

Principales novedades fiscales introducidas por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre

El pasado 21 de diciembre de 2024 se publicó en el BOE la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, que introduce modificaciones relevantes en el ámbito tributario, entre las que destacan la creación de nuevos impuestos como el Impuesto Complementario para grupos multinacionales y grandes empresas, la introducción de medidas de calado en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF, y el establecimiento de beneficios extraordinarios para las víctimas de la DANA a efectos del IRPF y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, destaca el restablecimiento de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016 que fueron declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 18 de enero de 2024.

A continuación se resumen de manera sucinta las novedades más destacadas:

1. Impuesto Complementario (IC). Tipo mínimo global del 15%

La Ley 7/2024 transpone la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, con el objetivo de garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, en el marco de Pilar 2 de las denominadas como “GloBE -global anti Base Erosion- rules” de la OCDE.

La Ley introduce un nuevo Impuesto Complementario, cuyo objetivo es asegurar que las multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud con ingresos superiores a 750 millones de euros anuales paguen una tasa impositiva efectiva mínima del 15 por 100, cerrando la brecha entre su tasa impositiva efectiva y dicho umbral global.

Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15 por ciento, se recaudará un impuesto adicional, el Impuesto Complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por 100.

El cálculo del Impuesto Complementario se realizará por cada jurisdicción donde opere el grupo, teniendo en cuenta las entidades que lo conforman en cada país. Si el tipo impositivo efectivo (en adelante “TIE”) en alguna jurisdicción es inferior al umbral del 15 por 100, se aplicará un tipo complementario que permita alcanzar este mínimo.

El nuevo impuesto tiene efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2024, si bien entre 2024 y 2026 los grupos podrán acogerse a un sistema simplificado de “puertos seguros”, que les eximirá de pagar el impuesto en algunas situaciones, como cuando se cumpla el test *de minimis* o el test de tipo efectivo simplificado.

El IC se configura a través de tres modalidades. La primera es el impuesto complementario nacional, que afecta a las entidades españolas del grupo. La segunda es el impuesto complementario primario, que se aplica a las matrices españolas en relación con las filiales situadas en otros países. La tercera es el impuesto complementario secundario, que se aplica a las filiales españolas de grupos cuyo país de origen no haya implementado las reglas del Pilar 2 de la OCDE.

En cuanto a las obligaciones de declaración, los grupos deberán presentar una declaración informativa que incluya la estructura del grupo, el cálculo del TIE y las opciones fiscales adoptadas. El plazo de presentación varía dependiendo de si se trata de un período de transición o de ejercicios posteriores.

Para los grupos multinacionales afectados, es fundamental revisar los sistemas contables para garantizar que los cálculos del IC se realicen de forma precisa y eficiente. Además, será clave prestar atención a los cambios en los negocios internacionales y en las estructuras fiscales, especialmente en países que aún no han implementado las reglas del Pilar 2. El impacto del IC también se extenderá a sectores con regímenes fiscales especiales, como los fondos de inversión o las SOCIMI.

2. Impuesto sobre Sociedades

La Ley 7/2024 también introduce cambios significativos en el Impuesto sobre Sociedades con efectos para los períodos impositivos iniciados desde 1 de enero de 2024. A continuación, se detallan las principales modificaciones:

- i. **Límites agravados para la compensación de bases imponibles negativas:** En respuesta a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024, se reestablecen los límites para la compensación de Bases Imponibles Negativas para empresas o grupos de empresas con importe neto de la cifra de negocios (en adelante “INCN”) superior a 20 millones de euros. Se retoman los límites establecidos previamente: 50% para empresas con INCN en superior a 20 millones de euros el ejercicio inmediatamente anterior; y 25% cuando el INCN exceda de 60 millones de euros.
- ii. **Límite para las deducciones por doble imposición internacional:** Se introduce un límite del 50% de la cuota íntegra a efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición a los contribuyentes cuyo INCN exceda los 20 millones de euros.

- iii. **Reversión obligatoria, por terceras partes iguales en ejercicios sucesivos, de los deterioros de cartera deducidos antes de 2013:** se restablece el régimen de reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de valores representativos del capital social de sociedades que hubiesen sido deducibles con anterioridad a 2013, aun cuando los fondos propios de la filial no se hayan recuperado. Las empresas deberán integrar en su base imponible las pérdidas por deterioro pendientes de reversión, como mínimo por partes iguales en los tres primeros ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024 (2024, 2025 y 2026).
- iv. **Grupos fiscales. Limitación para la compensación de las pérdidas de las sociedades integrantes de grupos fiscales (2024-2025):** Se prórroga para los ejercicios 2024 y 2025 la limitación establecida – inicialmente, con carácter restringido para el ejercicio 2023 – que impide computar el 100 por 100 de las pérdidas de las sociedades del grupo a la hora de determinar la base imponible del grupo. Así, cuando una sociedad forme parte de un grupo fiscal y genere una base imponible negativa de forma individual, sólo podrá agregar el 50 por 100 de aquella para el cómputo de la base imponible consolidada del grupo fiscal. Los ajustes derivados de esta limitación se revertirán por partes iguales en los diez ejercicios siguientes.

Reserva de capitalización

Para los ejercicios fiscales iniciados desde 1 de enero de 2025 se introduce un aumento de la reducción en la base imponible por reserva de capitalización, que pasa a ser del 20% (con anterioridad, del 15%) del importe del incremento de los fondos propios sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos, con el límite del 20% (con anterioridad, el 10%) de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de bases imponibles negativas.

Además, este porcentaje podría incrementarse hasta un 30% si se cumplen ciertos requisitos vinculados al aumento de la plantilla media del ejercicio, en concreto:

- Reducción del 23% si se produce un incremento de la plantilla media respecto al ejercicio inmediatamente anterior entre el 2% hasta el 5%.
- Reducción del 26,5%, si el incremento de la plantilla media es entre el 5% y el 10%.
- Reducción del 30%, si el incremento es superior al 10%.

En todo caso, el incremento de plantilla deberá mantenerse durante un plazo de 3 años desde el cierre del ejercicio al que corresponda la reducción.

Tipo impositivo para microempresas y entidades de reducida dimensión

También para los periodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2025 se ha establecido una escala progresiva de tipos impositivos para las microempresas y entidades de reducida dimensión, basándose en el INCN del ejercicio anterior.

Para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros, se han establecido tipos del 21% para los primeros 50.000 euros de base imponible y del 22% para el resto, con ajustes proporcionales en caso de periodos impositivos inferiores a un año. En 2026, los tipos se reducirán aún más, con un 19% hasta 50.000 euros y un 21% para el exceso. A partir del ejercicio 2027 el tipo aplicable para los primeros 50.000 euros será del 17% y del 20% para el exceso.

Por otro lado, las entidades de reducida dimensión experimentarán una reducción gradual de su tipo impositivo. El tipo inicial será del 24% en el ejercicio 2025, y disminuirá en 1 punto porcentual cada año hasta llegar al 20% en el ejercicio 2029. A partir de ese ejercicio, se mantendrá de manera permanente el tipo impositivo del 20%.

3. Modificaciones en el IRPF: Subida del tipo marginal para rentas de capital

En el ámbito del IRPF, la medida más destacada es el incremento del tipo impositivo en el ahorro para los tramos más altos. A partir del 1 de enero de 2025, el tipo impositivo aplicable al último tramo de la escala del ahorro se elevará del 28% al 30% para las bases superiores a 300.000 euros, afectando también a los contribuyentes que se benefician del régimen especial de trabajadores desplazados a España.

La escala de gravamen de la base del ahorro queda como sigue:

Base liquidable del ahorro (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable del ahorro (hasta euros)	Tipo aplicable
0	0	6.000	19%
6.000	1.140	44.000	21%
50.000	10.380	150.000	23%
200.000	44.880	100.000	27%
300.000	71.880	En adelante	30%

4. Beneficios extraordinarios para los afectados de la DANA

La Ley introduce una exención en el IRPF y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las cantidades entregadas por los empleadores a sus empleados con el fin de paliar los daños causados por la DANA. Las cantidades satisfechas entre el 29 de octubre y el 31 de diciembre de 2024 estarán exentas de estos impuestos, siempre que se destinen a cubrir daños personales y materiales. La exención está limitada a los daños acreditados y no podrá exceder el importe de los daños certificados.

5. Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de Entidades Financieras

La Ley 7/2024 establece un nuevo Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de Entidades Financieras con efectos para los tres períodos impositivos iniciados desde 1 de enero de 2024.

Este tributo, de naturaleza directa, grava el margen positivo de intereses y comisiones generado por las entidades financieras en territorio español. La base imponible se calcula integrando y compensando los márgenes de intereses y las comisiones derivadas de la actividad desarrollada en España, con una reducción de 100 millones de euros para determinar la base liquidable. El tipo impositivo será progresivo, con una tasa máxima del 7% que se aplicará a la parte de base liquidable superior a 5.000 millones de euros.

6. Impuesto sobre Líquidos para Cigarrillos Electrónicos

Asimismo, la Ley introduce el Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y productos relacionados con el tabaco, que entrará en vigor el 1 de enero de 2025. Este impuesto grava la fabricación, importación e introducción de productos como líquidos para cigarrillos electrónicos y bolsas de nicotina, con un tipo impositivo diferenciado según el producto.

7. Gravamen temporal energético

Finalmente, cabe destacar que mediante esta Ley se deroga el gravamen temporal energético regulado en la Ley 38/2022, lo que representa una importante modificación en el marco tributario energético.

CASES&LACAMBRA

© 2024 CASES & LACAMBRA

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de novedades jurídicas elaborada por Cases&Lacambra.
La información y contenidos en el presente documento no constituye, en ningún caso, un asesoramiento jurídico.

www.caseslacambra.com