



## Tax Alert

Proyecto de Ley 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.

Principales medidas en materia tributaria

10 de diciembre de 2024

Con fecha 28 de noviembre de 2024 ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, las iniciativas legislativas aprobadas por el Congreso de los Diputados para su remisión al Senado en relación con el *“Proyecto de Ley 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”* (en adelante PL).

A través de dicho Proyecto de Ley se han introducido modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (en adelante LIRPF) en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como la creación de un nuevo impuesto que grava el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras (con efectos 1 de enero de 2024).

En la presente tax alert se recogen las principales medidas tributarias introducidas en los citados impuestos.

En todo caso, al tratarse de un Proyecto de Ley no descartamos que las medidas introducidas por el mismo puedan sufrir modificaciones a lo largo de su tramitación, por lo que habrá que estar al texto definitivo de la Ley tras su aprobación.

El presente documento se ha realizado con efectos puramente informativos, sobre materias de interés general, sin que constituya asesoramiento profesional alguno. En su virtud, no deben realizarse actuaciones ni adoptarse decisiones en función del contenido del presente documento sin que estén respaldadas por el adecuado asesoramiento profesional. Forvis Mazars Tax & Legal, S.L.P. no presta garantía alguna respecto la integridad y la exactitud del contenido del presente documento, emitido con carácter informativo, ni contrae ninguna obligación de actualización de su contenido, por lo que no se asumirá ninguna responsabilidad o deber de diligencia por nuestra parte con relación al contenido de dicho documento, ni de las actuaciones o decisiones que se puedan adoptar en virtud del mismo.

## Ley General Tributaria

Inclusión en la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre (LGT) de un nuevo supuesto de prolongación de los plazos de comprobación e investigación a 27 meses.

Se introduce un nuevo supuesto en la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras recogidos en el artículo 150 de la LGT, para los procedimientos de comprobación e investigación, cuando el **objeto del procedimiento** sea la comprobación o investigación del **Impuesto Complementario**, en los que el plazo de duración de las actuaciones será de **27 meses**

## Impuesto sobre el Impuesto sobre Sociedades

### Medidas aplicables 2024

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2024 y que no hayan concluido a la entrada de la Ley**, se introducen las siguientes medidas:

#### Gastos no deducibles (modificación del artículo 15 de la LIS)

Se introduce una modificación en el artículo 15 letra b) de la LIS para incluir como gasto no deducible, los derivados de la contabilización del Impuesto Complementario.

#### Limitación de compensación de Bases Imponibles Negativas (BINS) y deducciones por doble imposición (DDII)

Se añade una disposición adicional decimoquinta, que recupera los límites aplicables a la compensación de BINS y a

las DDII, cuya regulación anterior a través del RDL 3/2016 fue considerada inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 18 de enero de 2024:

- Límites en la compensación de **BINS**: para las 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:
  - 50%, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios fuese al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
  - 25%, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios fuese al menos de 60 millones de euros.
- Límite en la aplicación de DDII: se establece un límite del 50% de la cuota íntegra del ejercicio a la hora de aplicar las deducciones para evitar la doble imposición. Esta medida aplica a las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

#### Obligación de integrar en la base imponible los deterioros de participaciones que fueron deducibles en ejercicios anteriores

Otra de las medidas introducida por el RDL 3/2016, que fue declarada inconstitucional mediante la referida Sentencia de 18 de enero de 2024, consistía en la obligación de integrar las pérdidas por deterioros de participaciones que habían sido fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores.

En consecuencia, se reincorpora el apartado 3 a la disposición transitoria decimosexta, estableciendo que las pérdidas por deterioro de participaciones deducibles fiscalmente en **períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013** deberán integrarse, como mínimo, en 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**.

Se establece que no serán aplicables los límites previstos en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Ley (limitación de BINS) a las rentas derivadas de la reversión de pérdidas por deterioro integradas en la base imponible. Esto será válido siempre que las bases imponibles negativas objeto de compensación se hayan generado en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2021.

#### Limitación del 50% en las BINs individuales aportadas a la BI del Grupo Fiscal

Se extiende la medida temporal introducida en el ejercicio 2023 a los períodos impositivos iniciados en 2024 y 2025.

La modificación afecta directamente a la suma agregada de las bases imponibles individuales de las entidades que integran los grupos de consolidación (art.62.1.a) LIS), pues dicha suma agregada se referirá a las bases imponibles positivas individuales y solamente al 50% de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal (es decir, se prevé un **diferimiento en la aplicación del 50% de las bases imponibles individuales negativas**, a la hora de determinar la base imponible consolidada del grupo).

Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el 50% restante, no incluido en la

base imponible del grupo fiscal, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien:

- a) A partir del 1 de enero de 2024, para los periodos que se inicien en 2023.
- b) A partir del 1 de enero de 2025, para los periodos impositivos que se inicien en 2024.
- c) A partir del 1 de enero de 2026, para los períodos impositivos que se inicien en 2025.

Dicha recuperación se aplicará incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.

En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas individuales que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo se integrará en el último período impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal

Esta medida está prevista para todos los grupos consolidados, con independencia de cuestiones tales como el Importe Neto de su Cifra de Negocios.

#### Medidas aplicables 2025

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2025 y que no hayan concluido a la entrada de la Ley**, se introducen las siguientes medidas:

##### Reserva de Capitalización

- Se **incrementa** la reducción en la base imponible en concepto de reserva de capitalización pasando del **15% al 20 %** del importe del incremento de sus fondos propios, para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto

en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS, siempre que se cumpla los requisitos exigidos en dicha Ley.

- Se introducen porcentajes incrementados en función del incremento de la plantilla total del contribuyente:

Incremento plantilla media total respecto la plantilla media total del periodo impositivo inmediato	% Reducción
min. 2% sin superar 5%	23%
entre 5% y un 10 %	26,5%
superior a 10 %	30%

El referido incremento de plantilla deberá mantenerse durante un plazo de 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

- **Límite a la BI:** en ningún caso, dicha reducción no podrá superar (con anterioridad, 10%):
  - El **20%** la BI positiva del período impositivo previa a dicha reducción, ajustes por DTAs (artículo 11.12) y a la compensación de BINS.
  - El **25%** la BI positiva del período impositivo previa a dicha reducción, ajustes por DTAs (artículo 11.12) y a la compensación de BINS, tratándose de contribuyentes cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios sea inferior a 1 millón de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda dicha reducción

No obstante, en caso de insuficiencia de BI para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos,

juntamente con la del propio ejercicio, y con los límites anteriores comentados

### Tipo de gravamen reducido para las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) y microempresas

Se modifica (con anterioridad, **23%**) el tipo de gravamen reducido para las entidades cuyo INCN del período impositivo inmediato anterior sea **inferior** a 1 millón de euros (salvo que deban tributar a un tipo diferente al general):

- a) Por la parte de la BI comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del **17%**.
- b) Por la parte de la BI restante, al tipo del **20%**.

Cuando el **período impositivo tenga una duración inferior al año**, la parte de la BI que tributará al tipo del 17% será el resultado de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la BI del período cuando esta fuera inferior.

A los efectos del INCN, se deberán tener en cuenta las reglas previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la Ley del IS, relativo a las ERD:

- Si la actividad se ha iniciado durante el período impositivo o el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año el importe computable del INCN, se elevará al año.
- Se tendrá en consideración el INCN del conjunto de entidades del mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio o de aquellas entidades participadas por la misma persona física y/o determinados familiares.

- Para el resto de las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 (INCN inferior a 10 millones de euros), tributarán al tipo del **20%**, excepto que deban tributar a un tipo diferente general.
- Este tipo de gravamen reducido no se aplicará a las entidades que tengan la consideración de sociedad patrimonial
- Se introduce una disposición transitoria de manera que los anteriores tipos de gravamen aplicables a las ERD y a las microempresas se irán disminuyendo paulatinamente entre los ejercicios 2025 a 2028.

## Impuesto sobre el Valor Añadido

### Modificación sobre medidas relativas a los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos y otros carburantes:

El PL pretende hacer frente al conocido como “fraude de los hidrocarburos” (“missing traders”), esto es, una operación en la que empresas de reciente creación extraen los hidrocarburos de un depósito fiscal (régimen de depósito distinto de los aduaneros), liquidando el IVA a la importación correspondiente con motivo de la salida de los hidrocarburos del citado régimen para, posteriormente, revender los hidrocarburos a un distribuidor, facturando con IVA la venta y no ingresando el impuesto, desapareciendo antes de que la Agencia Tributaria pudiese detectarlo.

De cara a tratar de contrarrestar este fraude, las medidas introducidas han sido las siguientes:

- La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero se entenderá realizada, en todo caso, por el último depositante del producto que se

extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente y que estará obligado a liquidar el IVA a la importación, o por el titular del depósito fiscal si es el propietario del producto.

- El último depositante del producto que se extraiga, o el titular del depósito fiscal si es el propietario del producto, estará obligado a **garantizar el ingreso del IVA correspondiente a la posterior entrega sujeta y no exenta del bien extraído del depósito fiscal.**
- Esta garantía deberá ser mediante aval de entidad de crédito o pago a cuenta del IVA correspondiente a la entrega sujeta y no exenta posterior.

En ambos casos, el importe ascenderá al 110% de la cuota del impuesto de la operación asimilada a la importación realizada.

Se entenderá que no es una operación asimilada a la importación el cese en las situaciones de depósito temporal, la ultimación de los regímenes aduaneros y fiscales cuando aquella determine una entrega de bienes exenta del impuesto.

No obstante lo anterior, la garantía del ingreso del IVA de la operación posterior **no será necesaria** si el último depositante o el titular del depósito fiscal tiene reconocida la condición de operador económico autorizado de acuerdo con el código aduanero de la Unión, o bien tenga reconocida la condición de operador confiable (con el cumplimiento de ciertos requisitos).

Sentado todo lo anterior, en el momento de la extracción de los productos del depósito fiscal, el último depositante deberá justificar al titular del depósito fiscal (i) que es operador económico autorizado u operador confiable o (ii) que existe garantía suficiente

mediante justificante del ingreso realizado que incorpore NRC, volumen y clase del producto al que se refiere.

Si no se aporta alguna de las menciones anteriores, no se autorizará la salida del producto del depósito fiscal.

En el caso de que el titular del depósito fiscal permita que los carburantes salgan del depósito sin la previa acreditación de las circunstancias mencionadas, será responsable solidario del pago de la deuda tributaria correspondiente a la entrega sujeta y no exenta posterior, que, salvo prueba en contrario, será por importe del 110% de la cuota del IVA de la operación asimilada a la importación realizada.

### Modificación del período de liquidación de las operaciones relativas a los depósitos fiscales, gasolinas, gasóleos y otros carburantes:

El PL introduce un nuevo apartado 5º al artículo 71.3 del Reglamento del IVA, por el que se establece que el período de liquidación coincidirá con el mes natural cuando se trate de empresarios o profesionales 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.

### Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Con efectos **desde el 1 de enero de 2025**, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF:

#### Tipos de gravamen del ahorro:

La parte de base liquidable del ahorro que exceda del importe del mínimo personal y familiar al que se refiere el artículo 56 de la

Ley del IRPF será gravada de la siguiente forma, tanto en lo relativo al cálculo del gravamen estatal como autonómico (salvo que en este último haya sido aprobado otro tramo por la Comunidad Autónoma correspondiente):

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	15

En el caso de contribuyentes con residencia habitual en el extranjero con motivo de misiones diplomáticas, por ser miembros de oficinas consulares, funcionarios españoles en el extranjero, etc. o bien aquellos trabajadores desplazados que apliquen el régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la Ley del IRPF, la parte de la base liquidable del ahorro que exceda del importe del mínimo personal y familiar al que se refiere el artículo 56 de la Ley del IRPF será grabada de la siguiente forma:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1,14	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

#### Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional:

Cuando los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF derivados de la elaboración de obras

literarias, artísticas o científicas y de las relaciones laborales especiales, excedan del 130% de la cuantía media de dichos rendimientos imputados en los 3 períodos impositivos anteriores, **se reducirá en un 30% el citado exceso.**

La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000 euros anuales.

Será aplicable en los mismos términos de los párrafos anteriores la citada reducción a los rendimientos netos de actividades económicas a los que no les resulte de aplicación la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF derivados de actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de las Tarifas del IAE.

### **Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras**

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien desde el **1 de enero de 2024**, se crea este impuesto de naturaleza directa que graba los márgenes positivos (ingresos – gastos) de intereses y comisiones obtenidos por entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito derivados de la actividad que realicen en España.

Al importe positivo de los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias se podrá reducir el importe de 100 millones de euros para determinar la base liquidable, a la que se le aplicará la siguiente escala para obtener la cuota íntegra:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	750	1
750,00	7,5	750	3,5
1.500,00	34	1.500	4,8
3.000,00	106	2.000	6
5.000,00	226	En adelante	7

A continuación, para obtener la **cuota líquida del impuesto** se deberá minorar la cuota íntegra obtenida de la escala anterior en el 25% de la cuota líquida del IS o del IRNR del contribuyente correspondiente al mismo período impositivo (la cuota líquida de este impuesto no será gasto fiscalmente deducible en esos otros impuestos), así como se podrá practicar una deducción extraordinaria en ciertos supuestos.

Cabe destacar que en los primeros 20 días naturales del segundo mes posterior al de finalización del período impositivo, se deberá presentar un pago fraccionado resultado de multiplicar el 40% sobre la cuota líquida del período, siempre y cuando esta sea positiva.

La autoliquidación del impuesto se presentará dentro de los 20 primeros días naturales del noveno mes posterior al de finalización del período impositivo, mediante el modelo que sea aprobado al efecto por el Ministerio de Hacienda.

### **Novedad en la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) – Inclusión de la rehabilitación de viviendas protegidas como inversión materializable:**

Se introducen modificaciones en los puntos 4 y 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias:

#### **Punto 4**

Respecto a la consideración de inversiones admitidas a efectos de la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias:

#### **Letra A**

- Se incluye un nuevo supuesto de inversión inicial, que consiste en aquellas inversiones efectuadas en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente de este régimen y se afecte a la rehabilitación de

viviendas protegidas con arreglo a lo establecido en la normativa correspondiente (Ley 2/2003).

- A efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se excluye la mención expresa a establecimientos turísticos como limitación para la consideración como obras de rehabilitación a las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

### **Letra C**

- Se incluye un nuevo supuesto de inversión admitida (en los que no sea de aplicación la letra A; inversiones no iniciales), la adquisición de suelo, edificado o no, que se afecte a la rehabilitación de viviendas protegidas con arreglo a la normativa correspondiente (Ley 2/2003).
- A efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se excluye también la mención expresa a establecimientos turísticos como limitación para la consideración como obras de rehabilitación a las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

### **Letra D**

Se incluyen como inversiones admitidas:

- La suscripción de títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos que se destine a financiar las inversiones en rehabilitación de viviendas

protegidas destinadas al arrendamiento en favor de personas inscritas en el registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias.

- La suscripción de títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias.

### **Punto 8**

En relación con la permanencia de los elementos del inmovilizado en los que se hubiera materializado la RIC, en relación con la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, se incluye el arrendamiento de viviendas protegidas rehabilitadas en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias.

Forvis Mazars es la marca de la red Forvis Mazars Global (Forvis Mazars Global Limited), una red mundial de servicios profesionales. La red opera bajo una única marca en todo el mundo, con sólo dos miembros: Forvis Mazars, LLP en Estados Unidos y Forvis Mazars Group SC, una asociación internacional integrada que opera en más de 100 países y territorios.

Las entidades de la red Forvis Mazars en España (Forvis Mazars Auditores S.L.P.; Forvis Mazars Tax & Legal S.L.P.; Forvis Mazars Servicios Profesionales, S.L.P.; Forvis Mazars Financial Advisory, S.L) prestan servicios de auditoría & assurance, asesoramiento fiscal, legal, financiero, consultoría, outsourcing y sostenibilidad a través de 800 profesionales en 8 oficinas.

Visita [forvismazars.com/es](https://forvismazars.com/es) para conocer más.