que deban surtir efectos para el año 2025.

## **4. Medidas en relación con el sector Hidrocarburos**

La ultimación del régimen de depósito se entenderá realizada por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal o por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos y estará obligado a liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido por la operación asimilada a la importación.

Estarán obligados a constituir y mantener una garantía que garantice el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta garantía deberá adoptar la forma de aval o pago a cuenta. La garantía no será necesaria siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Tener reconocida la condición de operador económico autorizado
- Tener reconocida la condición de operador confiable

Se declarará responsable solidario del pago de la deuda tributaria al titular del depósito fiscal que permita la salida del depósito de los carburantes sin la previa acreditación de la garantía o requisitos mencionados.

## **Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

---

### **1. Tipos de gravamen del ahorro**

Con efectos a partir del 1 de enero de 2025, se modifica el último tramo de la escala de gravamen para la renta del ahorro, incrementando el tipo del último tramo, que pasa del 28% al 30%. Esta modificación del tipo del último tramo afecta a las rentas superiores a 300.000 euros.

### **2. Incentivo para actividades artísticas**

Se establece una reducción del 30% para los rendimientos del trabajo y de actividades económicas vinculados a actividades artísticas. La reducción se aplicará cuando los rendimientos del ejercicio actual excedan del 130% de la cuantía media de los rendimientos imputados en los 3 períodos impositivos anteriores y, no resulte de aplicación la reducción prevista por rendimientos irregulares. Esta reducción se aplicará sobre un máximo de 150.000 euros.

Esta reducción se aplica a:

- Rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, así como a la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, incluyendo también actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.
- Rendimientos netos de actividades económicas derivados de actividades artísticas incluidas en ciertos grupos del Impuesto sobre Actividades Económicas o prestación de servicios profesionales relacionados con el ámbito artístico.

Para calcular los rendimientos netos de actividades económicas se debe considerar:

- Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán de forma proporcional.
- Si el rendimiento neto de alguno de los tres ejercicios anteriores fuera negativo, se computará como cero.

Esta reducción es compatible con las reducciones generales de la Ley de IRPF y se aplicará con posterioridad a estas.

Con esta medida, se busca compensar la irregularidad de los ingresos en el sector artístico.

## Modificaciones del Impuesto sobre Sociedades

---

### 1. Reserva de capitalización

Con efectos a partir del 1 de enero de 2025 se aumenta el porcentaje de reducción en la base imponible sobre el incremento de fondos propios. Este aumento será de:

- 20%: Sin incremento en la plantilla media
- 23%: Con incremento de plantilla media entre un 2% y 5%
- 26,5%: Con incremento de plantilla media entre 5% y 10%
- 30%: Con incremento de plantilla media superior al 10%

El incremento de plantilla media debe producirse respecto al periodo impositivo inmediato anterior y deberá mantenerse durante un plazo de 3 años.

También se incrementa el límite máximo de la reducción, que no podrá superar:

- 20% de la base imponible positiva, con carácter general
- 25% de la base imponible positiva para microempresas

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, se podrá aplicar en los 2 periodos impositivos siguientes.

### 2. Tipos impositivos

Con efectos a partir de 2025 se reducirán los tipos impositivos de manera gradual para las microempresas y empresas de reducida dimensión.

Entidades cuyo ejercicio corresponde con el año natural (01.01.2025-31.12.2025)

#### 2025

- Entidades cuyo INCN del período anterior sea inferior a 1 millón de euros: tipo del 17% hasta 50.000 euros de base imponible y tipo del 20% por la restante.
- Entidades cuyo INCN del período anterior sea inferior a 10 millones de euros, tributarán al 20%.

Entidades que inicien el ejercicio dentro del año 2025

#### 2025

- Entidades cuyo INCN del periodo anterior sea inferior a 1 millón de euros: tipo del 21% hasta 50.000 euros de base imponible y tipo del 22% por la restante.
- Entidades cuyo INCN del período anterior sea inferior a 10 millones de euros, tributarán al 24%.

#### 2026

- Entidades cuyo INCN del periodo anterior sea inferior a 1 millón de euros: tipo del 19% hasta 50.000 euros de base imponible y tipo del 21% por la restante.
- Entidades cuyo INCN del período anterior sea inferior a 10 millones de euros, tributarán al 23%.

**2027**

- Entidades cuyo INCN del período anterior sea inferior a 10 millones de euros, tributarán al 22%

**2028**

- Entidades cuyo INCN del período anterior sea inferior a 10 millones de euros, tributarán al 21%

Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán a los tipos de gravamen resultantes de minorar en tres puntos porcentuales los tipos de gravamen del 20%, 17% y 15%, siempre que el tipo resultante no supere el 20%, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán a los tipos previstos.

**3. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024****3.1 Se establecen límites vinculados al importe neto de la cifra de negocios para compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores**

- Límite del 50%: cuando el importe neto de la cifra de negocios está entre 20 y 60 millones de euros.
- Límite del 25%: cuando el importe neto de la cifra de negocios sea superior a 60 millones de euros.

**3.2 Deducción para evitar doble imposición internacional**

- Límite conjunto del 50% de la cuota íntegra.

**4. Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal**

Se prórroga para los períodos 2024 y 2025 la restricción a los grupos de consolidación fiscal, en la que se limita al 50% la compensación de BIN individuales en la base imponible del grupo.

Esta limitación no será de aplicación para las fundaciones que formen parte del grupo fiscal.

## CONTACTOS



**Marta Puig Maslloréns**

Economista / Lic. Derecho  
Área fiscal – socio/director  
[mpuig@duransindreu.com](mailto:mpuig@duransindreu.com)



**Ana Moral Esteban**

Abogada  
Área Fiscal  
[amoral@duransindreu.com](mailto:amoral@duransindreu.com)



**Mar Audí Serret**

Economista / Abogada  
Área fiscal  
[maudi@duransindreu.com](mailto:maudi@duransindreu.com)



**Cristina Castell Rojas**

Economista / Abogada  
Área Fiscal  
[ccastell@duransindreu.com](mailto:ccastell@duransindreu.com)