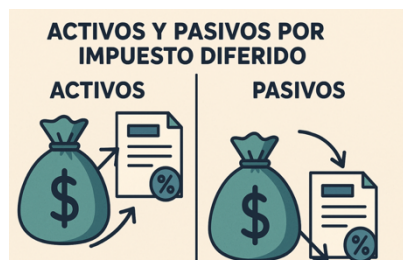


Menciones en la Memoria consecuencia de los cambios de tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades

Tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, el ICAC publicó la **Resolución de 9 de febrero de 2016**, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (en adelante RICAC).



En relación con la valoración de activos y pasivos por impuesto diferido, el artículo 7 de la RICAC establece 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 en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo ...”

Con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025**, la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, introduce importantes modificaciones en los **tipos de gravamen para las Entidades de Reducida Dimensión (ERD)**, distinguiendo entre aquellas cuyo Importe Neto de Cifra de Negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros (MICROEMPRESAS) y el resto que, superando esta cifra, su INCN sea < a 10 millones de €, salvo que de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la LIS deban tributar a un tipo diferente del general.

2025	
ENERO	
1	

El INCN se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la LIS, en particular, 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.

La aplicación de los nuevos tipos de gravamen no será de aplicación inmediata, sino que la nueva Disposición transitoria cuadragésima cuarta prevé su aplicación gradual:

Ejercicios iniciados durante el año		2024	2025	2026	2027	2028	2029
TIPO GENERAL	LIS art 29.1	25%	25%	25%	25%	25%	25%
ERD INCN periodo impositivo anterior entre 1M€ y 10 M€	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	25%	24%	23%	22%	21%	20%
MICROEMPRESAS INCN periodo impositivo anterior inferior a 1 M € Base imponible comprendida entre 0 y 50.000 € Resto Base imponible	LIS art 29.1 LIS DT 44ª	23%	21%	19%	17%	17%	17%
			22%	21%	20%	20%	20%
ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS En el primer periodo impositivo en que la Base imponible sea positiva y <u>en el inmediato siguiente, aunque la BI sea negativa.</u>	LIS art 29.1	15%	15%	15%	15%	15%	15%

ENTIDAD PATRIMONIAL



Los tipos de gravamen del **20 y 17 por ciento anteriores**, no resultarán de aplicación a aquellas entidades **que tengan la consideración de entidad patrimonial**.

Menciones en la Memoria consecuencia de los cambios de tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades

¿En qué momento deben regularizarse los activos y pasivos por impuestos diferidos?



Normalmente al cierre del ejercicio.

¿Qué tipo de gravamen debe aplicarse en la regularización?



Se valorarán según los **tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión**.

Cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión, calculado de acuerdo con lo establecido en el siguiente apartado.

No obstante, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen.

¿Cómo afecta a los Fondos Propios de la entidad?

Ejemplo:

ENTIDAD NO PATRIMONIAL que 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 €	
Tipo de gravamen	25%	25%	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	

En el ejercicio 2024 el cargo a la cuenta 6301 la regularización de los importes pendientes de compensación se cancelará con cargo a la cuenta 129, disminuyendo el resultado contable del ejercicio.

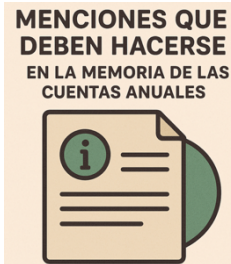
Menciones en la Memoria consecuencia de los cambios de tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades

¿Afecta a la determinación o al período de mantenimiento de la Reserva de Capitalización?



No, para la determinación del incremento de Fondos Propios no se tendrá en cuenta Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen del IS.

¿Qué menciones deben hacerse en la Memoria de las Cuentas Anuales?



Con carácter general, **la nota de la memoria «Situación fiscal»** de las cuentas anuales individuales deberá contener una explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal).

En el artículo 22.4 de la RICAC, se establece que, deberá indicarse determinada información adicional cuando se den determinadas circunstancias, **en particular:**

- Se informará de todas las estimaciones y cálculos utilizados para la determinación del tipo de gravamen medio esperado, justificando los cambios y variaciones existentes entre los valores actuales y los valores futuros estimados. Igualmente, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, se opte por la utilización del último tipo medio de gravamen disponible, se deberá justificar las razones que han llevado a elegir dicha opción, informando, no obstante, sobre todos aquellos acontecimientos futuros que se considere pueden afectar en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.