

CIRCULAR INFORMATIVA

ACTUALIDAD FISCAL



desde 1957

IRPF. SE MODIFICA EL PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCIÓN A MUTUALISTAS

La Ley 7/2024, de 20 de diciembre, introdujo en la DA 15ª modificaciones en el procedimiento a seguir por la Agencia Tributaria para la devolución de las cantidades pagadas en exceso en el IRPF por pensionistas que realizaron aportaciones a mutualidades laborales sin practicar reducción en la base imponible del impuesto.

Como es sabido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto ha dado lugar a la devolución por parte de la AEAT de diversas cantidades ingresadas en exceso, habilitando para ello, un formulario y procedimiento específico.

Pues bien, con la Ley 7/2024 se modifica el procedimiento a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto de las devoluciones pendientes de ser acordadas.

A partir del 22 de diciembre de 2024, **queda sin efecto el formulario de solicitud** de devolución para mutualistas habilitado con anterioridad a dicha fecha.

Asimismo, **quedarán sin efecto las solicitudes de devolución del IRPF presentadas para la aplicación de la DT 2ª de la LIRPF de los ejercicios 2022 y anteriores no prescritos**, cuya devolución no se hubiera acordado con anterioridad al 22 de diciembre de 2024, y ello con independencia de la vía que se haya utilizado para presentar la solicitud de devolución (procedimientos en curso de rectificación de autoliquidación o de devolución iniciado mediante autoliquidación o presentación del formulario de solicitud) (Disposición final décimo sexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre)

Precisión:

No obstante, estas solicitudes que quedan sin efecto **interrumpen el plazo de prescripción**.

Las **devoluciones del IRPF de los ejercicios 2022 y anteriores no prescritos** que resulten de la aplicación de la DT 2ª de la LIRPF **se podrán solicitar año a año, a partir de 2025**, mediante la presentación de los correspondientes formularios de solicitud de devolución que se pongan a disposición de los mutualistas en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria durante el plazo voluntario de presentación de la declaración del IRPF **con el siguiente calendario**:



- En 2025 se podrá solicitar la devolución correspondiente al IRPF del ejercicio 2019 y al de los anteriores no prescritos.
- En 2026, se podrá solicitar la devolución correspondiente al IRPF del ejercicio 2020.
- En 2027, se podrá solicitar la devolución correspondiente al IRPF del ejercicio 2021.
- En 2028, se podrá solicitar la devolución correspondiente al IRPF del ejercicio 2022.

SE PRORROGAN DURANTE 2025 LOS LÍMITES DE MÓDULOS EN IRPF Y DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO EN EL IVA

El pasado 24 de diciembre de 2014 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 9/2014, de 23 de diciembre, **en que se incluyen determinadas medidas tributarias**, entre ellas, la prórroga de los límites que determinan la exclusión del régimen de módulos en IRPF y del Régimen Simplificado de IVA.

- Con efectos de 1 de enero 2025 y vigencia indefinida, se prorrogan durante 2025 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.
- También se prorrogan para el período impositivo 2025 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el IVA.
- El plazo para presentar las **renuncias o revocaciones** del método de estimación objetiva del IRPF y de los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, será desde el **25 de diciembre de 2024 hasta el 31 de enero de 2025**. No obstante, serán válidas las renuncias y revocaciones para 2025 que se hubieran presentado entre el 1 y el 24 de diciembre de 2024; también se podrán modificar las renuncias o revocaciones solicitadas en esas fechas, hasta el 31 de enero de 2025.



Recuerda:

Es posible renunciar al método de estimación objetiva de dos formas:

- **Renuncia expresa:** presentando **declaración censal** (modelos 036 y 037) con carácter general, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Para el año **2025** el plazo general se amplía hasta el **31 de enero de 2025**.

Si inicias una nueva actividad, en el momento de presentar la declaración censal correspondiente; es decir, antes del inicio efectivo de la actividad

- **Renuncia tácita:** presentando el pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio o, en su caso, del primer trimestre que corresponda al inicio de la actividad con el Modelo 130 (renuncia tácita).

CUADRO COMPARATIVO DE CAUSAS DE EXCLUSIÓN DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA ("MÓDULOS") Y DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA

- Ver art. 31 LIRPF - Ver DT 32º LIRPF - Ver art. 61 Ley 48/2015	2015	2016 y 2017	2018, 2019, 2020 y 2021	2022, 2023, 2024 y 2025
VOLUMEN DE INGRESOS (AÑO ANTERIOR)		(Efectos DT 32º LIRPF, por LPGE'16-Ley 48/2015)	(2018: Efectos RDL 20/2017). (2019: Efectos RDL 24/2018). (2020): Efectos RDL 18/2019). (2021): Efectos art. 63 LPGE'21). (Nueva DT 32º LIRPF)	(2022): Efectos art. 63 LPGE'22). (2023): Efectos art. 61.2 LPGE'23) (2025): Real Decreto-ley 9/2024, art.6) (Nueva DT 32º LIRPF)
Conjunto actividades economicas (Excepto agrícolas y ganaderas desde 01.01.16,...)	45.000€ (solo se computan las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ingresos o ventas)	250.000€ (se computan todas las operaciones, exista o no obligación de expedir factura)	250.000€ (150.000€) (se computan todas las operaciones, exista o no obligación de expedir factura)	250.000€ (150.000€) (se computan todas las operaciones, exista o no obligación de expedir factura)
Operaciones por las que se esteobligado a emitir factura por ser el destinatario empresario o profesional.		125.000€	125.000€ (75.000€)	125.000€ (75.000€)
Operaciones por las que se soporte la retencion del 1% (art. 101.5.d) LIRPF vigente a 31.12.14	a) 50.000€, siempre que ademass represente mas del 50% del volumen total de rendimientos integros correspondiente a las citadas actividades. b) 225.000€ Excepto Transporte (División 7 Sec. 1º IAE): 300.000€			



- Ver art. 31 LIRPF - Ver DT 32º LIRPF - Ver art. 61 Ley 48/2015	2015	2016 y 2017	2018, 2019, 2020 y 2021	2022, 2023, 2024 y 2025
<u>VOLUMEN DE INGRESOS</u> (AÑO ANTERIOR)		(Efectos DT 32º LIRPF, por LPGE'16-Ley 48/2015)	(2018: Efectos RDL 20/2017). (2019: Efectos RDL 24/2018). (2020): Efectos RDL 18/2019). (2021): Efectos art. 63 LPGE'21). (Nueva DT 32º LIRPF)	(2022): Efectos art. 63 LPGE'22). (2023): Efectos art. 61.2 LPGE'23) (2025): Real Decreto-ley 9/2024, art.6) (Nueva DT 32º LIRPF)
Conjunto de actividades agrícolas y ganaderas (y forestales).	300.000€ (solo se computan las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ingresos o ventas)	250.000€ (solo computan las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ingresos o ventas)	250.000€ (solo computan las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ingresos o ventas)	250.000€ (solo computan las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ingresos o ventas)
- Ver art 31 LIRPF - Ver DT 32º LIRPF - Ver art. 61 Ley 48/2015	2015	2016 y 2017	2018, 2019, 2020 y 2021	2022, 2023, 2024 y 2025
<u>VOLUMEN DE COMPRAS DE BIENES O SERVICIOS</u> (AÑO ANTERIOR)	300.000€	250.000€	250.000€ (150.000€)	250.000€ (150.000€)

Magnitudes excluyentes de carácter general

- Volumen de ingresos en el año inmediato anterior superior a **250.000 €** para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales.
 - Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura.
 - Las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, no podrán superar **125.000 €**.
- Volumen de **ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas** superior a **250.000 €**
- Volumen de **compras** en bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, superior a **250.000 €**

Magnitudes excluyentes específicas: para las actividades de **transporte de mercancías por carretera** (epígrafe 722) y los **servicios de mudanzas** (epígrafe 757) el límite disminuyó de 5 a 4 vehículos cualquier día del año.



Desde 2016: exclusión de las actividades incluidas en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a retención del 1% en 2015.

PRINCIPALES NOVEDADES FISCALES PARA 2025 EN EL IRPF, IVA Y OTROS IMPUESTOS

Como viene siendo habitual, en los últimos días del año se han aprobado varias normas que introducen medidas tributarias que afectan a varios impuestos. Al margen del establecimiento de un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y de las medidas que afectan al IS (comentadas en otro documento), destacamos las algunas de las novedades introducidas en la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, en el Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre y en el Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tipo de gravamen del ahorro

Con efectos desde el **1 de enero de 2025**, se incrementa el tipo de gravamen aplicable a bases liquidables superiores a 300.000 euros, que pasa **del del 28 al 30 por 100**.

De esta forma, la tarifa agregada aplicable a la BI del ahorro queda del siguiente modo:

Base liquidable del ahorro — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable del ahorro — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
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

Nueva reducción fiscal para determinados rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional.

Con efectos desde el 1 de enero de 2025, se crea una reducción fiscal para determinados **rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional**. Se aplica una **reducción del 30%** a los rendimientos que excedan del 130 por ciento de la media de los imputados en los tres ejercicios anteriores. Importe máximo sobre el que se aplica la reducción será 150.000 euros.

Devolución a mutualistas

Se modifica el procedimiento a seguir para la devolución de las cantidades de las cantidades pagadas en exceso en el IRPF por pensionistas que realizaron aportaciones a mutualidades laborales sin practicar reducción en la base imponible del impuesto.

Obligación de presentar declaración

Con efectos de **1 de enero de 2025 se eleva a 2.500 euros** la cuantía total de los rendimientos íntegros del trabajo procedentes del segundo y restantes pagadores que obligan a presentar la declaración de la renta, por lo que **no estarán obligados a presentar la declaración de Renta** aquellos contribuyentes con ingresos de hasta **22.000 euros** que tengan más de un pagador siempre que la suma de las rentas del **segundo o restantes pagadores no superen los 2.500 euros** (hasta ahora eran 1.500 euros).

Deducción por obras de mejora energética en las viviendas

Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2025 la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

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

Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2025 la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga.



Imputación de rentas inmobiliarias

Con efectos de 1 de enero de 2024 se aplicará la imputación de rentas inmobiliarias al 1,1 por ciento si los inmuebles están localizados en municipios con valores catastrales revisados, siempre que hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2012.

Estimación objetiva en IRPF

Con efectos de 1 de enero 2025 y vigencia indefinida, se prorrogan durante 2025 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos. El plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones se extiende hasta 31 de enero de 2025.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Tipo impositivo aplicable a la leche fermentada

Con efectos desde el día **22 de diciembre de 2024** el tipo impositivo de la leche fermentada será del 4%. Actualmente venía tributando al 10%.

Gasolinas, gasóleos y biocarburantes

Se establecen diversas modificaciones encaminadas a:

- aclarar a quien corresponde liquidar el IVA asimilado a la importación con ocasión de la extracción de los productos del depósito fiscal, estableciendo la norma que será el último depositante del producto que se extraiga, o en su caso, el titular del depósito fiscal cuando sea el propietario de los mismos el que estará obligado a constituir y mantener una garantía del ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas realizadas posteriormente.



- regular las garantías del ingreso del IVA correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de la Ley de IVA.
- se introduce el periodo de liquidación mensual de este impuesto para los titulares de 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.

IVA de los arrendamientos de vivienda de corta duración

El Gobierno impulsará la modificación de la Directiva armonizada del IVA en el ámbito de la Unión Europea para permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración, en aquellas zonas donde este tipo de alojamiento dificulta el acceso a la vivienda a la ciudadanía o promueve la saturación turística del territorio.

Régimen simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA

Se prorrogan para el período impositivo 2025 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el IVA.

OTRAS NOVEDADES

- Impuestos Especiales. Con efectos 1 de enero de 2025 se crea el nuevo el **Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco**.
- Con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el **1 de enero de 2024**, se crea el **Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras**. Se trata de un tributo directo que grava el **margen de los intereses y comisiones obtenido por las entidades de crédito**, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito que desarrollen su actividad en territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra. No será deducible en el Impuesto sobre Sociedades ni en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este Impuesto será aplicable en los tres primeros periodos impositivos consecutivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024.



- **Nuevo gravamen temporal energético durante el año 2025.** Se crea un nuevo gravamen temporal energético para 2025, que satisfarán determinadas empresas consideradas operadores principales en sectores energéticos. Este gravamen tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario. Los importes de la prestación del gravamen y, en su caso, del pago anticipado de la misma, se minorarán en el importe de la dotación de una reserva indisponible para la realización de inversiones estratégicas, en las condiciones establecidas en la norma. La obligación de pago nacerá el día 1 de enero de 2025 y se deberá satisfacer en los primeros 20 días naturales del mes de septiembre de 2025; se prevé un pago anticipado del 50 por ciento de la cantidad a satisfacer, que se descontaría de la liquidación definitiva de dicha prestación y que se deberá ingresar durante los primeros veinte días naturales del mes de junio de 2025.

APROBADAS MODIFICACIONES FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con la aprobación de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, además de establecerse el nuevo **Impuesto Complementario** para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, se establecen diversas medidas que afectan al Impuesto sobre Sociedades:

Gastos no deducibles

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto Complementario.

Reserva de capitalización

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de **1 de enero de 2025**, se modifica el incentivo fiscal de la reserva de capitalización con la que se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto introduciendo dos mejoras:



- Se incrementa el porcentaje de reducción en la base imponible que pasa del 15 por 100 del incremento de los fondos propios, al 20 por 100.
- Se potencia este incentivo vinculándolo al incremento de plantilla media total respecto de la del ejercicio anterior y que dicho incremento se mantenga durante tres años.

Los incrementos de reducción de la base imponible en función del incremento de la plantilla son los siguientes:

- **23 por 100:** 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 por 100 sin superar un 5 por 100.
- **26,5 por 100:** si el incremento de la plantilla media del período impositivo anterior se encuentre entre un 5 y un 10 por 100.
- **30 por 100:** si el incremento de plantilla es superior a un 10 por 100.

Tipo de gravamen

Con efectos para **periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025** se reduce el tipo de gravamen aplicable a aquellas entidades que tengan un **importe de la cifra de negocios inferior a un millón de euros en el periodo impositivo anterior** siempre que no tengan la consideración de entidades patrimoniales (entidades de reducida dimensión), de forma progresiva a lo largo de tres periodos impositivos, para las entidades de reducida dimensión y de nueva creación

Las modificaciones introducidas en el tipo de gravamen son las siguientes:

- **Para micropymes** (INCN ejercicio anterior < 1 MM euros): 17 por 100 por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros. Por la parte de la base restante el tipo será del **20 por 100**. (Antes se tributaban al 23 por 100).
- **Para entidades de reducida dimensión** (INCN ejercicio anterior superior a 1MM euros e inferior a 6 MM euros): **20 por 100**. (antes tributaban al 25 por 100).
- Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas: el tipo de gravamen aplicable será el resultante de minorar en un 3 por 100 los tipos de gravamen del 15, 17 y 20 por 100,



siempre que el tipo resultante no supere el 20 por 100 excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos que tributarán a los tipos del 15, 17 y 20 por 100.

Aplicación transitoria del tipo de gravamen general para microempresas y entidades de reducida dimensión.

Se añade una nueva Disposición transitoria cuadragésima cuarta, por la que se establece un régimen transitorio del tipo de gravamen general para los ejercicios 2025, 2026, 2027 y 2028 que se detalla en el siguiente cuadro:

	2025	2026	2027	2028
Base imponible	Tipos de gravamen			
Entre 0 - 50.000€ (Micropymes ICNC < 1MM €)	21,00%	19,00%	17,00%	17,00%
Resto BI >50.000,1€ (Micropymes ICNC > 1MM €)	22,00%	21,00%	20,00%	20,00%
ERD	24,00%	23,00%	22,00%	21,00%

Tributación mínima

Se introducen modificaciones para adaptar la cuota líquida mínima a los nuevos tipos impositivos aplicables a las microempresas y entidades de reducida dimensión.

- Tratándose de entidades cuyo INCN del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, a los efectos de determinar la cuota líquida mínima el porcentaje señalado en el mismo será el resultado de multiplicar la escala prevista en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley por quince veinticincoavos, redondeado por exceso.
- Tratándose de entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta Ley (entidades de reducida dimensión), el porcentaje señalado en el primer párrafo de este apartado será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley por quince veinticincoavos, redondeado por exceso.



Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.

Con efectos para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024, se añade una disposición adicional decimoquinta a la Ley del impuesto, mediante la que se recupera el límite a la compensación de bases imponibles negativas para grandes empresas, con importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros, acompañado de un nuevo límite en la aplicación de deducciones por doble imposición internacional o interna, generada o pendiente de compensar, con el objeto de conseguir que, en aquellos períodos impositivos en que exista base imponible positiva, la aplicación de créditos fiscales, por parte de las grandes empresas, no anule la cuota diferencial a ingresar.

Con esta nueva disposición adicional los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

- Integración de las dotaciones por deterioro de créditos y otros activos de deudores no vinculados, no adeudados por entidades de derecho público, y dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social que hubieran generado activos por impuesto diferido (Art. 11 apartado 12 LIS)

La integración en la base imponible se realizará de acuerdo a los siguientes límites:

Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior	Año 2024 Límite aplicable
Inferior a 20.000.000 €	70 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's.
Entre 20.000.000 y 60.000.000 €	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's.
Igual o superior a 60.000.000 €	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's.



- Compensación de bases negativas imponibles (art. 26 apartado 1)

Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior	Año 2024 BIN's compensables
Inferior a 20.000.000 €	70 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €
Entre 20.000.000 y 60.000.000 €	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €
Igual o superior a 60.000.000 €	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Sin limitación hasta 1.000.000 €

- Dotaciones por deterioro de créditos por insolvencias o por aportaciones a sistemas de previsión social para entidades grupos fiscales (art. 62 apartado 1 letra e)

Se establecen los siguientes límites aplicables:

Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior	Año 2024 BIN's compensables
Inferior a 20.000.000 €	70 % de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's.
Entre 20.000.000 y 60.000.000 €	50% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's.
Igual o superior a 60.000.000 €	25% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's.

- Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal (art. 67 apartados d) y e)

Se establecen los siguientes límites aplicables en la incorporación de dotaciones por insolvencias y compensación de bases imponibles negativas dentro del grupo fiscal.

Importe neto de la cifra de negocios de la entidad que se incorpora al grupo	Año 2024 Límite aplicable
Inferior a 20.000.000 €	70% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones
Entre 20.000.000 y 60.000.000 €	50% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones
Igual o superior a 60.000.000 €	25% de la BI positiva individual previa a la integración de dichas dotaciones y a la compensación de BIN's, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones

- Deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32, art. 100 apartado 11).

Se establece una limitación conjunta del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente para las siguientes deducciones:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 LIS).
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 LIS).
- Impuestos satisfechos correspondientes a rentas imputadas o dividendos procedentes de rentas imputadas por el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 apartado 10).
- Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición (disposición transitoria vigésima tercera).



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

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 en vigor de esta ley, se modifica la disposición adicional decimonovena.

Con esta modificación se **prorroga para los ejercicios 2024 y 2025**, la medida prevista para los períodos impositivos iniciados en 2023, consistente en la **no inclusión en la base imponible consolidada de un grupo de consolidación fiscal del 50 por ciento de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de dicho grupo**.

Con esta modificación, la limitación prevista en la disposición adicional decimonovena de la Ley 27/2017, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se aplicará igualmente para los períodos impositivos iniciados en 2024 y 2025. Por tanto, el 50 por ciento de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes del grupo fiscal no computarán a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal, en los períodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025.

Para los periodos impositivos sucesivos, las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal deberán **integrarse por décimas partes**, en los períodos sucesivos iniciados a partir de:

- 1 de enero de 2024 cuando lo anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2023.
- 1 de enero de 2025 cuando lo anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2024.
- 1 de enero de 2026 cuando lo anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2025.

Esto se aplica incluso si alguna entidad del grupo con bases imponibles individuales negativas queda 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.

Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024 y que no hayan concluido el 22 de diciembre de 2024, se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por el apartado Siete de la disposición final octava de la Ley 7/2024, **incorporando un apartado 3 que establece:**

- **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.**
- Si se hubiese producido la **reversión de un importe superior** por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, **el saldo que reste se integrará, como mínimo, por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.**
- **No serán de aplicación los límites establecidos en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta** de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, **en el importe de la renta correspondiente a la reversión de las pérdidas por deterioro integradas en la base imponible** de los referidos períodos impositivos, **siempre que las bases imponibles negativas objeto de compensación** tuvieran su origen en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2021.



- En caso de **transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible** del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, **con el límite de la renta positiva** derivada de esa transmisión.

Libertad de amortización

Con efectos de 1 de enero de 2025, se prorroga al ejercicio 2025 la libertad de amortización para aquellas inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.

Esta modificación ha sido introducida por el Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre.

¿QUÉ SON LAS FACTURAS RECAPITULATIVAS Y CUANDO PROCEDE SU EMISIÓN?

Con carácter general, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del IVA.

Entre otros supuestos, se debe expedir factura en aquellas operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal (con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación), así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

Recuerda:

- Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.
- No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.



Ahora bien, la normativa de facturación contempla las denominadas “**facturas recapitulativas**”, que son aquellas que **permiten incluir en una sola factura distintas operaciones efectuadas en diferentes fechas para un mismo destinatario**, siempre que se hayan realizado dentro del mismo mes natural. Este tipo de facturas se utiliza para agrupar operaciones, facilitando la gestión de la facturación y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es importante destacar que, en el caso de facturas simplificadas, cada operación no puede superar el límite de 400 euros, aunque se pueden agrupar en una sola factura recapitulativa, incluso si la suma de ellas supera dicho límite.

Recuerda:

Requisitos para emitir factura recapitulativa:

- Se agrupan las operaciones realizadas con el mismo destinatario, no pudiendo agruparse en una misma factura recapitulativa operaciones efectuadas para distintos destinatarios.
- Agrupa operaciones realizadas dentro de un mismo mes.
- Deben ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.

Recientemente, la Dirección General de Tributos ha contestado una consulta vinculante en la que se planteaba la posibilidad de emitir factura recapitulativa fuera del mes en el que tienen lugar las operaciones. El supuesto planteado es el de un autónomo que emite facturas recapitulativas a final de mes para un cliente particular, no empresario o profesional. Durante el mes de mayo de 2024, debido a problemas técnicos, no ha podido emitir factura recapitulativa para dicho destinatario el último día del referido mes por las entregas realizadas en dicho periodo. Se plantea la posibilidad de emitir la factura recapitulativa en el mes siguiente al del devengo de las operaciones. Según la DGT, dado que el destinatario de las operaciones no tiene la condición de empresario o profesional, la factura debe emitirse el último día del mes natural, sin que exista la posibilidad de emitirla en el mes siguiente.



Precisión:

No hay que confundir la factura recapitulativa con la “factura resumen periódica” o “agrupación periódica de facturas”, reguladas por la Ley 3/2004, pues se trata de facturas que agrupan otras facturas expedidas con anterioridad por operaciones llevadas a cabo durante un periodo determinado de tiempo o documentos donde se recoge una relación de facturas emitidas durante un periodo determinado no superior a 15 días. Hay que tener en cuenta que estas facturas o documentos en ningún caso tienen la consideración de factura recapitulativa a efectos del IVA.



PARA MÁS INFORMACIÓN NO DUDE EN CONTACTAR CON NOSOTROS



T E C N I S A
CAMPOS
asesores - consultores

Miembro independiente de
UHY

Calvo Sotelo, 6

39002 Santander

☎ 942 214 650

✉ tecnisa@tecnisa-campos.com

www.tecnisa-campos.com

AVISO LEGAL: Esta publicación ha sido elaborada detenidamente, sin embargo, ha sido redactada en términos generales y debe ser contemplada únicamente como una referencia general. Esta publicación no puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas y usted no debe actuar o abstenerse de actuar de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con cualquiera de nuestras oficinas para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares. Tecnisa Campos, sus socios, empleados y agentes no aceptan ni asumen cualquier responsabilidad o deber de cuidado ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o ante cualquier decisión basada en ella.