

Monográfico IS

**Sociedades
2024**

Cambios en los tipos de gravamen IS

Regularización de las cuentas de Activos por Impuestos Diferidos y de Pasivos por Impuestos Diferencias Temporarias Imponibles como consecuencia de los cambios de tipo de gravamen.

[\[pág. 6\]](#)

Sociedades

2024 Monográfico

Cambios en los tipos de gravamen IS

Ejercicios iniciados durante el año		2024	2025	2026	2027	2028	2029
TIPO GENERAL	LIS art 29.1	25%	25%	25%	25%	25%	25%
ERD (NO APLICABLE A PATRIMONIALES) INCN periodo impositivo anterior $\geq 1\text{M€} > 10\text{M€}$	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	25%	24%	23%	22%	21%	20%
MICROEMPRESA (NO APLICABLE A PATRIMONIALES) INCN periodo impositivo anterior $< 1\text{M€}$ Base imponible comprendida entre 0 y 50.000 € Resto Base imponible	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	23%	21% 22%	19% 21%	17% 20%	17% 20%	17% 20%
ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS (NO APLICABLE A PATRIMONIALES) En el primer periodo impositivo en que la Base imponible sea positiva y en el inmediato siguiente, aunque la BI sea negativa.	LIS art 29.1	15%	15%	15%	15%	15%	15%

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

- Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
- Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

ENTIDADES EMERGENTES (NO APLICABLE A PATRIMONIALES) En el primer periodo impositivo en que la Base imponible sea positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan las condiciones de empresa emergente.	L28/2022 Art 7	15%	15%	15%	15%	15%	15%
---	-------------------	-----	-----	-----	-----	-----	-----

(L 28/2022 Art. 3)

- Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, o Registro de Cooperativas competente, de la escritura pública de constitución, con carácter general, o de siete en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España.
 - No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan consideración de empresas emergentes. Los términos concentración o segregación se consideran incluidos en las anteriores operaciones.
 - No distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos en el caso de cooperativas.
 - No cotizar en un mercado regulado.
 - Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España.
 - Tener al 60 % de la plantilla con un contrato laboral en España. En las cooperativas se computarán dentro de la plantilla, a los solos efectos del citado porcentaje, los socios trabajadores y los socios de trabajo, cuya relación sea de naturaleza societaria.
 - Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable.
- Cuando la empresa pertenezca a un grupo de empresas definido en el artículo 42 del Código de Comercio, el grupo o cada una de las empresas que lo componen deberá cumplir con los requisitos anteriores.

Ejercicios iniciados durante el año		2024	2025	2026	2027	2028	2029
COOPERATIVAS DE FISCALMENTE PROTEGIDAS	LIS art 29.2						
Resultados cooperativos							
INCN < 1M€	LIS art 29.2 LIS DT 44ª	20%	18%	16%	14%	14%	15%
Base imponible comprendida entre 0 y 50.000 €			19%	18%	17%	17%	17%
Resto Base imponible							
INCN ≥ 1M€ > 10 M€	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	20%	20%	20%	19%	18%	17%
≥ 10M€			20%	20%	20%	20%	20%
Resultados extracooperativos							
INCN < 1M€	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	23%	21%	19%	17%	17%	17%
Base imponible comprendida entre 0 y 50.000 €			22%	21%	20%	20%	20%
Resto Base imponible							
INCN ≥ 1M€ > 10 M€	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	25%	24%	23%	22%	21%	20%
≥ 10M€			25%	25%	25%	25%	25%

Para la determinación del INCN a efectos del tipo de gravamen a aplicar, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la LIS:

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[CV V1984-19 de 31/07/2019](#)

Las participaciones sociales de la consultante, sociedad A, son propiedad en su totalidad de cuatro hermanos a partes iguales. La sociedad consultante tuvo un importe neto de la cifra de negocios en 2017 de 5.636.614,78 euros.

El mismo grupo de hermanos y en idéntica proporción posee la totalidad del capital social de otra mercantil, sociedad B, que tuvo un importe neto de la cifra de negocios en el año 2017 de 4.856.499,37 euros.

El importe neto de la cifra de negocios de la sociedad consultante incluye ventas a la entidad mencionada en el párrafo anterior por importe de 2.306.975,29 euros.

(...) los cuatro hermanos son personas físicas, unidas por vínculos de parentesco en línea colateral y en segundo grado, y se encuentran en relación con las sociedades A y B en, al menos, una de las situaciones del artículo 42.1 del Código de Comercio, en concreto, la señalada en su letra a) "posea la mayoría de los derechos de voto", por lo que el importe neto de la cifra de negocios, a efectos de la aplicación del régimen especial analizado, deberá referirse a ambas entidades, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. [1]

[1] [Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre](#), por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Artículo 41. Eliminación de partidas intragrupo.

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, una vez realizados los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 16 a 19.

2. Se entenderá por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo entre sociedades del grupo, sin perjuicio de lo previsto para los dividendos en el artículo 49.

...

Regularización de las cuentas de Activos por Impuestos Diferidos y de Pasivos por Impuestos Diferencias Temporarias Imponibles como consecuencia de los cambios de tipo de gravamen:

Compensación de Pérdidas:

[Consulta Número 2 BOICAC 139/2024](#)

Sobre el tipo de gravamen que debe aplicar una empresa en el reconocimiento de un crédito fiscal cuando su importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2022 no superó el millón de euros y en el año 2023 ha sufrido pérdidas

El apartado 3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido de la NRV 13.^a señala que: “Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo. En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.”

(...) atendiendo a la regulación que se ha reproducido, al cierre del ejercicio, la empresa deberá utilizar en el cálculo del activo por impuesto diferido el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión que, salvo prueba en contrario, se presumirá que es del 23 por 100, siempre y cuando en el propio ejercicio en que se hayan generado las pérdidas fiscales el importe neto de la cifra de negocios tampoco haya superado el umbral de 1 millón de euros.

Ejemplo:

ENTIDAD NO PATRIMONIAL
NO FORMA PARTE DE UN GRUPO DE ENTIDADES
MICROEMPRESA INCN < 1 M€ en 2022

	2022	2023	2024	2025
INCN	< 1 millón €	< 1 millón €	< 1 millón €	< 1 millón €
Tipo de gravamen	25%	23%	23%	21%/22%
BI fiscal	Beneficios	-25.000	10.000	
compensación BIN 2023			-10.000	-15.000

Ejercicio 2023:

Contabiliza el crédito fiscal correspondiente a las pérdidas pendientes de compensar al cierre del ejercicio teniendo en cuenta el tipo de gravamen para el ejercicio 2024:

Cuenta		Debe	Haber
(4745)	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2023 (25.000x23%)	5.750	
(6301)	Impuesto diferido		5.750

Ejercicio 2024:

Contabiliza la compensación de la BI con parte pérdidas pendientes de compensar al cierre del ejercicio 2023:

Cuenta		Debe	Haber
(4745)	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2023 (10.000x23%)		2.300
(6301)	Impuesto diferido	2.300	

Regulariza el importe pendiente teniendo en cuenta el tipo de gravamen previsto para el ejercicio 2025:

Cuenta		Debe	Haber
(4745)	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2023 [15.000x (23%-21%)		300
(6301)	Impuesto diferido	300	

La misma empresa adquirió en 2023 un elemento material en régimen de arrendamiento financiero

Coste de adquisición: 21.700

Amortización contable: 10%

Amortización fiscal: el triple de la amortización contable con el límite de la recuperación del coste del bien.

El cuadro de amortización que confeccionó en el momento de la adquisición, tenía en cuenta el tipo de gravamen del 23%

AÑO	CUOTA ANUAL	INTERESES	RECUP COSTE	DEUDA PENDIENTE	AMORT CONTABLE	MAYOR AMORTIZ FISCAL	TIPO DE GRAVAMEN	IMPUESTO DIFERIDO
2023	2.250	300	1.950	19.750	1.085	865	23%	199
2024	4.500	1.000	3.500	16.250	2.170	1.330	23%	306
2025	4.500	800	3.700	12.550	2.170	1.530	23%	352
2026	4.500	600	3.900	8.650	2.170	1.730	23%	398
2027	4.500	300	4.200	4.450	2.170	2.030	23%	467
2028	4.500	50	4.450	0	2.170	2.280	23%	524
2029					2.170	-2.170	23%	-499
2030					2.170	-2.170	23%	-499
2031					2.170	-2.170	23%	-499
2032					2.170	-2.170	23%	-499
2034					1.085	-1.085	23%	-250
	24.750	3.050	21.700		21.700			0

Teniendo en cuenta los nuevos tipos de gravamen, el cuadro de amortización sería:

AÑO	CUOTA ANUAL	INTERESES	RECUP COSTE	DEUDA PENDIENTE	AMORT CONTABLE	MAYOR AMORTIZ FISCAL	TIPO DE GRAVAMEN	IMPUESTO DIFERIDO
2023	2.250	300	1.950	19.750	1.085	865	23%	199
2024	4.500	1.000	3.500	16.250	2.170	1.330	23%	306
2025	4.500	800	3.700	12.550	2.170	1.530	21%	321
2026	4.500	600	3.900	8.650	2.170	1.730	19%	329
2027	4.500	300	4.200	4.450	2.170	2.030	17%	345
2028	4.500	50	4.450	0	2.170	2.280	17%	388
2029					2.170	-2.170	17%	-369
2030					2.170	-2.170	17%	-369
2031					2.170	-2.170	17%	-369
2032					2.170	-2.170	17%	-369
2034					1.085	-1.085	17%	-184
	24.750	3.050	21.700		21.700			228

La diferencia de 288 se debe a que los impuestos que el mayor gasto contable de los ejercicios 2023 a 2026, si mantiene la condición de microempresa y no cambian los tipos de gravamen, revertirán al 17%

AÑO	CUOTA ANUAL	INTERESES	RECUP COSTE	DEUDA PENDIENTE	AMORT CONTABLE	MAYOR AMORTIZ FISCAL	TIPO DE GRAVAMEN	IMPUESTO DIFERIDO
2023	2.250	300	1.950	19.750	1.085	865	23%	199
2024	4.500	1.000	3.500	16.250	2.170	1.330	23%	306
2025	4.500	800	3.700	12.550	2.170	1.530	21%	321
2026	4.500	600	3.900	8.650	2.170	1.730	19%	329
2027	4.500	300	4.200	4.450	2.170	2.030	17%	345
2028	4.500	50	4.450	0	2.170	2.280	17%	388
2029					2.170	-2.170	17%	-369
2030					2.170	-2.170	17%	-369
2031					2.170	-2.170	17%	-369
2032					2.170	-2.170	17%	-369
2034					1.085	-1.085	17%	-184
	24.750	3.050	21.700		21.700			228