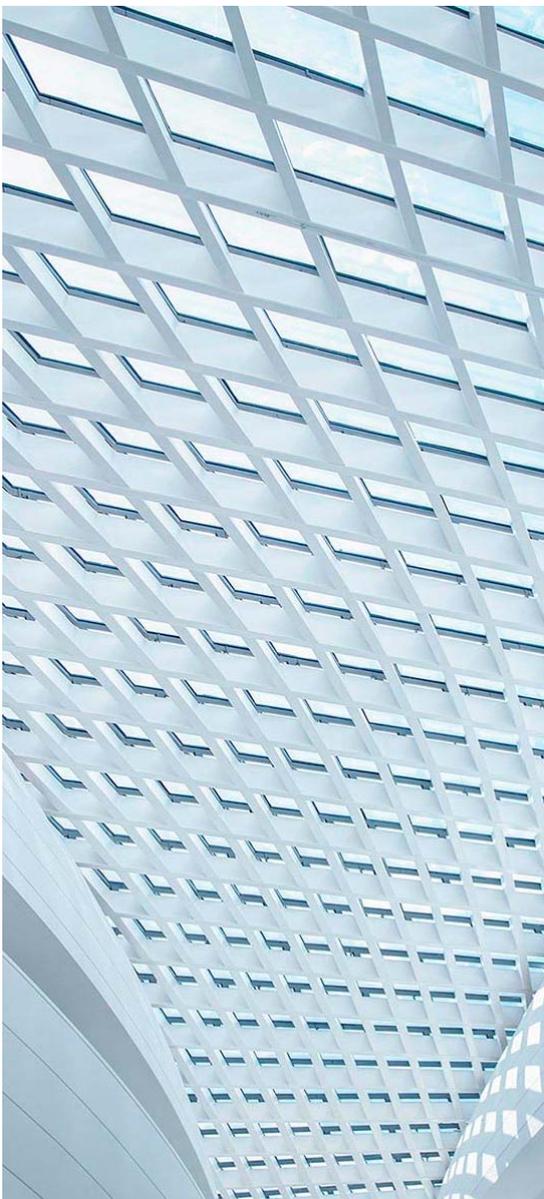

Novedades fiscales aprobadas para empresas y grupos fiscales

El BOE publica la Ley 7/2024 del Pilar Dos mediante la que se aprueban también medidas relevantes en el Impuesto sobre Sociedades para empresas y grupos fiscales

España - Legal flash

23 de diciembre de 2024



Aspectos clave

Mediante la Ley del Pilar Dos se han aprobado diversas modificaciones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades relativas a :

- La compensación de bases imponibles negativas y deducciones por doble imposición,
- la reversión de deterioros de participaciones en otras entidades,
- la reserva de capitalización,
- el aprovechamiento de las pérdidas en los grupos fiscales,
- y los tipos de gravamen aplicables en el Impuesto para las entidades de reducida dimensión y entidades cooperativas.

La gran mayoría de estas medidas (no todas) entran en vigor para los ejercicios iniciados en 2024.



Introducción

La publicación en el Boletín Oficial del Estado de 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 en el Boletín Oficial del Estado \(“Ley 7/2024”\)](#) trae consigo la aprobación de un **nuevo Impuesto Complementario** en España, cumpliendo así su obligación de transponer la Directiva 2022/2523 relativa al denominado **Pilar Dos**, que es objeto de análisis en nuestro [Legal flash | Guía del Impuesto Complementario \(Pilar Dos\)](#).

Además, mediante esta Ley se han aprobado otras **novedades fiscales relevantes** en el ámbito de la **fiscalidad de las empresas y grupos fiscales**, mediante la modificación de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (“**Ley del IS**”) y que son objeto de análisis a continuación. Como se comentará la mayoría de estas medidas **entran en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2024, salvo algunas** cuya primera entrada en vigor está **prevista para el periodo impositivo 2025**.

No se incluye en esta publicación nuestro análisis sobre el **Impuesto sobre márgenes de intereses**, sobre el nuevo **Impuesto sobre cigarrillos electrónicos** y sobre las medidas en materia del **Impuesto sobre el Valor Añadido contra el fraude de gasóleos y en el Impuesto sobre Impuestos especiales**, objeto de análisis en post indendientes ([Legal flash | Impuesto sobre márgenes de intereses](#), [Post | Nuevo Impuesto a los cigarrillos electrónicos](#) y [Post | Modificaciones en el IVA y en Impuestos especiales en relación con determinados hidrocarburos](#)).

Reincorporación de las medidas fiscales del RDL 3/2016 declaradas inconstitucionales

El Tribunal Constitucional (TC), mediante su sentencia 11/2024, de 18 de enero ([ECLI:ES:TC:2024:11](#)), **declaró inconstitucionales y nulos** algunos de los preceptos del **Real Decreto-ley 3/2016 (RDL 3/2016)**, de 2 de diciembre, por el que se adoptaron medidas relevantes en el Impuesto sobre Sociedades (**IS**) y que han elevado significativamente en los últimos años la cuota del impuesto de muchas empresas y grupos fiscales. En concreto, el TC ha declarado nulos e inconstitucionales estos preceptos por vulnerar el [artículo 86.1](#) de la Constitución, al entender que estas medidas, introducidas en la Ley del IS desde el ejercicio 2016 y con un notable impacto recaudatorio, no podían aprobarse a través de un RDL, sino que debían haberse introducido a través de una Ley.



La declaración en enero de 2024 de la inconstitucionalidad y nulidad de estas medidas ha conllevado que las mismas no tuvieran efecto para el IS del ejercicio 2023, cuya declaración se presentó por la mayoría de contribuyentes —con un ejercicio coincidente con el año natural—, en julio de 2024. Tampoco han tenido efecto en las autoliquidaciones de sus pagos a cuenta del IS 2024, realizados en abril, octubre y diciembre de 2024. Respecto a los ejercicios previos hay que atender a los efectos de la sentencia, previstos en su fundamento jurídico cuarto, objeto de comentario en nuestro [Legal flash | El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad del RDL 3/2016](#).

Sin embargo, ante la pérdida de recaudación para el Estado que conlleva la nulidad de estas medidas del IS, en marzo de 2024 —esto es, habiendo transcurrido pocas semanas tras la sentencia—, el grupo parlamentario socialista (PSOE) ya presentó una enmienda (la enmienda 196) a otro proyecto de ley en tramitación (el derivado de la convalidación del RDL 8/2023) para restablecer estas medidas fiscales con efectos para el ejercicio 2024. Dicha enmienda fue comentada en nuestro [Post | Enmienda del PSOE frente a la inconstitucionalidad del RDL 3/2016](#). La tramitación del citado proyecto de Ley quedó paralizada y por dicho motivo se incluyó de nuevo una enmienda similar en la tramitación de la Ley 7/2024 que sí ha prosperado.

Por tanto, mediante la Ley 7/2024 se vuelven a introducir en el IS las medidas declaradas inconstitucionales (subsanaando así el vicio de inconstitucionalidad que fue declarado). La reintroducción de las medidas se hace con efectos para **los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 y que no hayan concluido el 22 de diciembre de 2024 (fecha de entrada en vigor de la Ley)**. En concreto, las medidas que se reintroducen son:

- (a) Para **contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios (“INC�”) de al menos de 20 millones de euros** durante los 12 meses previos al inicio del periodo impositivo:
 - > La sustitución del límite del 70% relativo a la compensación de **bases imponibles negativas (“BINs”)** —previsto en los artículos 26.1, 62.1.e) y 67.e) de la Ley del IS— y en la **deducibilidad de las dotaciones de determinados deterioros de activos que hayan generado activos por impuesto diferido** y otras (“DTAs”) —de los artículos 11.12 y 67.d) de la Ley del IS—, por los siguientes (nuevo apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Ley del IS):
 - El 50%, cuando el INC� de los citados 12 meses anteriores sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
 - El 25%, cuando el INC� de los citados 12 meses anteriores sea al menos de 60 millones de euros.



Limitación compensación BINs y limitación integración DTAs. Porcentajes sobre base imponible positiva previa		
INCN ejercicio previo	Ejercicio 2023	Ejercicio 2024 (que no hayan concluido el 22 de diciembre 2024)
Inferior a 20 MM €	70%	70%
Entre 20 y 60 MM €		50%
Superior a 60 MM €		25%

- El establecimiento de un límite en la aplicación de las **deducciones para evitar la doble imposición (DDI) internacional e interna**, a la que se refieren los artículos 31, 32, 100.10 y disposición transitoria vigésima tercera de la Ley del IS, de forma que en su conjunto no puede exceder del **50% de la cuota íntegra** del contribuyente (nuevo apartado 2 de la disposición adicional decimoquinta de la Ley del IS).

Limitación aplicación DDI (interna e internacional) Porcentajes sobre cuota íntegra positiva previa		
INCN ejercicio previo	Ejercicio 2023	Ejercicio 2024 (que no hayan concluido el 22 de diciembre 2024)
Inferior a 20 MM €	100%	100%
Superior a 20 MM €		50%

- (b) **Para todos los contribuyentes del IS** —con independencia de su INCN—, la introducción de nuevo —en el apartado 3 en la disposición transitoria decimosexta de la Ley del IS— de una **regla de reversión mínima fiscal automática** de los deterioros de participaciones en otras entidades, que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del IS en periodos impositivos previos (los iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013). Se impone, por tanto, una **integración mínima** en la base imponible de los citados deterioros deducibles, **por terceras partes**, durante los 3 primeros ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, con independencia de la evolución de los fondos propios de la participada.

Esta última medida afectará principalmente a aquellos contribuyentes, empresas y grupos fiscales, que hayan recuperado parcial o totalmente la reversión efectuada en quintas partes en los ejercicios 2016 a 2020 de los deterioros fiscalmente deducibles, con motivo de la declaración de inconstitucionalidad del RDL 3/2016. Serán estos contribuyentes del IS los que tendrán deterioros pendientes de revertir. En este sentido, en julio de 2025, cuando se deba presentar la declaración del IS 2024, podrá plantearse alguna duda por parte de aquellas empresas y grupos fiscales que habiendo impugnado todas o parte de sus autoliquidaciones del IS 2016 a 2020 no hayan visto resueltas todavía las solicitudes de rectificación de estas autoliquidaciones.



Además, el nuevo apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley del IS también incluye dos precisiones (que ya estaban en regulación aprobada por el RDL 3/2016): (i) La primera se refiere a la conexión con los dos primeros apartados de la citada disposición (que imponen una reversión que atiende a la recuperación de valor de la participada). Si la reversión por estos dos apartados no alcanza el importe mínimo impuesto por este apartado 3, la reversión deberá realizarse por el citado importe. Por el contrario, si la reversión por estos dos apartados supera el importe mínimo impuesto (1/3) “*el saldo que reste se integrará, como mínimo, por partes iguales entre los restantes periodos impositivos*”. (ii) La segunda es que se mantiene una regla de cierre, para el caso de transmisión de los valores representativos de la participación en estas entidades.

Sin embargo, la regulación aprobada difiere en dos cuestiones de la normativa previa.

En concreto, la primera diferencia es el **ritmo de la reversión** (ya que, como se recordará, la regulación previa imponía una reversión mínima, en quintas partes, durante los 5 ejercicios que se iniciarán a partir de 2016; esto es de los ejercicios 2016 a 2020). La regulación aprobada impone una reversión en terceras partes en 3 ejercicios (de 2024 a 2026).

La otra gran diferencia viene dada por el **régimen de compensación de BINs sobre la renta integrada en la base imponible por esta medida**. En concreto, la regulación aprobada por la Ley 7/2024 establece que el importe de la base imponible positiva del ejercicio que corresponda a la renta por reversión en terceras partes de las pérdidas por deterioro podrá compensarse hasta un 70% con BINs, siempre que estas BINs tuvieran su origen en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2021. Es decir, para dicha porción de base imponible positiva no operará el límite del 25% o 50% de compensación de BINs, aplicable para contribuyentes con un INCN superior a 60 o 20 millones de euros, respectivamente, como se ha explicado en el punto anterior (letra A). Esta regulación específica en cuanto al límite de compensación de la renta de BINs se une a otra medida similar más favorable, prevista en el apartado 8 de la disposición transitoria, que permite compensar íntegramente (sin que operen los límites del 70%, 50% o 25%) la renta derivada de la reversión con BINs en un escenario muy específico.

Por último, atendiendo a que esta regulación pretende paliar los efectos recaudatorios de unas medidas que fueron declaradas inconstitucionales, cabe plantearse de nuevo su adecuación a los principios constitucionales. En este sentido, conviene recordar que, tal como ocurrió con la sentencia 78/2020 ([ECLI:ES:TC:2020:78](#)) por el que se declaró inconstitucional el Real Decreto-ley 2/2016 sobre los pagos fraccionados en el IS, el TC en su sentencia 11/2024 sobre el RDL 3/2016 rechazó una ampliación del canon de enjuiciamiento a otros posibles motivos de inconstitucionalidad, al entender que declarada la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos por la infracción del límite material del artículo 86.1 de la Constitución no resultaba procedente entrar a conocer de otras posibles lesiones (fundamento jurídico 3 bis).



Por tanto, no puede descartarse que en un futuro se plantee, mediante nuevas cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC, si las medidas recién aprobadas con la Ley 7/2024 cumplen con los principios constitucionales que debe respetar el sistema tributario español.

Extensión del límite en el aprovechamiento de pérdidas por los grupos fiscales

La Ley 7/2024 extiende, a los ejercicios 2024 y 2025, el límite del 50% en el aprovechamiento de pérdidas por los grupos fiscales (regulada en la disposición adicional decimonovena de la Ley del IS) y que supone un ensanchamiento de la base imponible de los grupos de consolidación fiscal.

Recordemos que esta medida temporal se aprobó por primera vez, con una vigencia limitada al ejercicio 2023, mediante la introducción de la disposición adicional decimonovena de la Ley del IS, por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre de 2022, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y se modifican determinadas normas tributarias y que fue objeto de comentario en nuestro previo [legal flash | Novedades fiscales para las empresas](#).

Esta limitación del 50% afecta al esquema de liquidación del IS de los grupos fiscales, que parte del sumatorio de las bases imponibles (positivas o negativas) de las entidades que integran el grupo. Con esta limitación solo se permite tomar en consideración, a los efectos de este sumatorio, el 50% de las bases imponibles negativas individuales del ejercicio, mientras que las bases imponibles positivas individuales deben computarse íntegramente. La parte de base imponible negativa no aprovechada se debe integrar en décimas partes en cada uno de los diez periodos impositivos siguientes, de forma que el ajuste positivo que han realizado los grupos fiscales en su IS 2023 (por la limitación de las pérdidas) se integrará, mediante un ajuste negativo, en el IS de los ejercicios 2024 a 2033, en décimas partes.

Ahora la Ley 7/2024 modifica la disposición adicional decimonovena de la Ley del IS para extender la medida a las bases imponibles negativas generadas por las entidad integrantes de un grupos fiscal de los ejercicios 2024 y 2025, y como no podía ser de otra forma, la reversión se producirá en décimas partes en los diez primeros periodos impositivos que se inicien con posterioridad a dichos ejercicios, como se indica a continuación:



2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
ajuste + 2023	ajuste - 1/10 (2023)											
	ajuste + 2024	ajuste - 1/10 (2024)										
		ajuste + 2025	ajuste - 1/10 (2025)									

Resulta obvio que en el IS 2024 la recuperación (en la décima parte) de la pérdida no aprovechada en el ejercicio 2023 se verá neutralizada y superada en muchos grupos fiscales por el ajuste positivo del 50% de las pérdidas generadas en 2024.

Como gran novedad, la regulación aprobada dispensa para los ejercicios que se inicien en 2024 y 2025 de esta limitación a las bases imponible negativas individuales correspondientes a las fundaciones que estén sometidas al régimen general de la Ley y formen parte del grupo fiscal. En la enmienda que se presentó en la tramitación parlamentaria para incluir esta medida se justifica esta dispensa en que para estas entidades la medida compromete la financiación de sus proyectos sociales, culturales, científicos y de investigación plurianuales.

No se han aprobado modificaciones sobre los efectos en la recuperación de la pérdida derivados de la separación de la sociedad del grupo, de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal.

Reserva de capitalización

Como es sabido, la **reserva de capitalización** permitía, desde su aprobación con la actual Ley del IS, reducir la base imponible del IS en un 10% del incremento de los fondos propios (“FFPPs”) —cuantificado según dispone el artículo 25 de la Ley del IS—, sin que la reducción en el ejercicio pudiera superar el 10% de la base imponible previa.

Esta situación se ha visto mejorada dos veces durante el año 2024.

En primer lugar, con el **Real Decreto-ley 4/2024**, y con efectos para **los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024**, se **incrementó el porcentaje del 10% al 15%** que debe aplicarse sobre el incremento de los FFPPs, pero se mantuvo el límite máximo de reducción a aplicar en el ejercicio (hasta el 10% de la base imponible positiva previa). Además, se redujo el **periodo de mantenimiento de los fondos propios incrementados de 5 a 3 años**, con un régimen transitorio; todo ello comentado en nuestro [legal flash | Novedades fiscales inminentes en el RDL 4/2024](#).



En segundo lugar, ahora, con la **Ley 7/2024**, con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir del día 1 de enero de 2025**, se vuelve a mejorar el incentivo fiscal.

Por un lado, se eleva de nuevo el porcentaje de reducción, con carácter general, **del 15% al 20% del incremento de FFPPs**. Sin embargo, el porcentaje puede ser mayor siempre que la plantilla media total del contribuyente, en el período impositivo, se haya incrementado respecto de la plantilla media total del período impositivo inmediato anterior y se mantenga este incremento durante 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción. La norma fija que a mayor incremento de la plantilla mayor porcentaje de reducción. Así el porcentaje a aplicar sobre el incremento de FFPPs será:

- (a) **Del 23%**, si el incremento de la plantilla es de, al menos, un 2% sin superar un 5%.
- (b) **Del 26,5%**, si el incremento de plantilla es entre un 5% y hasta un 10%.
- (c) **Del 30%**, si el incremento de plantilla es superior al 10%.

Además, a diferencia de la modificación del RDL 4/2024, **se incrementa**, con carácter general, **el límite máximo de reducción** por reserva de capitalización que pivota sobre la base imponible **del 10% al 20%**. Finalmente, este límite general del 20% se fija en el 25% para aquellos contribuyentes cuyo INCN 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 esta reducción.

En resumen, se podría sintetizar todo lo anterior en los siguientes términos:

	RESERVA CAPITALIZACIÓN 2023	RESERVA CAPITALIZACIÓN 2024	RESERVA CAPITALIZACIÓN 2025
Porcentaje sobre incremento de FFPP	10%	15%	20% con carácter general, y hasta el 30% con incremento y mantenimiento de plantilla
Límite de la reducción sobre base imponible previa	10%	10%	20% con carácter general, 25% para micropymes
Período de mantenimiento	5 años	3 años	3 años

Tipos de gravamen para PYMES y cooperativas

Mediante la 7/2024 se modifica con efectos para los **periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025** el artículo 29 de la Ley del IS, relativo a los tipos de gravamen del impuesto.



En primer lugar, conviene señalar que **no se modifica** el tipo de gravamen general del 25%, por lo que el mismo seguirá siendo de aplicación por parte de aquellas entidades y grupos fiscales que por sus dimensiones o naturaleza no puedan aplicar un tipo más reducido.

La Ley 7/2024 modifica el tipo de gravamen previsto en el artículo 29.1 de la Ley del IS, aplicable a las **entidades cuyo INCN sea inferior a 1 millón de euros (Micropymes)** para **reducirlo del tipo fijo del 23% a una escala del 17% - 20%** (en función del importe de la base imponible).

Por otra parte, las **entidades de reducida dimensión (Pymes)**, con un **INCN inferior a 10 millones de euros**, que no sean micropymes, también ven reducido su tipo impositivo del **25% al 20%**, mediante otra modificación del artículo 29.1 de la Ley del IS.

Sin embargo, ambas **reducciones en los tipos impositivos de micropymes y pymes son escalonadas**, en atención a la nueva disposición transitoria cuadragésima cuarta de la Ley del IS, introducida por la Ley 7/2024. Así, los tipos de gravamen del 17% - 20% para las micropymes y del 20% para las Pymes no serán efectivos en el ejercicio 2025, sino que los tipos de gravamen se irán reduciendo **a lo largo de los periodos 2025 a 2029**, como se detalla en el siguiente cuadro.

TIPOS GRAVAMEN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES						
Tipo de entidad	Periodos impositivos iniciados en:					
	2024	2025	2026	2027	2028	2029 y ss
Entidades en general	25%					
Micropymes (INCN periodo anterior < 1MM€): Base imponible entre 0 y 50.000 € Exceso de base imponible sobre 50.000 €	23%	21%	19%	17%	17%	17%
	23%	22%	21%	20%	20%	20%
Pymes (INCN periodo anterior < 10MM€)	25%	24%	23%	22%	21%	20%
Entidades de nueva creación: En el 1er periodo impositivo en que la BI sea positiva y en el siguiente	15%					
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas Resultados cooperativos Resultados extracooperativos	20%	Tipos generales - 3 %, sin que pueda superar 20%				
	25%	Tipos generales para resultados extracooperativos				
Cooperativas de crédito y cajas rurales Resultados cooperativos Resultados extracooperativos	25%	Tipos generales para resultados cooperativos				
	30%	30% para resultados extracooperativos				

Como también se indica en el cuadro se ha modificado el artículo 29.2 de la Ley del IS, relativo al tipo de gravamen en el IS de las **sociedades cooperativas fiscalmente protegidas** a partir del periodo impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2025. Los **resultados cooperativos** tributarán al tipo de gravamen resultante de minorar en 3 puntos porcentuales los tipos de gravamen previstos en el artículo 29.1 de la Ley del IS, sin que el tipo resultante pueda exceder del 20%. No obstante, los **resultados extracooperativos** tributarán a los tipos de gravamen previstos en el artículo 29.1 de la Ley del IS.



Por último, las **cooperativas de crédito y cajas rurales** tributarán a los tipos de gravamen previstos 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%.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2024 CUATRECASAS

Reservados todos los derechos.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborada por Cuatrecasas.

La información y los comentarios que contiene no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas.

Queda prohibido reproducir, distribuir, ceder y utilizar este documento de cualquier otro modo, en su totalidad o de forma extractada, sin la autorización de Cuatrecasas.

