

CARLA MONTES HOLANDA



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2022/2023

TRABAJO FIN DE GRADO CON MENCIÓN EN CONTABILIDAD

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN ESPAÑA
CORPORATE TAX IN SPAIN**

AUTORA: CARLA MONTES HOLANDA

Director: CRISTIAN BRINGAS PUENTE

JUNIO 2023

ÍNDICE

	Página
1. INTRODUCCIÓN	5
2. MARCO TEÓRICO.....	9
2.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	10
2.1.1. Tipos impositivos.....	11
2.2. PAGOS FRACCIONADOS.....	13
2.3. MODELOS DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	14
3. EVOLUCIÓN TIPO IMPOSITIVO	15
3.1. DEDUCCIONES POR INCENTIVOS.....	18
4. MODIFICACIONES NORMATIVAS PARA 2022	24
5. COMPENSACIÓN BASE IMPONIBLE NEGATIVO	25
5.1. CONDICIONES Y COMPROBACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN.....	27
5.2. DIFERENCIAS PERMANENTES	28
5.3. DIFERENCIAS TEMPORARIAS	29
6. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS.....	31
6.1. ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES	32
6.2. DERECHO POR DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES PENDIENTES DE APLICAR	33
6.3. CREDITO POR PÉRDIDAS A COMPENSAR	34
7. CONCLUSIÓN	37
8. BIBLIOGRAFÍA	38

RESUMEN

En el presente trabajo se lleva a cabo un estudio bibliográfico sobre el concepto en si del Impuesto sobre Sociedades como de todos los conceptos que este impuesto abarca, el cual a lo largo del tiempo ha ido evolucionando, modificando desde cualquier definición/concepto que se puede observar en el BOE hasta el porcentaje que las entidades están obligadas a aplicarse.

Este estudio se ha realizado debido a la importancia que tiene hoy en día los impuestos en España para así conseguir corregir todas aquellas irregularidades que existen en los diferentes tipos de sociedades.

Para ello, se ha realizado una búsqueda en diferentes bases de datos. El Impuesto sobre Sociedades, también conocido por sus siglas IS, es un impuesto que pagan las empresas y las entidades jurídicas en función de los beneficios que han obtenido gracias a su actividad en el territorio español.

Son contribuyentes de dicho impuesto las personas jurídicas a excepción de las sociedades civiles que no tiene objeto mercantil y determinadas entidades que no tienen personalidad jurídica. Normalmente el tipo impositivo que están obligados a aplicarse es el del 25%, aunque hay excepciones, como es el caso de las entidades de nueva creación (Art. 29.1) las cuales deben aplicarse el 15%, las entidades establecidas en Canarias que se aplican el 4%, posteriormente lo argumentaremos en más profundidad, sin olvidar destacar que en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco el IS se aplica según el régimen de Convenio Económico y de Concierto Económico respectivamente.

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto de carácter directo y de aplicación estatal, el cual los autónomos que hayan creado una empresa deben tener en cuenta sobre todo si se trata de sociedades limitadas o anónimas. Junto con el IRPF (Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas), ayudan al sostenimiento de los gastos públicos.

Como se ha comentado al principio, dicho impuesto ha ido evolucionando, siendo el principal objetivo que se planteó el gobierno a la hora de modificar el Impuesto de Sociedades acercar del tipo efectivo que pagaban las empresas al tipo nominal, para ello la reforma fiscal planteó una serie de eliminaciones, de las cuales posteriormente hablaremos.

Fue con la ley 27/2014 el 27 de noviembre cuando entró en vigor la reforma fiscal del Impuesto de Sociedades el cual generaría grandes cambios. Entre ellos se destaca la actualización del principio de devengo, la simplificación de las tablas de amortización, nuevas reducciones en la base imponible o cambio en el tipo de gravamen entre otros.

Se considera que para conseguir eliminar todas las irregularidades que se forman en el ámbito empresarial en España, continuaría con estos impuestos siempre y cuando afectase negativamente al desarrollo de estas.

ABSTRACT

In the present work, a bibliographical study is carried out on the concept of Corporation Tax itself as well as all the concepts that this tax covers, which over time has evolved, modifying from any definition/concept that can be observed in the BOE up to the percentage that the entities are obliged to apply.

This study has been carried out due to the importance of taxes in Spain today in order to correct all those irregularities that exist in the different types of companies.

For this purpose, a research has been carried out in different databases. The Corporate Income Tax, also known by its acronym IS, is a tax that companies and legal entities pay according to the profits they have obtained thanks to their activity in the Spanish territory.

The taxpayers of this tax are legal entities, with the exception of civil societies that do not have a commercial purpose and certain entities that do not have legal personality. Normally the tax rate they are obliged to apply is 25%, although there are exceptions, as is the case of newly created entities (Art. 29.1) which must apply 15%, entities established in the Canary Islands which apply 4%, which will be discussed in more detail later, without forgetting to point out that in the Community of Navarra and in the Historical Territories of the Autonomous Community of the Basque Country the IS is applied according to the Economic Agreement and Economic Agreement regime, respectively.

Corporate income tax is a direct tax levied by the state, which self-employed persons who have created a company must consider, especially in the case of limited or public limited companies. Together with the IRPF (Personal Income Tax), they help to support public expenses.

As it has been mentioned at the beginning, this tax has been evolving, and the main objective of the government when modifying the Corporate Income Tax was to bring the effective rate paid by companies closer to the nominal rate, for which the tax reform proposed a series of eliminations, which we will discuss later.

It was with the law 27/2014 on November 27 when the tax reform of the Corporate Income Tax came into force which would generate major changes. Among them we can highlight the update of the accrual principle, the simplification of the depreciation tables, new reductions in the tax base or change in the tax rate among others.

It is considered that in order to eliminate all the irregularities that are formed in the business environment in Spain, it would continue with these taxes as long as it negatively affects their development.

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo se va a analizar el Impuesto Sobre Sociedades, así como todos los conceptos que le componen. A lo largo de la historia dichos conceptos se han ido modificando y se han visto registrados en los documentos del Boletín Oficial del Estado.

Este estudio se lleva a cabo debido a la importancia y al impacto que este impuesto supone en España, el cual se trata de un tributo por lo que queda regulado por una normativa de carácter fiscal, con el fin de gravar los beneficios que obtienen las empresas y demás entidades con personalidad jurídica cuya residencia está en territorio español.

Se considera que es importante tener conocimiento de este impuesto para poder evitar irregularidades, las cuales conllevarían a una sanción que si no es pagada en plazo se generaría un recargo.

Antes de empezar a hablar del Impuesto de Sociedades y de todas sus “características”, comenzaré describiendo la evolución y el impacto que sufrió el Impuesto sobre sociedades a la pandemia que hubo, llamada “Covid-19”.

Más de dos años después del inicio de la pandemia, el impacto que esta causó se puede observar en múltiples facetas de la economía, desde el PIB al desempleo, pasando por el consumo, el turismo dentro de España... Atravesando un declive social y económico el cual ha generado la crisis económica en la que aún nos encontramos. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, el impacto aún ha sido mucho más visible, a pesar de que desde hace varios años está continuamente en declive en relación con los ingresos que no corresponden con el incremento de los beneficios de las empresas.

En 2020 un año después de que empezase la pandemia, muchas compañías presentaron pérdidas o se vieron obligadas a hacer provisiones para poder reforzarse ante la crisis que venía. Según el Informe Anual de Recaudación del año 2020 que se publicó a través de la Agencia Tributaria, el Impuesto sobre Sociedades cayó en un 33,2% los ingresos generados por el Impuesto sobre Sociedades, dicha bajada se produjo por el descenso de los pagos fraccionados, ya que muchas empresas se vieron obligadas a disminuir sus actividades a causa de la pandemia. Además, el tipo efectivo que las empresas pagan por sus beneficios se vio reducido hasta un 8,3%, dicho porcentaje contrasta con el tipo efectivo sobre la base imponible en un 19,4%, cuando el tipo general es del 25%, lo cual refleja el impacto de las deducciones y exenciones que se previó con este impuesto

Fue en 2021 cuando se empezaron a levantar las restricciones en España, permitiendo a las empresas volver poco a poco a poder desarrollar la actividad empresarial, recibiendo el nombre de “nueva normalidad”. Durante este ejercicio el ingreso por el Impuesto sobre Sociedades aumentó en un 67,9%, gran parte de este incremento se debe a los pagos fraccionados los cuales aumentaron en un 53,7%.

Fue a través del BOE, donde se recogieron nuevas medidas tributarias debido a la pandemia COVID-19. Dichas actualizaciones se vieron reflejadas en la modalidad de pagos fraccionados, ampliación del plazo para las declaraciones y autoliquidaciones, se establecieron medidas para apoyar entre otros al sector turístico... las cuales vamos a tratar en el presente trabajo.

Con la finalidad de realizar este estudio bibliográfico, el presente trabajo se divide en 6 apartados: marco teórico, evolución del tipo impositivo, modificaciones normativas para 2022, compensación por base imponible negativa, activos por impuestos diferidos y conclusiones.

En el marco negativo se profundizará en el concepto del impuesto y sus distintos tipos impositivos, en este mismo apartado se tratarán los pagos fraccionados, el cual es un concepto bastante relevante en el impuesto. Asimismo se tratará la evolución que dicho impuesto ha sufrido y las modificaciones en el 2022, así como las deducciones que pueden beneficiarse algunas empresas.

En el apartado de compensación de bases imponibles negativas, se habla de los periodos de tiempo que hay para compensar dichas bases, como la evolución que ha habido a lo largo de los años. Se considera que los activos por impuestos diferidos es un concepto relevante en este tema, por lo que durante en el trabajo también se definen y se desarrollan los tipos que hay. Se finalizará el trabajo con el apartado de conclusión en el cual se comenta en que se ha basado dicho trabajo, así como sus ideas principales.

Gráfico 1.1: Evolución del nº de parados en España



Fuente: Elaboración propia (Epdata, 2022)

Gráfico 1.2: Evolución del nº de parados en Cantabria



Fuente: Elaboración propia (Epdata, 2022)

Tabla 1.1: Variación parados respecto al año anterior

AÑO	CANTABRIA	ESPAÑA
2006	-11,86%	-2,92%
2007	-0,79%	2,80%
2008	38,81%	37,56%
2009	38,81%	35,14%
2010	8,31%	7,29%
2011	11,33%	6,73%
2012	15,34%	10,84%
2013	1,32%	-0,46%
2014	-8,75%	-5,91%
2015	-2,30%	-7,74%
2016	-14,59%	-9,85%
2017	-7,36%	-7,91%
2018	-6,97%	-6,12%
2019	-0,01%	-2,37%
2020	13,47%	20,40%
2021	-5,42%	-14,87%
2022	-14,32%	-10,51%

Fuente: Elaboración propia (Epdata, 2022)

Tabla 1.2: Ingresos anuales del Impuesto sobre Sociedades

AÑO	TOTAL (Miles de euros)	VARIACIÓN
2006	37.208	14,50%
2007	44.823	20,47%
2008	27.301	-39,09%
2009	20.188	-26,05%
2010	16.198	-19,77%
2011	16.611	2,55%
2012	21.435	29,04%
2013	19.945	-6,95%
2014	18.713	-6,18%
2015	20.649	10,34%
2016	21.678	4,99%
2017	23.143	6,76%
2018	24.838	7,32%
2019	23.733	-4,45%
2020	15.858	-33,18%
2021	26.627	67,91%

Fuente: Elaboración propia (Tributaria, 2022)

2. MARCO TEÓRICO

La Contabilidad de Sociedades es la encargada de estudiar todas las particularidades contables que presenta la regulación jurídico-mercantil de las empresas, como puede ser la constitución de la sociedad, ampliaciones y reducciones de capital, como pueden ser las disoluciones de las sociedades, la fusión entre ellas... Para analizar dichos hechos se debe profundizar en las normas jurídicas que los regulan, lo cual nos conducirá a dar una serie de criterios metodológicos para reflejarlos en la contabilidad y analizar sus repercusiones.

Como argumenta el artículo 31 de la Constitución Española “se exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente” (Estado, 1978)

Dentro de las personas jurídicas nos podemos encontrar las personas jurídicas de interés público como son las fundaciones, las personas jurídicas de interés privado como son las sociedades civiles y los sujetos pasivos como pueden ser las entidades públicas empresariales. (Estado, 2006)

Luego están los sujetos pasivos sin personalidad jurídica que engloban los fondos de inversión, fondos de capital riesgo y los fondos de pensiones.

Cuadro 2.1: Personas jurídicas del IS

PERSONAS JURÍDICAS (Excluidas s. civiles sin objeto mercantil)	
Personas jurídicas de interés público	Corporaciones
	Asociaciones
	Fundaciones
Personas jurídicas de interés privado	Sociedades mercantiles
	Sociedades civiles
Sujetos pasivos especiales	Entidades públicas empresariales
	Agencias estatales
	Mutuas
	Cofradías de pescadores

Fuente: Elaboración propia (Pontones, 2020)

Cuadro 2.2: Sujetos pasivos sin personalidad jurídica del IS

SUJETOS PASIVOS SIN PERSONALIDAD JURIDICA
Fondos de inversión
Fondos de capital-riesgo
Fondos de pensiones
Grupo de sociedades
Los fondos de titulación
Los fondos de Activos Bancarios

Fuente: Elaboración propia (Pontones, 2020)

2.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El impuesto sobre sociedades es aplicado en todo el territorio español, su aplicación depende de la naturaleza del sujeto pasivo (si es residente o no), no obstante, esta obligación no es uniforme en todo el territorio nacional, ya que tanto el país vasco (Ley 12/2002), Navarra (Ley 28/ 1990), Canarias y Ceuta y Melilla tienen regímenes especiales con sus respectivos convenios. (Pontones, 2020)

Tabla 2.1: Diferentes tipos impositivos

	% PAIS VASCO	% NAVARRA	% CANARIAS	% CEUTA Y MELILLA	% RESTO DE ESPAÑA
Empresas medianas y grandes	24%	28%	4%	15%	25%
Empresas pequeñas	20%	23%	4%	15%	25%
Microempresas	18%	19%	4%	15%	23%

Fuente: Elaboración propia (Espallargas, 2022) (Infoautonomos, 2023)

El periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades coincide con el ejercicio económico de cada entidad, el cual no tiene por qué coincidir con el año natural. Aunque haya una serie de reglas particulares que se establecen para cuando no haya finalizado el ejercicio económico, cabe destacar que en ningún caso el período impositivo puede exceder de 12 meses, a continuación, vamos a exponer alguna de estas reglas:

- Cuando una entidad se extingue, se entiende como tal en el momento que se da lugar al asiento de cancelación de la empresa en el Registro Mercantil, estando obligada a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a dicho asiento de cancelación.
- Cuando se realice un cambio de residencia de la entidad residente en el territorio español al extranjero
- Cuando haya una transformación en la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al IS de la entidad resultante.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine una modificación del tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial (Administracion.gob.es, 2022)

Cuadro 2.3.: Duración periodo impositivo

DURACION	
Doce meses	Coincide con el año natural
	No coincide con el año natural
< 12 meses	Los contribuyentes del IS deberán presentar una declaración independiente por cada período impositivo

Fuente: Elaboración propia (Pontones,2020)

2.1.1. Tipos impositivos

El tipo Impositivo del Impuesto sobre Sociedades es el porcentaje que se aplica a la base imponible dando lugar a la cuota íntegra pudiendo ser positivo o negativo.

Existen tres tipos impositivos dentro del impuesto de sociedades, los cuales varían en función del tipo de actividad económica que desempeñe la empresa.

Por un lado, está el tipo general que es del 25%, el tipo reducido que puede ser del 15% o del 20%, para emprendedores se les aplicará el 15% durante dos años siempre que las sociedades estén recién establecidas, mientras que el 20% se aplicará a cooperativas, a excepción de cooperativas de crédito o cajas rurales. (Pontones, 2020)

Por otro lado, existen una serie de entidades especiales a las cual se le aplica un tipo impositivo aún más reducido, siendo un 10% para asociaciones y fundaciones de utilidad pública y un 1% aplicable a sociedades de inversión de capital variable. (Infoautónomos, 2023)

Tabla 2.2: Tipos impositivos

SUJETO PASIVO		2022
Tipo general		25%
Entidades de nueva creación en el Art. 29.1 de la LIS que realicen actividades económicas, excepto que tributen a un tipo inferior		15%
Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002		25%
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo	25%
	Resultado extracoop.	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo	20%
	Resultado extracoop.	25%
Entidades sin fines lucrativos que si cumplen la Ley 49/2002		10%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994)		4%
Fondos de inversión de carácter financiero de la Ley 35/2003 con determinadas condiciones		1%

Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en Art. 29.4 LIS	1%
Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%

Fuente: Elaboración propia (Pontones, 2020)

En el caso de tratarse de entidades o personas físicas no residentes en el territorio español pero que obtienen rentas en España no están sujetas al impuesto de sociedades, sino al impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), el cual es un tributo de carácter directo.

Este impuesto se aplica en todo territorio español sin perjuicio de lo siguiente:

- Los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, como es en el País Vasco y Navarra respectivamente
- Las especialidades aplicables en función de la normativa específica en Canarias, Ceuta y Melilla
- Lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno de conformidad con el Art. 96 de CE. (Estado, 2004)

Para ser contribuyente de dicho impuesto se deben cumplir una serie de requisitos:

- Las condiciones para una residencia fiscal en España vienen establecidas en el Art. 9 de la LIRPF (Impuesto de la Renta de las Personas Físicas).
- Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando cumple alguna de las siguientes situaciones:
- Que permanezca en territorio español durante más de 183 días durante el año natural.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta. (Estado, 2004)

2.2. PAGOS FRACCIONADOS

Tal y como indica el BOE, el modelo 222 es el que se usa para realizar el ingreso de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de los grupos fiscales previstos en el Art.40 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dicho modelo también es obligatorio para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS en régimen de consolidación fiscal, que, aunque estén sometidos a regularización floral, deben tributar conjuntamente con la Administración del estado.

Los contribuyentes obligados a presentar el Modelo 222 son aquellas entidades que opten por aplicar el régimen de consolidación fiscal establecido en la Ley 27/2014 del IS. En concreto, la entidad representante del grupo fiscal está obligada a presentar el Modelo 220 incluso cuando el resultado no sea a ingresar, del cual hablaremos posteriormente. La presentación del Modelo 222 debe realizarse de forma obligatoria a través de internet mediante el sistema de identificación y autenticación del certificado digital de persona jurídica reconocido por la Agencia Tributaria. (Estado, 2014)

La presentación de la autoliquidación del Modelo 222, se efectuará durante los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año. (TAA, 2022)

2.3. MODELOS DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

El impuesto sobre Sociedades se presenta en diferentes momentos del ejercicio, dependiendo del tipo de sociedad. A continuación, argumentaremos cada uno de ellos:

- Modelo 200: Es un impuesto general que se abona anualmente, se trata de un gravamen para las rentas de las sociedades durante su último año natural. Debe presentarse en los 6 meses próximos a terminar el periodo impositivo, es decir si el ejercicio coincide con el año natural, tendremos que realizar la presentación de este modelo entre el 1 y 25 de julio. Debe presentarse con el balance y el libro de cuentas de pérdidas y ganancias. Están obligados a presentar dicho modelo aquellas entidades con residencia en territorio español y entidades con personalidad jurídica como es el caso de las sociedades mercantiles (anónimas, colectivas), sociedades estatales, fondos de pensiones... (Moreso, 2023)
El 1 de enero de 2016, entró en vigor la reforma de Ley del Impuesto Sobre Sociedades, pasando de tener un tipo de gravamen del 30% al 25%. Aquellas sociedades creadas a partir del 1 de enero de 2015 el tipo impositivo pasara a ser del 15% durante el primer periodo impositivo en el cual obtenga una base imponible positiva. (TAA, 2022)
- Modelo 202: Este modelo debe presentarse tanto por empresas constituidas en España como por las que se constituyeron fuera, pero que tienen presencia en España, con excepción de aquellas sociedades que estén exentas, las de nueva creación o aquellas que no obtuvieron ejercicio anterior. El objetivo es que el modelo 202 se presente como pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, de los cuales hablaremos más adelante. (Moreso, 2023)
Es de obligado cumplimiento para aquellas empresas que superen la cantidad de 6.010.121,04 euros en el ejercicio anterior, independientemente si han obtenidos beneficios o no. En el caso de que las entidades no superen dicha cantidad tendrá que presentar el modelo 202 siempre que el resultado del ejercicio anterior fuese positivo.
Se presenta durante los primeros veinte días naturales de abril (primer pago), octubre (segundo pago) y diciembre (tercer pago) de cada año. (Infoautónomos, 2022)
- Modelo 220: Esta dirigido para aquellos grupos de sociedades que cumplen con la definición de grupo fiscal recogida en el artículo 67 del TRLSA y aquellos grupos de sociedades cooperativas a que hace referencia el Real Decreto 1345/1992. Debe presentarse a través de internet de forma telemática por medio de los sistemas de la AEAT. El plazo de entrega es de los 25 días naturales dentro de los siguientes 6 meses posteriores a la finalización del periodo impositivo. (Tributaria, 2022)

3. EVOLUCIÓN TIPO IMPOSITIVO

En 1967 el tipo general de gravámenes que se aplicaba a las sociedades era del 30%, a excepción cuando se haga referencia a las sociedades colectivas y comanditarias sin acciones a las cuales se le aplicaba un 25% o cuando se trate de cajas generales de ahorro popular que se aplicaba un 16%.

La cuota determinada no puede ser inferior al total de los impuestos a cuenta, es decir al total decir a las cantidades que paga las empresas trimestralmente a hacienda como anticipo de la liquidación de impuestos que deben hacer al final del ejercicio. Esta cuota implicaba una tributación sobre los rendimientos de la actividad económica de la entidad, de forma que el total de las pérdidas extraordinarias eran imposibles de anular por la tributación. En cuanto a las actividades comerciales, industriales y de servicio la tributación mínima que se impuso era del 20%. (Estado, 1967)

En 1978 a través de la ley 61/1978 el impuesto que se empezó a exigir en general era del 33%, salvo cuando se trataba de Cajas de ahorro, Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales y Cooperativas, cuyo tipo de gravamen aumentó a un 18% (art. 23.1). (Estado, 1978)

Posteriormente en la Ley 43/1995 se estableció un tipo general de gravamen del 35%, pero al mismo tiempo se aprobó un conjunto de tipos de gravámenes especiales, que en algunos casos estaban relacionados con la forma jurídica de la empresa y en otros casos con sus actividades. (Estado, 1995)

En la Ley 35/2006 se abordó una disminución del tipo general de gravamen de modo que sería del 32,5% para los períodos impositivos empezados a partir del 1 de enero de 2007, y del 30% para aquellos que empezarían el 1 de enero de 2008. Las empresas de reducida dimensión también veían disminuir su tipo de gravamen al 25% o 20% dependiendo del tramo de beneficios. (Estado, 2006)

Fue a través de la Ley 27/2014 cuando se fijó el tipo general de gravamen del 25%, y reconoció un conjunto de tipos de gravámenes especiales, (Estado, 2014) en la línea de lo previsto en la Ley 43/1995, desapareciendo el tipo de gravamen para aquellas empresas de reducida dimensión, y estableciendo para aquellas entidades de nueva creación un tipo de gravamen del 15% aplicable únicamente en el primer período impositivo en el cual la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

Tabla 3.1: Tipos de gravámenes

SUJETOS PASIVOS	TIPO DE GRAVAMEN
Mutuas de seguros generales, entidades de previsión social	35%
Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994	25%
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	
Colegios profesionales	
Fundaciones, establecimientos y asociaciones sin ánimo de lucro	
Los fondos de promociones de empleo (Ley 27/1984)	
Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas	
Entidades que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen establecido en la ley 30/1994	10%
Sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión mobiliaria, regulado en la ley 46/1984	7%
Sociedades inversión mobiliaria, regulado en la ley 46/1984	1%
Entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos establecidos en la ley 21/1974	40%
Fondos de pensiones regulador por la ley 8/1987	0%

Fuente: Elaboración propia (Tributaria, 2022)

Tabla 3.2: Esquema de liquidación Impuesto sobre Sociedades

RESULTADO SEGÚN NORMAS CONTABLES	
+/- Ajustes fiscales o aumentos/disminuciones	Criterios de imputación temporal
	Amortizaciones
	Deterioros de activos
	Provisiones
	Gastos no deducibles
	Reglas de valoración
	Exención para eliminar la doble imposición
BASE IMPONIBLE PREVIA	
(-) reducciones en BI	Reducción de rentas de determinados activos intangibles
	Obras benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias
	Reserva de capitalización y nivelación
	Bases imponibles negativas
= BASE IMPONIBLE	
X TIPO DE GRAVAMEN	
CUOTA ÍNTEGRA	
(-) Deducciones para evitar la doble imposición	Deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica y económica
Bonificaciones	Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y prestación de servicios públicos locales
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA	
(-) Deducciones por incentivos	Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica
	Deducción por inversión en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos

	Deducción por creación de empleo
	Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad
CUOTA LÍQUIDA	
(-) Pagos a cuenta	Pagos Fraccionados
	Retenciones e ingresos a cuenta
CUOTA DIFERENCIAL	
(+) Incremento por pérdida beneficios fiscales en ejercicios anteriores	
LÍQUIDO A INGRESA O DEVOLVER	

Fuente: Elaboración propia (Pontones,2020)

3.1. DEDUCCIONES POR INCENTIVOS

Los incentivos fiscales, según se establece en la Gran Enciclopedia de la Economía:” Es el aliciente o estímulo en forma de reducciones o exenciones en el pago de ciertos tributos que se concede a los contribuyentes de dichos tributos para promover la realización de determinadas actividades consideradas de interés público por el Estado”. (Economía, s.f.)

A continuación, procedemos a explicar las deducciones fiscales para incentivar determinadas actividades:

- **Deducción de I+D+i:** Estos incentivos son instrumentos públicos de carácter financiero disponibles para empresas de cualquier tamaño y sector. Se encuentra recogido en artículo 35 de la Ley 27/2014 teniendo por objetivo estimular las actividades de innovación privadas, englobando la creación, combinación y configuración de software avanzados, no incluyendo actividades habituales o rutinarias que estén relacionadas con el mantenimiento del software. (Española, 2008)

Los porcentajes que te puedes deducir son el “25% en gastos efectuados en el periodo impositivo” o un “8% en las inversiones en los elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo” tan y como indica el artículo 35.C (Estado, 2014)

También está la deducción por innovación tecnológica la es parecida a la Deducción de I+D+i recogiendo también en el artículo 35 de la ley IS premiando que la empresa desarrolle nuevos productos, procesos de producción o mejoras notables en aquellos productos que la empresa ha desarrollado con anterioridad. Para que estos productos/desarrollos se consideren una novedad deben diferenciarse sustancialmente de los ya existentes.

Las empresas pueden deducirse un 12% de los gastos efectuados por este concepto durante el periodo impositivo. (Consultoria, 2020) (Tributaria, 2022)

EJEMPLO:

La empresa Dronitec dedicada a la aeronáutica, destinó a investigaciones los siguientes importes:

- Año 2019: 182.000 euros
- Año 2020: 195.000 euros

En 2021, la empresa ha obtenido una subvención del Ministerio de Industria por importe de 45.000 euros destinada a la adquisición de un túnel de viento para la realización de pruebas y ensayos. El coste de dicho túnel, adquirido en este año, ha sido 165.000 euros. El coeficiente de amortización en tablas es del 12%.

El personal contratado ha generado un gasto en salarios de 182.000 euros, habiendo recibido una subvención de 12.000 euros para dicho gasto.

El resto de los gastos generales para esta actividad han ascendido a 142.000 euros.

La empresa realiza estas tareas de investigación en un local, expresamente destinado a ese fin, adquirido hace 3 años por 200.000 euros y con coeficiente de amortización lineal del 2%.

En primer lugar, calcularemos los gastos totales que se han realizado en 2021:

Tabla 3.3: Gastos totales

CONCEPTO DE GASTO	IMPORTE	SUBVENCION	GASTO NETO FISCAL
Gasto personal investigador	182.000 €	12.000 €	170.000 €
Gastos generales afectos	142.000 €		142.000 €
Amortización local	4.000 €		4.000 €
Amortización túnel	19.800 €	5.400 €	14.400 €
Totales	347.800 €	17.400 €	330.400 €

Fuente: Elaboración propia

- Amortización total: $200.000 \times 2\% = 4.000$
- Amortización túnel (importe): $165.000 \times 12\% = 19.800$
- Amortización túnel (subvención): $45.000 \times 12\% = 5.400$

Para calcular el porcentaje que nos podemos deducir, calcularemos la media entre los gastos tenidos en 2019 y 2020:

$$(182.000+195.000) / 2 = 188.500 \text{ euros}$$

Según indica el Art.35 de la LIS, aplicaremos un 25% a la media de los gastos anteriores y exceso sobre ésta, si lo hay, aplicaremos un 42%.

Tabla 3.4: Calculo total deducción I+D

CONCEPTO	IMPORTE BASE	DEDUCCION
Gasto 2021	330.400 €	
Media al 25%	188.500 €	47.125 €
Exceso al 42%	141.900 €	59.598 €
Total, deducción I+D		106.723 €

Fuente: Elaboración propia

Tabla 3.5: Cuadro de deducciones

CONCEPTO	BASE	TIPO	DEDUCCION
Gastos I+D media	188.500 €	25%	47.125 €
Gastos I+D exceso media	141.900 €	42%	59.598 €
Gastos personales cualificado	170.000 €	17%	28.900 €
Inversión inmovilizada	159.600 €	8%	12.768 €
Total deducciones aplicables			148.391 €

Fuente: Elaboración propia

- Inversión inmovilizada: $165.000 - (45.000 \times 12\%)$

Atendiendo al Art. 12.3, el túnel de viento que hemos amortizado contablemente en 19.800 euros, se nos permite fiscalmente amortizarlo totalmente. De esta forma se nos genera una diferencia de 145.200 euros que nos reducirá la base imponible del impuesto como diferencia temporaria imponible.

Con respecto al local cuya amortización contable ha sido de 4.000 euros, fiscalmente se nos permite hacerlo por un 10%, es decir 20.000 euros, por lo tanto, se nos generaría otra diferencia temporaria imponible que nos reducirá la base imponible en 16.000 euros.

Estas diferencias temporales negativas originan un ajuste en la base que se contabilizará como impuesto diferido. Suponiendo que Dronitec presente en 2021 un resultado contable de 1.850.000 euros y que ha tenido unas retenciones de 48.200 euros, que dota a reserva de capitalización el máximo permitido y que tienen deducciones de doble imposición de 15.400 euros.

Tabla 3.6: Esquema de liquidación

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	1.850.000
- Ajustes negativos (Dif. Tem. Imponibles)	161.200
- Reducciones de la BI (Reserva capitalización)	168.880
= BASE IMPONIBLE	1.519.920
Cuota íntegra (25%)	379.980
- Deducciones por doble imposición	15.400
= CUOTA INTEGRAL AJUSTADA	364.580
- Deducciones por actividad de I+D+i	148.391
- Pagos a cuenta (Retenciones)	48.200
= CUOTA DIFERENCIAL	167.989 €

Fuente: Elaboración propia

- **Deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales:**
tal y como se indica en el Art. 36.2 LIS, se observa una deducción para el primer millón de euros de base aplicando una deducción del 20%, y para el exceso un 18%, siempre y cuando la cuantía no sea superior a los 3 millones de euros. El 50% de la base de deducción se tiene que corresponder con gastos que se realicen en territorio español y limitándose la cuantía con el resto de las ayudas al 50% del coste de producción. (Estado, 2014)

EJEMPLO:

La empresa Walt Disney ha invertido las siguientes cantidades para una producción cinematográfica:

- ✓ Gastos por producción en territorio nacional 895.000 euros
- ✓ Gastos por producción en el extranjero 475.000 euros
- ✓ Gastos de promoción 133.000 euros
- ✓ Gastos por obtención de copias 88.000 euros
- ✓ Total inversión 1.591.000 euros

En primer lugar, vamos a comprobar si los gastos por producción que se han generado en territorio nacional son mayores al 50% para así poder aplicar la deducción:

- $895.000/1.591.000 \times 100 = 56\%$

A continuación, calcularemos el porcentaje de gasto en obtención de copias y promoción para comprobar si supera el límite del 40%.

- $221.000/1.591.000 \times 100 = 14\%$

Como se cumplen los dos requisitos, el importe de la deducción aplicable sería:

- $1.000.000 \times 30\% = 300.000$ euros
- $591.000 \times 25\% = 147.750$ euros

Total deducible = 447.750 €

- Límite: $1.591.000 \times 50\% = 795.500$ euros

Como no supera el límite máximo deducible de 795.500 euros, podrá deducirse la totalidad del importe es decir 447.750 euros

Tabla 3.7: Esquema de liquidación

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	5.000.000
- Ajustes negativos (Dif. Tem. Imponible)	
- Reducciones de la BI (Reserva capitalización)	
= BASE IMPONIBLE	5.000.000
Cuota íntegra (25%)	1.250.000
- Deducciones por doble imposición	
= CUOTA INTEGRAL AJUSTADA	1.250.000
- Deducciones por inversión en producciones cinematográficas	447.750

- Pagos a cuenta (Retenciones)	
= CUOTA DIFERENCIAL	802.250 €

Fuente: Elaboración propia

- **Deducciones por creación de empleo:** Podrán disfrutar de esta deducción aquellas entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de carácter indefinido, deduciéndose 3.000 euros de la cuota íntegra siempre que este tenga menos de 30 años. (Tributaria, 2022)

EJEMPLO:

La empresa Solares, en el 2021 contrató a dos trabajadores con menos de 30 años, por lo que la empresa puede deducirse 3.000 euros por cada trabajador.

Tabla 3.8: Esquema de liquidación

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	40.000
- Ajustes negativos (Dif. Tem. Imponible)	
- Reducciones de la BI (Reserva capitalización)	
= BASE IMPONIBLE	40.000
Cuota íntegra (25%)	10.000
- Deducciones por doble imposición	
= CUOTA INTEGRAL AJUSTADA	10.000
- Deducciones por creación de empleo	6.000
- Pagos a cuenta (Retenciones)	
= CUOTA DIFERENCIAL	4.000 €

Fuente: Elaboración propia

- **Deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad:**
En el caso de tratarse de un trabajador con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, las entidades podrán deducirse de la cuota íntegra 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con dicha discapacidad. (Tributaria, 2022)

EJEMPLO:

La empresa Solares, tuvo durante 2021 una plantilla de promedio de 8 trabajadores. Al final del ejercicio tenía un total de 11 trabajadores.

Durante 2021, la plantilla de la empresa experimentó las siguientes variaciones:

- El 1 de mayo se contrató a un trabajador con un 35% de discapacidad
- El 1 de noviembre se contrataron dos trabajadores con un 40% y 63% de discapacidad

En primer lugar, vamos a calcular el promedio de plantilla en 2021:

- $11 + ((8/12) \times 1) + ((2/12) \times 2) = 11,99$

Incremento de hombres/años empleados con derecho a deducción:

- $11,99 - 8 = 3,99$

Cálculo de la deducción por creación de empleo:

- $9.000 \times 3,99 = 35.910$ euros

Tabla 3.9: Esquema de liquidación

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	260.000
- Ajustes negativos (Dif. Tem. Imponible)	
- Reducciones de la BI (Reserva capitalización)	
= BASE IMPONIBLE	260.000
Cuota íntegra (25%)	65.000
- Deducciones por doble imposición	
= CUOTA INTEGRAL AJUSTADA	65.000
- Deducciones por creación de empleo	35.910
- Pagos a cuenta (Retenciones)	
= CUOTA DIFERENCIAL	29.090 €

Fuente: Elaboración propia

4. MODIFICACIONES NORMATIVAS PARA 2022

Para el año 2022 varios conceptos sufrieron una serie de modificaciones, como fue el caso de los pagos fraccionados, la cuota diferencial, el IVA, los impuestos especiales, los impuestos medioambientales...

- Pagos fraccionados: Para aquellas empresas con una cifra de negocios superior a 20 millones de euros o que tributen en régimen de consolidación fiscal se establecerá una tributación mínima en la cuota líquida que no puede ser inferior al 15% de la base imponible, destacando que la tributación mínima será del 10% en aquellas empresas de nueva creación y del 18% para las entidades de crédito y de investigación.
Se reducirá del 85% al 40% la bonificación establecida para la parte de la cuota íntegra que corresponde a las rentas obtenidas por el arrendamiento de viviendas de aquellas entidades acogidas a este régimen.
Estas modificaciones se encuentran recogidas en la Ley 22/2021, de 28 de diciembre de PGE 2022. (Estado, 2021)
- Cuota diferencial del IS: La exención se limita al 95% de los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de los valores representativos de los fondos propios de entidades tanto residentes como no.
Se perderán totalmente la exención de dividendos y rentas procedentes de empresas de las que se posee una participación superior a los 20 millones de euros pero que en ningún caso la entidad supera el 5% del capital social. No obstante, se establece un periodo transitorio de 5 años para participaciones adquiridas antes del 2021.
Estas modificaciones se encuentran recogidas en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de PGE 2021. (Estado, 2020)
- Cuota diferencial del IRPF: Se limita de 8 mil a 2 mil euros anuales el importe de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, en el caso de las aportaciones a sistemas de previsión sociales de las que sea titular el cónyuge, se limitará la aportación de 2.500 a 1.000 euros anuales.
El tipo de gravamen aumentará, para aquellas rentas que sean superior a los 300.000 euros aumentará en 2 puntos con relación a la base liquidable y para aquellas rentas superiores a 200.000 euros aumentara 1.5 puntos.
Estas modificaciones se encuentran recogidas en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de PGE 2021. (Estado, 2020)

5. COMPENSACIÓN BASE IMPONIBLE NEGATIVO

El periodo de tiempo para compensar las bases imponibles negativas que generan las sociedades ha ido evolucionando a lo largo de los años.

En 1967 las empresas podían compensar sus bases imponibles negativas en los próximos cinco ejercicios siguientes con los beneficios que iban obteniendo siempre que las pérdidas se pudiesen imputar en la actividad que realiza la sociedad.

En 1978 a las empresas también se las permitía compensar sus pérdidas en los cinco ejercicios siguientes, pero a diferencia del año 1967 aquí no se les exigía que los beneficios con los que iban a compensar esas bases imponibles negativas procediesen de la actividad propia del objeto social.

Fue en 1995 cuando se amplió el plazo de compensación dos años. Posteriormente las sucesivas reformas hicieron que los plazos de compensación aumentaran a 10, 15 y 18 años y finalmente, el plazo de compensación llegó a ser ilimitado. (Cásedas, 2015)

Las bases imponibles negativas (BINS) que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con determinados límites (Tributaria, 2022). El límite general que se establece en el Art. 26 de LIS es que las BINS se podrán compensar con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período BINS hasta 1.000.000 euros, en el caso de que el período impositivo sea inferior al año se aplicará de forma proporcional. Asimismo, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha que se inicie el periodo impositivo, los límites pasaran a ser los siguientes. (Estado, 2014)

Tabla 5.1: evolución límites a compensar

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS (INCN)	2015	2016	2017 - 2022
INCN < 20 MM	100%	60%	70%
20 MM < INCN < 60 MM	75%	50%	50%
60 MM > INCN	50%	25%	25%

Fuente: Elaboración propia (Pontones, 2020)

No se aplicará la limitación del millón de euros en los siguientes casos:

- En el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.
- En el período de extinción de la entidad, salvo operación FEAC. Art. 26.1
- A las entidades de nueva creación a las que se hace referencia en el Art. 29.1 del LIS, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación (Estado, 2014)

No obstante, las empresas de nueva creación al tributar al 15%, no se verá afectada por ningún límite durante los tres primeros ejercicios en los que se obtengan bases positivas, no es preciso que dichos ejercicios sean consecutivos. Por ejemplo, la empresa Santander S.A. Se constituyó en 2021 con pérdidas, en 2022 y en 2023 obtiene beneficios, pero en 2024 vuelve a tener pérdidas. En este caso la empresa Santander S.A tendrá que compensar las bases negativas sin límite en 2022 y 2023 y si todavía no ha podido compensar todas las bases negativas, le quedará un ejercicio adicional para compensar la parte restante. (Sanchez, 2019)

En el apartado 4 del Art. 26 de la LIS, con el objetivo de evitar la adquisición de entidades que no posean actividad con bases imponibles negativas, se establece medidas que impidan su aprovechamiento en relación con el fraude fiscal. (Estado, 2014)

En 2008 hubo una crisis económica bastante grave por lo cual el número de bases imponibles negativas aumentó considerablemente, por eso, para evitar que el mercado diese pérdidas, en el artículo 9 del Real Decreto ley 9/2011, el importe a compensar se redujo a “la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas con cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición”

Como se ha comentado anteriormente en la ley 27/2014 el límite aumento a un 70%, endureciendo las normas para evitar que el mercado diese pérdidas, ya que el aumento afectaría a la totalidad de la base imponible. (Estado, 2014)

EJEMPLO:

La empresa Moreno S.A. tiene a 01/01/2020, BINS pendientes de compensar por importe de 8.000.000 euros y su INCN en 2019 ha sido de 12.000.000.

En el ejercicio de 2020, la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINS asciende a 6 millones de euros.

- Límite de compensación = 70% x 6.000.000 = 4.200.000
- BI (2019) = 6.000.000 – 4.200.000 = 1.800.000
- BINS pendientes = 8.000.000 – 4.200.000 = 3.800.000

Tabla 5.2: Esquema de liquidación

RESULTADO DE LA CUENTA PYG	70.000.000
+ Aumentos del Resultado Contable	14.000.000
- Disminuciones del Resultado Contable	25.000.000
= BASE IMPONIBLE ANTES DE COMPENSACION DE BIN	59.000.000
- Reservas de capitalización	6.000.000
- Bases Imponibles Negativas en ejercicios anteriores	4.200.000
= BASE IMPONIBLE	48.800.000 €

Fuente: Elaboración propia

5.1. CONDICIONES Y COMPROBACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

Para poder compensarse las BINS es necesario que no hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación.

A la administración se le otorga el derecho de comprobar las BINS pendientes de compensación, este derecho prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Según indica el Art 26.5. “Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo del Registro Mercantil”) (Estado, 2014)

5.2. DIFERENCIAS PERMANENTES

Son las diferencias que se generan entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable antes de impuesto del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes, excluidas de las pérdidas compensadas, es decir este tipo de diferencias nunca se van a revertir en periodos posteriores. (Pontones, 2020)

Se trata de diferencias irreconocibles a la hora de determinar el beneficio existente entre las normas contables y las fiscales en las partidas que forman parte de los gastos e ingresos. Normalmente estas diferencias se originan como consecuencia de la realización de gastos contables que no son permitidos fiscalmente o ingresos contabilizados pero que no son computables fiscalmente.

Las diferencias permanentes se practican mediante un ajuste extracontable al resultado del ejercicio para hallar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. (Consultores, 2022)

A continuación, vamos a exponer algunas diferencias permanentes:

- El gasto contable del impuesto sobre sociedades no es deducible fiscalmente lo cual generaría una diferencia permanente positiva, en caso de que se contabilice como un ingreso se considerará como una diferencia permanente negativa
- Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, generando una diferencia permanente positiva
- Pérdidas generadas por el juego, es una diferencia permanente positiva
- Los donativos y liberalidades también generarían una diferencia permanente positiva. (Estado, 2007)

EJEMPLO:

La empresa Danone obtiene un beneficio contable antes de impuestos de 60.000 euros y disponemos de la siguiente información fiscal:

- Dentro de la partida de atenciones a clientes figuran 25.000 euros, que exceden el límite permitido por la normativa fiscal.
- Hemos percibido 30.000 euros en dividendos de una filial española, cuyo ingreso contable no tributa, pues está exento para evitar la doble imposición.
- Hemos registrado 35.000 euros como ingreso financiero procedente de los intereses de un préstamo participativo a una filial que no se considera renta fiscal.
- En el ejercicio actual tiene derecho a aplicar una deducción por contratación de personal con discapacidad de 5.000 euros con un límite del 25 % sobre la cuota íntegra ajustada.
- El tipo de gravamen es del 25 %.

- La suma total de retenciones soportadas y pagos a cuenta asciende a 1.000 euros.

Para determinar la deuda tributaria en primer lugar vamos a ir calculando el ajuste fiscal de cada información citada anteriormente:

- Atención a clientes: Ajuste fiscal = +25.000
- Dividendos percibidos de la filial española: Ajuste fiscal = -30.000
- Intereses cobrados de préstamos participativos: Ajuste fiscal = - 35.000

Tabla 5.3: Esquema de liquidación

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	60.000
Correcciones al resultado contable:	
+ Atenciones a clientes	25.000
- Dividendos del grupo	30.000
- Intereses cobrados de préstamos participativos	35.000
+/- Diferencias temporarias	0
= BASE PREVIA	20.000
- Reserva de capitalización	0
- Compensación de bases impositivas negativas	0
= BASE IMPONIBLE	20.000
X tipo de gravamen	25%
= CUOTA INTEGRAL	5.000
- Bonificaciones	0
Cuota íntegra ajustada	0
- Deducción por contratación personal con discapacidad	2.500
= CUOTA LÍQUIDA	2.500
- Retenciones y pagos a cuenta	1.000
= LÍQUIDO A INGRESAS	1.500 €

Fuente: Elaboración propia

5.3. DIFERENCIAS TEMPORARIAS

Las diferencias temporarias o temporales son: "Las diferencias existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los

diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes” Según la Norma de valoración 13ª.2.1 del PGC. (Estado, 2007)

Este tipo de diferencias se pueden generar por imputación, las cuales se debe por la existencia de diferencias temporales, o las de valoración que se generan por las combinaciones de negocios.

Dentro de las diferencias temporarias están:

- Diferencias temporarias imponibles, que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros
- Diferencias temporarias deducibles, las cuales darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver en ejercicios futuros (Sánchez, 2016)

Estas diferencias se tratan de partidas de ingresos o gastos que tienen la misma consideración contable que fiscal, sin embargo, el criterio de imputación temporal para cada ejercicio resulta diferente. Dichas diferencias provocan ajustes extracontables al resultado del ejercicio constituyendo un ajuste positivo cuando la base imponible es mayor o menor en caso de que sea negativo. (Pontones, 2020)

Pueden surgir diferencias temporarias en:

- Amortizaciones
- Arrendamientos financieros
- Provisiones (Pontones, 2020)

EJEMPLO:

La Sociedad Cheetos con fecha 1 de noviembre de 2019 registra un deterioro por insolvencias de créditos de importe 6.000 euros.

El resultado del ejercicio antes de impuestos es de 200.000 euros. El tipo de gravamen es del 25% y las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio son 6.800 euros.

Tabla 5.4: Esquema de liquidación

RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	200.000
+/- Diferencias temporarias	6.000

= BASE PREVIA	206.000
- Reserva de capitalización	0
- Compensación de bases imponibles negativas	0
= BASE IMPONIBLE	206.000
X tipo de gravamen	25%
= CUOTA ÍNTEGRA	51.500
Cuota líquida	51.500
- Retenciones y pagos a cuenta	6.800
= LÍQUIDO A INGRESAR	44.700 €

Fuente: Elaboración propia

Asiento por el impuesto corriente:

_____		X	_____	
51.500	6300. Impuesto sobre beneficio	a	4752. HP. Acreedora IS	44.700
			473. HP. Ret y pagos	6.800

Asiento por la diferencia temporaria

_____		X	_____	
1.500	4740. Activo por diferencias temporarias	a	6301. Impuesto sobre beneficios diferidos	1.500

6. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Los activos por impuestos diferidos es una cantidad recuperable de impuestos en ejercicios futuros por diferencias temporarias deducibles, perdidas tributarias acumuladas o créditos tributarios acumulados, en el ámbito contable los activos por impuestos diferidos hacen referencia a aquellos impuestos sobre la renta que un individuo o una sociedad puede recuperar en los próximos ejercicios fiscales, este tipo de impuesto diferido se encuentra regulado en las legislaciones que hay establecidas en cada territorio

dentro de su correspondiente regulación contable, en España tal y como indica el Plan General Contable, está asignado a la cuenta 474. (Contable, 2022)

Básicamente, este concepto asume que es la administración la que permite compensar situaciones de pérdidas acumuladas con los beneficios futuros que puede obtener la empresa en los siguientes ejercicios, siempre y cuando se asuma que van a existir ganancias de formas sucesivas.

6.1. ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES

Según el Plan General Contable, estos activos fiscales por diferencias darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. (Contable, 2022)

Los activos por impuestos diferidos se reconocen también por las pérdidas fiscales no utilizadas y por los créditos fiscales no utilizados. Al igual que en otros activos por impuestos diferidos, se aplica el criterio de disponibilidad de beneficios fiscales futuros. (Pontones, 2020)

Algunos ejemplos de situaciones en la que surgen diferencias temporarias deducibles, y por lo tanto se reconoce un activo por impuesto diferido son los siguientes:

- Se reconoce una provisión con arreglo a la NIC 37 que se deducirá de los ingresos fiscales en el futuro sobre la base de efectivo.
- Los pasivos por prestaciones a largo plazo a los empleados se reconocen con arreglo a la NIC 19, que se deducirán de los ingresos imponibles en el futuro sobre la base del efectivo.
- Las pérdidas por deterioro se reconocerán como activos distintos del fondo de comercio, y no afectan a la base imponible de los activos correspondientes.
- Las ganancias no realizadas resultantes de las transacciones entre grupos se eliminan en la consolidación (Cuentas, 2021)

EJEMPLO:

La empresa Lola registra en el año 2020 una pérdida por deterioro de créditos comerciales cuyo importe fue 6.000 euros.

El resultado del ejercicio antes de impuestos fue de 100.000 euros y el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es del 25% y las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio fueron de 4.000 euros.

Tabla 6.1: Esquema de liquidación

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	100.000
+/- Diferencias temporarias	6.000

= BASE IMPONIBLE	106.000
X tipo impositivo	0.250
= CUOTA ÍNTEGRA	26.500
- Bonificaciones	0.000
- Deducciones	0.000
= CUOTA LÍQUIDA	26.500
- Retenciones y pagos a cuenta	4.000
= CUOTA DIFERENCIAL	22.500 €

Fuente: Elaboración propia

A 31/12/2020 contabilizaremos el asiento por el impuesto corriente

_____		X	_____	
26.500	6300. Impuesto corriente	a	4752. HP Acreedora por impuestos de beneficios	22.500
			473. HP Retenciones y pagos a cuenta	4.000

También contabilizaremos la diferencia temporaria

_____		X	_____	
1.500	474. Activo por diferencias temporarias	a	6301. Impuesto diferido	1.500

6.2. DERECHO POR DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES PENDIENTES DE APLICAR

Según el plan general contable, dicho derecho es el importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendiente de su aplicación, permitiendo una tributación menor.

Se aplica con la cuenta 4742, la cual se carga por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenidos en el ejercicio o por el aumento del crédito impositivo y se abonará por la disminución del crédito impositivo o por

la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores. (Contable, 2022)

Alguna de las bonificaciones que hay son las siguientes:

- Bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, de la cual nos permite bonificarnos el 50%. Esta bonificación afecta a todas aquellas entidades que operen de forma efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla. (Estado, 2014)
- Bonificaciones por prestación de servicios públicos y locales, de la cual nos podemos bonificar el 99% y afecta a todas aquellas entidades que obtengan rentas bonificadas. (Estado, 2014)
- Bonificación por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, en este caso también nos podemos bonificar un 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias. (Estado, 1994)
- Bonificaciones aplicables a las entidades arrendadoras de viviendas, en este caso nos podremos bonificar hasta un 85%, de las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas. (Estado, 2014)

6.3. CREDITO POR PÉRDIDAS A COMPENSAR

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponible negativas de dicho impuesto pendientes de compensar, produciendo un derecho fiscal.

La cuenta de “Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio” corresponde al número 4745, la cual se cargará por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponible en los impuestos sobre beneficios obtenidos en el ejercicio o por el aumento del crédito impositivo. Por el contrario, la cuenta se abonará por las reducciones del crédito impositivo o cuando se compense las bases imponible negativas de ejercicios anteriores. (Contable, 2022)

Las entidades tienen un plazo máximo de quince años para compensar las bases imponible negativas en el caso de que el periodo impositivo coincida con el año natural. (Pontones, 2020)

Como se ha comentado con anterioridad, cuando se calcula el resultado del ejercicio de un determinado año y dicho resultado es negativo, se podrá deducir fiscalmente la base imponible negativa en ejercicios posteriores siempre que durante ese periodo se hayan generado los beneficios suficientes. En ocasiones se puede dar el caso, de que contablemente no se tenga contabilizado el crédito surgido de dichas pérdidas a la hora de compensar, generando un mayor problema a la empresa en el momento en el que tras varios ejercicios negativos, se encuentra con uno positivo. (Sánchez, 2013)

En este apartado se debe tener muy presente el punto 2.3 de la norma 13 de valoración (NIIF): “Atendiendo al principio de prudencia sólo debemos reconocer el crédito a nuestro favor (por las bases negativas) en la medida en que resulte probable que la empresa

disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos” (Cuentas, 2017)

EJEMPLO:

Una empresa que en el año 2020 ha obtenido un resultado contable antes de impuestos **negativo** por 12.000 euros. Por simplificar suponemos que la empresa no ha realizado ni retenciones ni pagos a cuenta ni tiene derecho a deducciones. La empresa aplica un tipo impositivo del 25 %.

En 2021 la empresa ha obtenido un resultado positivo antes de impuestos de 60.000 euros por lo que la empresa compensará 6.000 euros de las bases negativas de 2020.

A 2020 la liquidación del impuesto quedaría así:

Tabla 6.2: Esquema de liquidación

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	-12.000
+/- Diferencias temporarias	-
= BASE IMPONIBLE	-12.000
X Tipo impositivo (25 %)	
= CUOTA ÍNTEGRA	-3.000
-Bonificaciones	
-Deducciones	
= CUOTA LÍQUIDA	-3.000
Retenciones y pagos a cuenta	
= CUOTA DIFERENCIAL	3.000 €

Fuente: Elaboración propia

Por lo tanto, el asiento que realizará la sociedad en 2020 será el siguiente:

	31/12/2020		
3.000	4745.Credito por pérdidas a compensar	a	6301. Impuesto diferido 3.000

Como comentaba en el enunciado la empresa en 2021 compensará 6.000 euros de las bases negativas de 2020, por lo que la liquidación en 2021 sería la siguiente:

Tabla 6.3: Esquema de liquidación

RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	60.000
+/- Diferencias temporarias	–
= BASE IMPONIBLE	60.000
– Bases negativas de ejercicios anteriores	6.000
= BASE IMPONIBLE	54.000
X Tipo impositivo (25 %)	
= CUOTA ÍNTEGRA	13.500
-Bonificaciones	
-Deducciones	
= CUOTA LÍQUIDA	13.500
Retenciones y pagos a cuenta	
= CUOTA DIFERENCIAL	13.500 €

Fuente: Elaboración propia

A 31/12/2021 se harían dos asientos, por un lado, debemos contabilizar el impuesto corriente (asiento 1) y el diferido a la compensación de bases negativas del 2020 (asiento 2)

ASIENTO 1

13.500	6300. Impuesto corriente	a	4752. H.P. Acreedora por impuesto de beneficios	13.500
--------	--------------------------	---	---	--------

ASIENTO 2

1.500	63001. Impuesto diferido	a	4745. Crédito por perdidas a compensar	1.500
-------	--------------------------	---	---	-------

7. CONCLUSIÓN

El presente Trabajo de Fin de Grado se ha basado por un lado en analizar la evolución que ha experimentado el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) desde el texto refundido en el año 1967 hasta la última modificación en la Ley 27/2014, con la entrada en vigor de las modificaciones de algunos conceptos, reformas tributarias...

El horizonte temporal del cual se ha hablado a lo largo del trabajo se ha caracterizado por una crisis fiscal y económica que ha generado un fuerte endeudamiento público, por lo que para poder recaudar ingresos se han aplicado una serie de reformas tributarias en la base al Impuesto sobre Sociedades.

En la actualidad, el fraude fiscal, está más perseguido y limitado, ya que se han redactado nuevos artículos corrigiendo algunos conceptos legales, que permitirán según que tipo de entidad deducirse el tanto por ciento de la base imponible.

El objetivo de la evolución y de los cambios del tipo impositivo, es intentar acercarse a ciertos colectivos de empresa a cambiar su régimen para poder crecer en el futuro y así mejorar la economía de nuestro país y poder ser más competitivos.

Para conseguir una economía mejor y más competitiva, también nos encontramos con los incentivos fiscales, los cuales son deducciones que aplica el estado para incentivar determinadas actividades de interés público.

Para el 2022 varios conceptos sufrieron una serie de modificaciones para poder mejorar la economía ya que desde 2019 estamos en declive por el Covid-19, el cual fue una pandemia que afectó a nivel mundial.

Para la elaboración de este TFG, se ha llevado a cabo con las numerosas fuentes bibliográficas disponibles como son los informes anuales que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que publica de forma anual. Además, la Agencia tributaria pone a disposición del público manuales prácticos para rellenar los modelos anteriormente citados, así como las explicaciones y características de cada uno de ellos.

Para conseguir el objetivo propuesto, se han realizado varias consultas en diversos trabajos, algunos descargados de la página UCREA de la Universidad de Cantabria, como en diferentes páginas web consiguiendo desarrollar de la mejor manera posible tanto el Impuesto sobre Sociedades como todos los conceptos que este abarca. De este modo se ha contratado toda la información obtenida en diversas páginas, llegando a las diversas conclusiones que se han propuesto a lo largo del trabajo.

Las limitaciones que se han encontrado a la hora de realizar este trabajo, es la falta de información sobre los distintos conceptos que abarca el Impuesto sobre Sociedades, ya que la información que más abunda en las páginas web es la definición del impuesto y sus características. Debido a esto se considera la importancia de realizar este estudio bibliográfico.

8. BIBLIOGRAFÍA

Administracion.gob.es, 2022. *Información general del Impuesto de Sociedades*, s.l.: s.n.

Cásedas, V. I., 2015. *El nuevo Impuestos sobre Sociedades y su repercusión en las PYMES*, Zaragoza: s.n.

Consultores, C., 2022. *Diferencias fiscales y contables en el IS*, España: s.n.

Consultoria, N., 2020. *Deducciones fiscales I+D+i*, España: s.n.

Contable, P. G., 2022. *474. Activos por impuestos diferidos*, España: s.n.

Contable, P. G., 2022. *4740. Activos por diferencias temporarias deducibles*, España: s.n.

- Contable, P. G., 2022. 4742. *Derecho por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar*, España: s.n.
- Contable, P. G., 2022. 4745. *Credito por perdidas a compensar*, España: s.n.
- Cuentas, I. d. C. y. A. d., 2017. *Norma Internacional de Contabilidad nº 13*, España: s.n.
- Cuentas, I. d. C. y. A. d., 2021. *Norma Internacional de Contabilidad nº 37*, España: s.n.
- Economía, L. g. E. d. I., s.f. *Incentivos Fiscales*, s.l.: s.n.
- Epdata, 2022. *Evolución número de parados en España*, España: s.n.
- Espallargas, A., 2022. *Mapa del impuesto de sociedades en España*, s.l.: s.n.
- Española, H. P., 2008. Aplicación de los incentivos fiscales a la inversión I+D. *Revista de Economía Pública*, 4.
- Estado, A. E. B. O. d., 1967. *Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*, Español: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 1978. *Cosntitución Española*, s.l.: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 1978. *Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades*. España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 1994. *Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.*, s.l.: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 1995. *Ley 43/1995, del IS*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2004. *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2006. *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2006. *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2007. *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2014. *Ley 27/2014 - Artículo 33. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2014. *Ley 27/2014 - Artículo 34. Bonificación por prestación de servicios públicos locales*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2014. *Ley 27/2014, Capítulo III Título VII*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2014. *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, España: s.n.

- Estado, A. E. B. O. d., 2020. *Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos GGenerales del Estado*, España: s.n.
- Estado, A. E. B. O. d., 2021. *Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado* , España: s.n.
- Infoautónomos, 2022. *Modelo 202: pago Fraccionado del Impuesto sobre sociedades*, España: s.n.
- Infoautónomos, 2023. *El Impuesto sobre Sociedades, IS*, s.l.: s.n.
- Infoautonomos, 2023. *El Impuesto sobre Sociedades, IS en 2023*, s.l.: s.n.
- Moreso, G., 2023. *Impuesto de Sociedades: Qué es, quién debe pagarlo, cómo calcularlo y cuándo se paga*, España: s.n.
- Sánchez, Á. L. M., 2013. *Compensación de bases imponible negativas sin tener registrado el crédito por pérdidas a compensar*, España: s.n.
- Sánchez, Á. L. M., 2016. *Tratamiento contable de las diferencias temporarias* , España: s.n.
- Sanchez, Á. L. M., 2019. *El Impuesto sobre Sociedades en entidades de nueva creación*, España: s.n.
- TAA, W. K., 2022. *¿Qué es el modelo 222 y para qué sirve?*, España: s.n.
- TAA, W. K., 2022. *Para qué sirve el Modelo 200 y quién está obligado a presentarlo*, España: s.n.
- Tributaria, A., 2022. *Compensación de bases negativas*, España: s.n.
- Tributaria, A., 2022. *Deducciones para incentivar la realizacion de determinadas actividades*, España: s.n.
- Tributaria, A., 2022. *Informes anuales de Recaudación Tributaria*, España: s.n.
- Tributaria, A., 2022. *Instrucciones de cumplimentación del modelo 220*, España: s.n.
- Tributaria, A., 2022. *Tipo Impositivo*, España: s.n.
- Pontones, J. M. (2020). *Impuestos sobre sociedades. [Apuntes de la asignatura]*. Santander, Universidad de Cantabria.