

Novedades en el Impuesto sobre Sociedades 2024/2025.

Pablo Benítez Clerie.
Madrid, 10 de julio de 2024.

1

ÍNDICE.

ÍNDICE.

1. Cuestiones a tener en cuenta para la declaración IS 2024:
 - a) Cuestiones normativas.
 - b) Cuestiones doctrinales y jurisprudenciales.

2. Novedades para el IS 2025:
 - a) Reserva de capitalización.
 - b) Tipos impositivos.

2

Cuestiones a tener en cuenta para la presentación del IS 2024. Cuestiones normativas.

3

PUNTO DE PARTIDA: STC 18 DE ENERO DE 2024 (CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 2577-2023).

Se anulan las siguientes medidas:

- Topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas (DA 15ª LIS).
- Límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición (DA 15ª LIS).
- La obligación de integrar por quintas partes automáticamente en la BI los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores (DT 16ª.3 LIS).

Efectos temporales. No podrán revisarse:

- Obligaciones tributarias devengadas por IS decididas definitivamente mediante **sentencia firme** o **resolución administrativa firme**.
- Liquidaciones **no impugnadas**.
- Autoliquidaciones cuya **rectificación no haya sido solicitada** a la fecha de dictarse la sentencia.

Es decir, **solo podrán beneficiarse de la nulidad** del Real Decreto-ley las empresas que hayan **recurrido** las liquidaciones **o solicitado la rectificación** de las autoliquidaciones **antes de la publicación** de la sentencia en el BOE.

4

HACE UN AÑO...

4 DE JULIO DE 2024.

¿Prórroga de medidas?:

• **Disposición adicional 19ª LIS.** Compensación horizontal BINS para grupos consolidados.

- "La suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal"
- El importe de las BINS individuales no incluidas en la BI del grupo por lo anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros periodos impositivos siguientes.
- Año 2023...y ¿2024?

¿Legalización de medidas?

- Disposición Adicional 15ª LIS.
- Disposición Transitoria 16ª.3 LIS.

5

LEY 7/2024, POR LA QUE SE ESTABLECE EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO.

Disposición Adicional 19ª en la LIS.

En el régimen fiscal de consolidación fiscal, la base imponible se determina sumando "Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal (...)"

- **Con efectos para periodos impositivos que se inicien en 2023, 2024 Y 2025:** "la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley."
- **Con efectos para periodos impositivos sucesivos,** el importe de las BINS individuales no incluidas en la BI del grupo por lo anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales **en cada uno de los diez primeros periodos impositivos** que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, **2025 Y 2026.**
 - 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.
- **Caso de pérdida del régimen o extinción del grupo:** el importe se integra en el último período en el grupo tribute en consolidación.
- **Excepción para fundaciones sometidas al régimen general (para periodos 2024 y 2025).**

6

LEY 7/2024, POR LA QUE SE ESTABLECE EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO.

Disposición Adicional 15ª en la LIS.

Límites arts. 11.12, 26.1, 62.1.e) y 67 d) y e):

INCN entre 20 M€ y 60 M€ (12 meses anteriores): 50%

INCN superior 60 M€ (12 meses anteriores): 25%

Límites arts. 31, 32, 100.10 y DT 23ª:

No podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

LEY 7/2024, POR LA QUE SE ESTABLECE EL IMPUESTO COMPLEMENTARIO.

Disposición Transitoria 16ª.3 en la LIS.

- **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.**
- **No serán de aplicación** los límites de aplicación de BINS:
 - En el importe de la renta correspondiente a la reversión de las pérdidas por deterioro integradas en la base imponible de conformidad con la DT 16 LIS.
 - Siempre que las bases imponibles negativas objeto de compensación tuvieran su origen en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2021.

REAL DECRETO-LEY 4/2024: RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

Artículo 25 LIS:

- Reducción de BI del **15%** del incremento de FFPP.
- Mantenimiento del incremento de fondos propios tres años.
- Mantenimiento de la reserva **tres** años.
- **Siguen igual** los límites de reducción:
 - 10% de la base imponible previa a BINS.
 - 2 años para aplicar la reducción en caso de insuficiencia.

DT 43ª LIS.

- El plazo de tres años se aplica también a incrementos de FFPP de dotaciones de reservas de capitalización cuyo plazo de mantenimiento/indisponibilidad, no hubiera expirado al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.

**Cuestiones a tener en cuenta para la presentación del IS 2024.
Cuestiones doctrinales y jurisprudenciales.**

ARTÍCULOS 12 a 16: AMORTIZACIONES, DETERIOROS Y AJUSTES POR GASTOS NO DEDUCIBLES.

V2176-24. Activación de gastos financieros de préstamos participativos.

- La sociedad A constituyó un préstamo participativo a favor de la entidad X (del mismo grupo mercantil) con la finalidad de financiar la adquisición de un inmueble.
- La entidad X va a incorporar el gasto financiero devengado por el préstamo participativo como mayor valor de las existencias, ya que al ser una promoción inmobiliaria el tiempo que necesita para estar en condiciones de ser vendidas es superior a un año.
- Contablemente (informe ICAC): se creará una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de "Incorporación al activo de gastos financieros" para activar estos gastos.
- Efectos fiscales préstamo participativo intragrupo: gasto no deducible, ingreso no imponible.
- En cada uno de los periodos impositivos en que se haya reconocido contablemente un gasto financiero, en concepto de retribución del préstamo participativo, **procederá practicar un ajuste extracontable positivo y permanente al resultado contable** por el importe del referido gasto contable, y ello **con independencia de que su importe hubiera sido activado en la partida de existencias en el mismo ejercicio.**

ARTÍCULOS 12 a 16: AMORTIZACIONES, DETERIOROS Y AJUSTES POR GASTOS NO DEDUCIBLES.

V1845-24. Gastos financieros. Cálculo del beneficio operativo.

- **Último inciso artículo 16.1 LIS:** *En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto (en vigor desde 1/1/24).*
- Atendiendo a una interpretación sistemática y razonable de la norma, siguiendo el espíritu de la ley y de la Directiva objeto de transposición, no deben formar parte del beneficio operativo del período, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, **aquellos ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado de manera definitiva en la base imponible del período (ajuste permanente).**
- **Cuestión 1:** sociedad registra un gasto o un ingreso que forma parte del resultado de explotación y que es objeto de un ajuste permanente en la base imponible (y formaría parte del BO): no se incluye en el cálculo del BO.
- **Cuestión 2:** ingresos o gastos que sí conforman el beneficio operativo y que son objeto de un ajuste extracontable temporal : sí deberán computar a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el artículo 16.1 de la LIS (no deberán ser excluidos).
- **Cuestión 3:** percepción de unos dividendos >5%: dado que la renta (ingreso minorado en los correspondientes gastos de gestión) derivada de los dividendos percibidos goza de exención plena, su importe deberá excluirse del cálculo del beneficio operativo del período.

MÉTODOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN.

V2138-24. Exención artículo 21 LIS.

- **Una entidad española participa en una filial chilena que recibe dividendos que gozan de exención plena en el IS chileno.**
- Consulta emitida en el marco del **régimen de Transparencia Fiscal Internacional** (artículo 100 LIS), para determinar si la tributación de la participada cumple o no el requisito del artículo 100.1.b LIS.
- Muy relevante su concreción sobre el artículo 21 LIS:
- En este punto, procede analizar la naturaleza de la exención contenida en el artículo 21 de la LIS. Atendiendo a lo dispuesto en los apartados 1, 3 y 10 del referido precepto, se desprende que se trata de una exención plena, si bien, a efectos del cálculo de la renta con derecho a exención, el importe de los dividendos o de la renta positiva derivada de la transmisión deberá minorarse un 5% en concepto de gastos de gestión de la participación.
- Por tanto, **la exención recogida en el artículo 21 de la LIS es una exención del 100% que, con arreglo a lo dispuesto en su apartado 10, debe operar sobre la renta que se corresponda con los dividendos percibidos; renta que se determina minorando el importe del ingreso en los correspondientes gastos de gestión.**

ARTÍCULOS 25 a 30 LIS: REDUCCIONES EN BI, COMPENSACIÓN BINS Y TIPOS IMPOSITIVOS.

V0327-24. Reserva de capitalización cuando hay reducción de capital.

- **La entidad consultante viene aplicando año tras año la reducción del 10% de la base imponible por reserva de capitalización.**
- **En el ejercicio 202X se pretende reducir el capital mediante la devolución de aportaciones a los socios.**
- Una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que, en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio **del ejercicio inicial**, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.
- Incremento de fondos propios: no computarán las aportaciones de los socios.
- **Interpretación sistemática de la norma: la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios tampoco debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios.**

ARTÍCULOS 35 a 39 LIS: DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR ACTIVIDADES.

V1718-24. Aplicación deducciones I+D+i. Sentencia Tribunal Supremo.

- La consultante se plantea, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo 1318/2023, de 24 de octubre de 2023, la posibilidad de consignar y/o aplicar las deducciones por realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de 2019 y 2020, detectadas en 2021, en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación de los Impuestos sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2019 y 2020.
- Antecedentes: V1510-22 y V1511-22: hay que rectificar la autoliquidación del año de generación.
- STS de 24/10/2023: el objeto de la litis se refería a períodos impositivos anteriores a 2022.
- El Tribunal Supremo se sirve del criterio de la Dirección General de Tributos aplicable *ratione temporis*, con base en la jurisprudencia reiterada que determina que las consultas tributarias pueden constituir actos propios de opinión jurídica administrativa cuando el criterio adoptado en las mismas sea favorable o beneficioso para el contribuyente. No resuelve la cuestión explícitamente.
- En consecuencia, la Sentencia no altera el criterio que mantiene la DGT actualmente, expresado en las consultas tributarias de 2022.

ARTÍCULOS 35 a 39 LIS: DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR ACTIVIDADES.

RTEAC 199/2022. Informes motivados I+D+i. Sentencias Tribunal Supremo.

- Alcance de la **vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología**. Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2024 (recurso 948/2023) y de 9 de octubre de 2024 (recurso 1633/2023). Cambio de criterio.
- De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en sentencias de 8 de octubre de 2024 (recurso 948/2023) y 9 de octubre de 2024 (recurso 1633/2023), **en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004**, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino **también en las inversiones y gastos** que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.
- Art. 35.4 TRLIS: *Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.*
- Art. 35.4 LIS: *Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades.*

ARTÍCULOS 55 a 75 LIS: RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

V0044-24: Extinción de entidades en el seno del grupo fiscal.

En un proceso de fusión de varias entidades tres de ellas van a ser liquidadas con carácter previo, y no serán absorbidas. Tienen BINS y deducciones preconsolidación.

Doctrina DGT: La extinción de una entidad dependiente, aun cuando se produzca en el seno del propio grupo fiscal y su base imponible individual se integre en la base imponible del grupo fiscal en el período en que se lleva a cabo la disolución → efectos del artículo 74 LIS.

Con ocasión de la salida del grupo fiscal, las entidades asumirán, cada una de ellas, el derecho a la compensación de las BINS pendientes del grupo fiscal, en la proporción en que hubieren contribuido a su formación.

En el presente supuesto, **tales BINS no podrán ser compensadas por las sociedades en períodos posteriores, puesto que se habrán extinguido. Tampoco por el grupo fiscal** → el derecho a dicha compensación corresponde en exclusiva a la entidad que deja de formar parte del grupo fiscal, sin que éste pueda subrogarse en el citado derecho (74.1.b) LIS)

ARTÍCULOS 55 a 75 LIS: RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

V1543-24. Disolución y liquidación de dependiente con BINS.

- A efectos de determinar el límite a la compensación de las BINS preconsolidadas así como de las bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal a cuya formación hubiese contribuido la entidad C y pendientes de aplicar **habrá que tener en consideración para la cuantificación del límite adicional a la compensación previsto en el artículo 67 e) de la LIS, la compensación sin límite que establece el artículo 26 de la LIS en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad C.**

V0551-25. Ingresos por quita previa a la aplicación de la consolidación.

- **La compensación sin límites** respecto de la renta que se corresponda con la quita derivada de un acuerdo con los acreedores, prevista en el artículo 26 de la LIS, **deberá aplicarse, en el seno del grupo fiscal, únicamente a efectos de la cuantificación del límite adicional previsto en el artículo 67 e) LIS, en la medida en que la entidad consultante X obtuvo la quita en un periodo impositivo en el que tributaba en régimen general,** con carácter previo a la constitución del grupo fiscal.

ARTÍCULOS 76 a 89 LIS: RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO.

RTEAC 6550/2024 de 27 de mayo de 2024.

- Análisis individual de MEV:
 - Simplificar estructura empresarial-> mera interposición, aportante sigue decidiendo todo.
 - Separación de flujos financieros empresariales y familiares -> se estaban sufragando gastos personales de la socia (cuenta 551).
 - Canalización en una nueva sociedad de inversiones y beneficios -> inversiones no afectas a actividades económicas.
 - Mejora de la financiación -> las inversiones financieras ya podían hacerse por la PF.
 - Elaborar protocolos de cara a una sucesión familiar.

- Un aspecto clave -> ahorro fiscal en cuanto a la distribución de los dividendos.
- La concurrencia de "motivos económicos válidos" radicaría en la reinversión de éstos, es decir, en **la vuelta al circuito empresarial o económico de los dividendos residenciados en sede de la entidad interpuesta.**
- **Que no acaben, de una u otra forma, revirtiendo en beneficio directo de la persona física aportante, sirviendo a sus necesidades personales, porque, en ese caso, sería evidente que se habría obtenido una "ventaja fiscal " a través de una conducta o actividad fraudulenta lo que la convertiría en "abusiva" en los términos expuestos.**

ARTÍCULOS 76 a 89 LIS: RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO.

RTEAC 6550/2024 de 27 de mayo de 2024.

- Regularización AEAT -> eliminación del diferimiento.
- **Regularización TEAC (FJ 14ª)**-> el abuso normativo (lograr disponer de unos beneficios sociales, vía dividendos, sin tributar por ellos) ... pero es un hecho que, **al tiempo de dictarse la liquidación, ese efecto abusivo tan sólo se había consumado parcialmente (solo se repartieron algunos beneficios).**
- Esa consumación podría no llegar a producirse si, por ejemplo, la evolución de la actividad de la operativa es negativa, y esos beneficios acumulados susceptibles de ser distribuidos se ven compensados con pérdidas de ejercicios siguientes.
- **Solución "más compleja que la sencilla":**
 - **Ajuste en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, de forma efectiva, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación.**
 - Habrá que hacer los ajustes "pertinentes" para evitar sobreimposición-> referencia al artículo 88 LIS.
 - Habrá que ir **incrementando el valor** de la cartera en la holding.

ARTÍCULOS 76 a 89 LIS: RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO.

RTEAC 8869/2021 de 19 de noviembre de 2024. Se incluyen plusvalías tácitas.

- PF aporta el 7% de QR a su holding XZ, en la que tiene la mayoría del capital. En ese momento, QR tiene varios inmuebles. Tiene FFPP negativos pero una importante plusvalía en los inmuebles.
- En 2016 vende un edificio, compensa pérdidas y reparte dividendos.
- **La aportación de acciones se produce cuando las plusvalías tácitas se consideran de inminente materialización**, buscando como efecto fundamental evitar que estas tributen en sede de la persona física.
- Límite máximo a regularizar->diferencia entre VM de los edificios y su valor de contable.
- Regularización 2016: dividendos repartidos por QR a XZ en 2016, en el % de participación.
- **No se cuestiona el pleno efecto de la estructura creada sobre los beneficios y plusvalías que QR pueda generar en el futuro que no procedan de plusvalías tácitas, de inminente realización, ya existentes en los activos de QR en el momento de acogerse a la operación FEAC ...**

ARTÍCULOS 76 a 89 LIS: RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO.

RTEAC 5937/2024 de 12 de diciembre de 2024. Ejecución.

- **Se avala el utilizar el método FIFO para regularizar.** Dejar el reparto a elección del contribuyente sólo supondría dejar al albur de la voluntad de quienes han diseñado y participado en el abuso, la neutralización o desactivación de las consecuencias de su regularización.
- Los repartos de dividendos realizados en ejercicios posteriores pueden tributar como ganancia patrimonial en el socio aportante, al ser considerados materialización o consumación del abuso en su día declarado, **si se dan condiciones análogas** y que permitan confirmar dicha apreciación, entre las que, por ejemplo, **se encuentra el destino que se haya dado por la entidad holding a esos fondos recibidos, en años futuros, por el reparto de dividendos que acuerde la sociedad operativa.**
- A medida que tribute la plusvalía diferida el valor de las participaciones recibidas irá aumentándose.

ARTÍCULOS 76 a 89 LIS: RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO.

Artículo 115 Ley General Tributaria.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, **dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.**

Novedades relevantes en materia de IS 2025.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

Art. 25.1: "derecho a una reducción en la base imponible del 20 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios".

$$\text{REDUCCIÓN} = 20\% \times \text{INCREMENTO DE FONDOS PROPIOS}$$

Mantenimiento de la reserva y del incremento FFPP: 3 años.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

Art. 25.1: "derecho a una reducción en la base imponible del 20 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios".

| INCREMENTOS DE PLANTILLA MEDIA. | REDUCCIÓN A PRACTICAR. |
|---------------------------------|------------------------|
| 2-5% | 23% |
| 5-10% | 26,5% |
| >10% | 30% |

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

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

Límite de la reducción:

20% x BI previa a artículos 25, 26 y 11.12 LIS.

25% x BI previa a artículos 25, 26 y 11.12 LIS.

Para INCN < 1 M€.

En caso de insuficiente base imponible 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** al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder.

TIPOS IMPOSITIVOS.

| TIPO IMPOSITIVO | PORCENTAJE | CONDICIONES |
|-----------------------------|--------------|-------------------|
| General | 25% | |
| Microempresa (2025-2027) | < 1 M INCN | |
| | 21%-19%-17% | 0-50.000 € de BI |
| | 22%-21%-20% | Resto BI |
| Nueva creación | 15% | No grupo 42 Ccom. |
| ERDs (2025-2029) | 24%-23%-22%- | < 10 M INCN |
| | 21%20% | |
| Patrimoniales | 25% o 23% | |

NOTA: actualizar los diferidos.

El importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la LIS.

Muchas gracias por su atención.
