



LUIS MUÑIZ

PROFESOR DE LA ESCUELA DE NEGOCIOS DE
LA UNIV. DE ALICANTE

LO QUE SABEMOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2024/2025

Diremos aquí lo mismo que comentábamos en el anterior artículo dedicado a las novedades en el IRPF para 2025: no tenemos Ley de Presupuestos Generales del Estado y no tenemos -a la hora de redactar estas líneas- Real Decreto Ley que sustituya al decaído RDL 9/2024, de 23 de diciembre (“ÓMNIBUS”), cuyo artículo 7 prorrogaba, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, la libertad amortización regulada en la disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, “Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables”, por la que los contribuyentes podrían amortizar libremente las inversiones efectuadas en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio, siempre que utilicen energía procedente de fuentes renovables, sustituyan instalaciones que consumiesen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y entren en funcionamiento en 2025. Para ello, se modificaba la disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014.

Lo que sí ha entrado en vigor es la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, publicada en el BOE de 21 de diciembre, por la que se establecen tres nuevos impuestos: 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.

Adicionalmente, respecto del Impuesto sobre Sociedades, la disposición final octava de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, introduce las siguientes modificaciones:

- Se modifica el art. 15 de la LIS: “Gastos no deducibles”

Para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024, se modifica el art. 15.b) de la LIS, por el apartado Uno de la disposición final octava de la Ley 7/2024, para establecer que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del nuevo Impuesto Complementario.

- Se modifica el art. 25 de la LIS: “Reserva de capitalización”

Para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el art. 25.1 de la LIS, por el apartado Dos de la disposición final octava de la Ley 7/2024, de manera que:

- Con carácter general, se incrementa la reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, del 15 al 20 por ciento 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 cumplan los requisitos exigidos para ello.
- Con independencia de lo anterior, para aplicar un determinado porcentaje de reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, se condiciona a la existencia de un incremento de la plantilla media del contribuyente.

Así, los contribuyentes tendrán derecho a una reducción en la base imponible:

- Del 23 por ciento del importe del incremento de los fondos propios, siempre que la plantilla media total, en el período impositivo, se haya incrementado, respecto de la plantilla media total del período impositivo inmediato anterior en un mínimo de un 2 por ciento sin superar un 5 por ciento.

- Del 26,5 por ciento del importe del incremento de los fondos propios, siempre que la plantilla media total, en el período impositivo, se haya incrementado, respecto de la plantilla media total del período impositivo inmediato anterior entre un 5 y un 10 por ciento.
- Del 30 por ciento cuando el referido incremento resulte superior a un 10 por ciento.

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

- Se establece un límite al derecho a la reducción de la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, de tal forma que no podrá superar el siguiente importe:
 - El 20 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el art. 11.12 de la LIS, y a la compensación de bases imponibles negativas.
 - El 25 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el art. 11.12 de la LIS, y a la compensación de bases imponibles negativas, 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 esta reducción.
- Modificación del artículo 29 de la LIS: "Tipo de gravamen"

Para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el art. 29.1 y 2 de la LIS, por el apartado Tres de la disposición final octava de la Ley 7/2024, de forma que:

- El tipo general de gravamen para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades será el 25 por ciento (art. 29.1 LIS).

Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros aplicarán los tipos que se indican en la

siguiente escala, salvo que de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la LIS, deban tributar a un tipo diferente del general:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 17 por ciento.
- Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento (artículo 29.1 LIS).

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 101 de la LIS (Entidades de Reducida Dimensión o ERD) tributarán al tipo del 20 por ciento, excepto si deben tributar a un tipo diferente del general (artículo 29.1 de la LIS).

Los tipos de gravamen del 20 por ciento, 17 por ciento y 15 por ciento anteriores, NO RESULTARÁN DE APLICACIÓN a aquellas entidades que tengan la consideración de ENTIDAD PATRIMONIAL, en los términos establecidos en el art. 5.1 de la LIS (artículo 29.1 LIS).

Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán a los tipos de gravamen resultantes de minorar en tres puntos porcentuales los tipos de gravamen previstos en los apartados anteriores, siempre que el tipo resultante no supere el 20 por ciento, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos que tributarán a los tipos previstos en los anteriores párrafos.

Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán a los tipos de gravamen previstos en los apartados anteriores, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento (artículo 29.2 LIS).

- Modificación del artículo 30 bis de la LIS: "TRIBUTACIÓN MÍNIMA"

Para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el art. 30 bis.1 de la LIS, por el apartado Cuatro de la disposición final octava de la Ley 7/2024, para modificar la determinación de la cuota líquida mínima adecuándola a los tipos gravamen del artículo 29.1 de la LIS.

En el caso de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, a los efectos de determinar la

cuota líquida mínima (art.30.bis.1), primer párrafo, de la LIS), el porcentaje señalado será el resultado de multiplicar la escala prevista en el art. 29.1 de la LIS, por quince veinticincoavos, redondeado por exceso.

Tratándose de Entidades de Reducida Dimensión (ERD) (art. 101 de la LIS), el porcentaje señalado será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 29.1 de la LIS, por quince veinticincoavos, redondeado por exceso.

Mi amigo Carlos Hernández, magnífico asesor y Gestor Administrativo, me regaló este cuadro general de tipos elaborado por él mismo (y en el que espero no haber incorporado yo ninguna errata), teniendo en cuenta, no las consultas del Programa INFORMA publicadas a esta fecha, sino el contenido de la propia norma y, en particular, de la Disposición Transitoria aplicable:

TIPOS DE GRAVAMEN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (ART.29 + D.T.44ª LIS)						
ENTIDAD	2024	2025	2026	2027	2028	2029 y ss.
GENERAL	25%					
INCN < 1.000.000 €	23%	0 - 50.000 €: 21% > 50.000 €: 22%	0 - 50.000 €: 19% > 50.000 €: 21%	0 - 50.000 €: 17% > 50.000 €: 20%		
E.R.D.	25%	24%	23%	22%	21%	20%
NUEVA CREACIÓN	15%					
COOP.PROTEG. (MÁX)	RESULTADO COOPERATIVO: 20% RESULTADO EXTRACOOPERATIVO: 25%	RESULTADOS COOPERATIVOS: Tipo impositivo -3% (máximo: 20%) RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS: Tipo general 25% (Entidades de Crédito: 30%)				
PATRIMONIAL	25%					

- Incorporación de la disposición adicional decimoquinta en la LIS: "Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024"

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 añade la disposición adicional decimoquinta a la LIS, por el apartado Cinco de la disposición final octava de la Ley 7/2024, estableciendo que los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) 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:

Los límites establecidos en el artículo 11.12, en el primer párrafo del artículo 26.1, en el artículo 62.1e) y en el artículo 67 d) y e) de la LIS se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

En estos casos, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 10 del artículo 100 de la LIS, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

- Modificación de la disposición adicional decimonovena de la LIS: "Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal"

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 adicional decimonovena de la LIS, por el apartado Seis de la disposición final octava de la Ley 7/2024, para prorrogar en los ejercicios 2024 y 2025, las medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal, estableciendo:

1.- Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, 2024 y 2025 la base imponible del grupo fiscal se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS, si bien en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspon-

dientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de la LIS.

2.- Para los periodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025, la limitación a la integración de bases imponibles negativas prevista en el párrafo anterior no resultará de aplicación tratándose de las bases imponibles individuales correspondientes a aquellas fundaciones que estén sometidas al régimen general de la LIS, y formen parte del grupo fiscal.

3.- Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien:

- A partir de 1 enero de 2024, cuando lo establecido en el apartado anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2023.
- A partir de 1 enero de 2025, cuando lo establecido en el apartado anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2024.
- A partir de 1 enero de 2026, cuando lo establecido en el apartado anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2025.

Y todo ello, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas quede excluida del grupo.

Modificación de la disposición transitoria decimosexta de la LIS: "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"

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 DT 16ª LIS por el apartado Siete de la disposición final octava de la Ley 7/2024, incorporando un apartado 3 que establece lo siguiente:

- 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 LIS, 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 LIS, 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.
- Se añade la disposición transitoria cuadragésima cuarta de la LIS: Régimen Transitorio tipos impositivos.

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se añade la disposición transitoria cuadragésima cuarta a la LIS, por el apartado Ocho de la disposición final octava de la Ley 7/2024, estableciendo un régimen transitorio a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de LIS, de forma que:

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2025:

Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 21 por ciento.
- Por la parte de base imponible restante, al tipo del 22 por ciento.

Las Entidades de Reducida Dimensión (ERD) (artículo 101 de la LIS), tributarán al 24 por ciento, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2026:

Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 19 por ciento.
- Por la parte de base imponible restante, al tipo del 21 por ciento.

Las Entidades de Reducida Dimensión (ERD) (artículo 101 de la LIS), tributarán al 23 por ciento, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2027 las Entidades de Reducida Dimensión (ERD) (artículo 101 de la LIS) tributarán al 22 por ciento, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2028 Entidades de Reducida Dimensión (ERD) (artículo 101 de la LIS) tributarán al 21 por ciento, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

(Al respecto, se recomienda consultar el Cuadro general de Tipos aplicables reproducido anteriormente)

Abandonando la Ley 7/2024, el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, ha introducido, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, las siguientes modificaciones en la LIS:

- Libertad de amortización en inversiones en nuevos vehículos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV o en nuevas instalaciones de recarga, tanto de uso privado como las accesibles al público, de vehículos eléctricos

Se modifica la DA 18ª LIS por el artículo 4 Uno del RDL 4/2024, con el fin de sustituir el hasta ahora vigente sistema de amortización acelerada, consistente en aplicar el duplo del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas oficialmente aprobadas, por una amortización libre, siempre que se trate de inversiones nuevas que entren en funcionamiento en los períodos impositivos iniciados en 2024 y 2025.

El régimen de libertad de amortización exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Aportación de la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, prevista en el Real Decreto 842/2002, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento electrotécnico para baja tensión, elaborada por el instalador autorizado debidamente registrado en el Registro Integrado Industrial, regulado en el título IV de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

b) Obtención del certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

- Reserva de capitalización. Incremento de la reducción en la base imponible y reducción del plazo de mantenimiento del incremento de los fondos propios y de la reserva dotada

Se modifica el apartado 1 del artículo 25 de la Ley 27/2014 por el artículo 4 Dos del Real Decreto-ley 4/2024, con el fin potenciar este incentivo fiscal:

- Se incrementa la reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, del 10 al 15 por ciento 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 Ley 27/2014, siempre que cumplan los requisitos exigidos.
- Se reduce el plazo de mantenimiento del incremento de los fondos propios de la entidad que pasa de 5 a 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- Paralelamente, la reserva de capitalización que se debe dotar por el importe de la reducción, deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante un plazo que pasa de 5 a 3 años.

Con ello, se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad, incidiendo en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.