

Cierre del ejercicio y del Impuesto sobre Sociedades de 2025

Antonio Gómez Arellano - Doctor en Derecho - Abogado - Profesor de ESINE

Como en años anteriores, nos enfrentamos a un nuevo cierre del ejercicio societario, en este caso el del 2025. Vamos, por tanto, a examinar aquellos aspectos particulares que afectan de manera directa a dicho cierre, sin perjuicio de que también, y como todos los años, volvamos a efectuar algunas recomendaciones y chequeos que creemos importantes deben hacerse antes de que concluya el año.

De esta manera, y de manera sucinta, lo primero que debemos abordar son las **novedades de índole legislativo o jurisprudenciales** que hayan afectado a este año 2025, sin olvidar, como es conocido, que no tenemos Ley de Presupuestos Generales para este año 2025. Así pues, las normas a que haremos referencia se centran en la prórroga y ajuste de incentivos existentes, con especial atención a las entidades de reducida dimensión y micro pymes.

MARCO NORMATIVO DE REFERENCIA

Las modificaciones fueron introducidas, principalmente, por las siguientes normas: *Ley 7/2024, de 20 de diciembre, Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre y Ley 6/2025, de 28 de julio* (en relación con la RIC).

Desarrollemos las **principales modificaciones**.

Tipos de gravamen

Se establecen nuevos tipos de gravamen reducidos:

- Entidades con importe neto de la cifra de negocios (INCN) inferior a un millón de euros (micropymes), que tributarán conforme a la siguiente escala:
 - 17% sobre la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros.
 - 20% sobre la parte de la base imponible restante.
- Entidades de Reducida Dimensión (ERD): tributarán a un tipo general del 20%.

No obstante, se establece un **régimen transitorio**, por el que se aplican los siguientes tipos de gravamen:

Base imponible	Tipos de gravamen				
	2025	2026	2027	2028	2029
< 50.000	21,00%	19,00%	17,00%	17,00%	17,00%
> 50.000	22,00%	21,00%	20,00%	20,00%	20,00%
ERD	24,00%	23,00%	22,00%	21,00%	20,00%

Es importante resaltar que quedan excluidas de la aplicación de estos tipos reducidos las entidades calificadas como patrimoniales.

Reserva de capitalización

Se potencia este incentivo fiscal con las siguientes medidas:

- **Incremento del porcentaje de reducción:** el porcentaje general de reducción sobre el incremento de los fondos propios se eleva del 15% al 20%.
- **Incentivo vinculado al empleo:** el porcentaje de reducción se incrementa en función del aumento de la plantilla media, según la siguiente escala:
 - 23% si el incremento de plantilla se sitúa entre el 2% y el 5%.
 - 26,5% si el incremento se sitúa entre el 5% y el 10%.
 - 30% si el incremento es superior al 10%.
- **Reducción del plazo de mantenimiento:** el periodo de mantenimiento de la dotación a la reserva se reduce de cinco a tres años.

Otros incentivos y modificaciones relevantes

- **Libertad de amortización:** se establece una prórroga para 2025 en la libertad de amortización para inversiones en **activos que utilicen energías renovables**, siempre que entren en funcionamiento en dicho ejercicio y se cumplan los requisitos de mantenimiento de empleo.
- **Reserva para Inversiones en Canarias (RIC):** se amplían las opciones de materialización de la RIC, permitiendo la inversión en la adquisición, construcción o rehabilitación

de viviendas destinadas al arrendamiento como residencia habitual.

- **Finaliza la limitación de amortización (2013-2014):** en 2025 concluye el periodo de reversión de la limitación a la deducibilidad de la amortización contable del inmovilizado que afectó a los ejercicios 2013 y 2014.

JURISPRUDENCIA

En cuanto a la jurisprudencia tanto administrativa como judicial, podemos decir que para este 2025, el panorama fiscal ha sido marcado por algunas novedades interpretativas, tanto de los tribunales como de la propia Administración, que afectan directamente a la aplicación de ciertos incentivos empresariales.

Una de las áreas más controvertidas es la tributación de las ganancias patrimoniales que se difieren al crear una sociedad *holding*, especialmente cuando Hacienda considera que la operación carece de una justificación económica real (motivo económico válido), pudiendo referirnos al Auto de 12 de marzo de 2025 del Tribunal Supremo.

Asimismo, existe una notable disparidad de criterios sobre las deducciones por inversión cuando, por ejemplo, una empresa no las incluyó en su declaración del año en que se generaron o similares tales como menciona la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 21 de mayo de 2025, o la del TSJ madrileño de 18 de julio de 2025, en la que se interpreta que los errores contables de ejercicios anteriores **deben corregirse en el ejercicio en que se advierten**, mediante ajustes en las reservas y su reflejo en las cuentas anuales y en la memoria, sin que proceda reformular estados financieros ya aprobados ni rectificar autoliquidaciones anteriores. En todo caso, estas situaciones crean un marco de incertidumbre que facilita la aparición de conflictos interpretativos entre

las empresas y la AEAT a la hora de determinar la correcta aplicación de beneficios fiscales o de aplicación de este IS.

Aunque durante 2025 las consultas tributarias sobre el IS han sido limitadas, se han clarificado varias cuestiones de relevancia práctica, que resumimos:

- **Creación de sociedades *holding* (régimen fusiones en el IS):** la simple aportación de participaciones a una sociedad *holding* no se considera un abuso del régimen de neutralidad fiscal si la Administración no puede demostrar un propósito elusivo claro, como la existencia de plusvalías latentes de realización inminente o beneficios futuros ya ciertos en el momento de la operación.
- **Motivo económico en escisiones societarias:** se considera que existe un motivo económico válido para acogerse al régimen de neutralidad fiscal en una escisión si la operación tiene como finalidad la planificación de la sucesión empresarial y la prevención de futuros conflictos entre los herederos que pudieran paralizar la gestión de la sociedad.
- **Deducciones por I+D+i no aplicadas:** se establece un doble criterio para la aplicación de deducciones por I+D+i no incluidas en la autoliquidación original. Si la declaración se presentó después del 24 de junio de 2022, es obligatorio rectificarla para poder aplicar la deducción. Sin embargo, si se presentó antes de esa fecha, no es necesaria la rectificación y la deducción puede aplicarse en ejercicios futuros.
- **Actividad económica de arrendamiento sin empleados:** se interpreta que un grupo de empresas cuya actividad principal es el arrendamiento de inmuebles ejerce una actividad económica a efectos del IS, aunque no disponga de personal contratado a jornada completa, siempre que la ges-

tión de dicha actividad esté externalizada a un tercero. A esta materia ya dedicamos un extenso artículo en este foro en meses precedentes.

- **Tributación de sociedades en formación:** las rentas obtenidas por una sociedad de responsabilidad limitada en el periodo que transcurre entre su constitución mediante escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil no tributan en el IS. En su lugar, dichas rentas se atribuyen a los socios, quienes deben declararlas en su IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

EL CIERRE

Como introducción es recomendable hacer mención a que la imputación temporal de ingresos y gastos constituye un pilar fundamental para la correcta determinación de la base imponible del IS. Conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIS, la normativa fiscal establece el **criterio del devengo** como regla general, exigiendo que las rentas se integren en el periodo impositivo de su generación, con independencia de los flujos monetarios. No obstante, la propia ley prevé que, de forma excepcional, el contribuyente pueda solicitar la aplicación de un criterio distinto, como el de caja, cuya validez a efectos fiscales quedará siempre supeditada a la preceptiva autorización de la Administración Tributaria.

Es por ello que, durante el proceso de cierre, es fundamental verificar la correcta aplicación de los criterios de imputación, prestando especial atención, entre otras, a las siguientes situaciones:

- **Transmisión de inmuebles:** la renta generada se imputará en el periodo impositivo en que se entienda perfeccionada la transmisión desde una perspectiva civil. Generalmente, esto ocurre con el otorgamiento

de la escritura pública, momento que materializa la adquisición del bien.

- **Anticipación de ingresos y gastos:** en supuestos donde se anticipa el reconocimiento de ingresos y los gastos correlativos, la Administración Tributaria no puede aceptar la imputación de los primeros y, simultáneamente, rechazar la deducibilidad de los segundos. Tal actuación vulneraría el principio de capacidad económica y el de objetividad que debe regir su proceder.
- **Cambios en estimaciones contables:** cualquier cambio en una estimación contable debe aplicarse de una forma prospectiva, ya que su efecto se registrará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, o directamente contra el patrimonio neto.

A continuación, conviene que hagamos referencia a las rentas exentas. Como se sabe, no se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de, entre otras, la percepción de ayudas de la política agraria comunitaria (PAC) o de la política pesquera comunitaria (PPC); la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas; la percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas, o la percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades que solo afectará a los animales destinados a la reproducción.

En todo caso, y como corolario en este aspecto de las rentas exentas, no debemos ol-

vidar que para la determinación de la base imponible del IS, el cálculo de la renta que no se integra, derivada de la percepción de estas ayudas, se realiza mediante un **ajuste extracontable** sobre el resultado contable, considerando tanto el importe de la ayuda como las eventuales pérdidas patrimoniales en elementos afectos a la actividad económica, de manera que la aplicación de esta regla fiscal se concreta en que cuando el importe de las ayudas percibidas es inferior a las pérdidas patrimoniales generadas en los elementos afectos, la entidad podrá practicar un ajuste extracontable negativo en la base imponible por el importe de dicha diferencia. De este modo, la pérdida neta (pérdida patrimonial menos ayuda) se integra efectivamente como un menor resultado fiscal. En el supuesto de que no se produzcan pérdidas patrimoniales, el importe íntegro de la ayuda percibida se excluirá de la base imponible mediante la práctica de un ajuste extracontable negativo por dicha cuantía, neutralizando su efecto en la tributación.

Una vez analizadas estas particularidades, el proceso de cierre contable culmina con la **regularización de las cuentas de gastos e ingresos** (grupos 6 y 7) y las de patrimonio neto (grupos 8 y 9). Este procedimiento permite saldar todas las cuentas y determinar en una única cuenta de «Resultado del ejercicio» el beneficio o la pérdida, que constituirá la base para la posterior liquidación del impuesto (partimos siempre del sempiterno resultado contable «RC»).

Como en otros años, hacemos hincapié en lo conveniente que es efectuar un **chequeo/conciliación declaraciones fiscales conexas**, de manera que tengamos en cuenta la adecuación de las declaraciones fiscales que se han presentado durante el ejercicio con el IS para comprobar que coinciden, es decir, conciliar esos modelos con el mismo IS, lo que nos evitará comprobaciones tributarias, por

ejemplo, en el IVA, el modelo 303, 390, 349, 309, 322, 353 y el SII, o los resúmenes anuales: 180, 190 y 193 o cualesquiera declaraciones informativas como el modelo 184 y el 347.

El siguiente paso es **examinar los gastos contables no deducibles** para proceder a practicar los ajustes correspondientes, que, como es conocido, dará lugar a ajustes positivos o negativos de carácter temporario o permanente en la base imponible, en la medida en que partimos del resultado contable.

Aun a pesar de ser reiterativos, pasaremos a resumir a continuación los más importantes.

Respecto a los **ajustes positivos**:

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Intereses derivados de contratos de préstamos participativos por entidades del grupo, ya sean residentes o no.
- Dividendos procedentes de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- Gastos contables derivados de multas y sanciones.
- Gasto por el IS, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas, y solo por la diferencia entre el impuesto pagado en el extranjero y el que hubiera pagado en España si fuera inferior.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD en la constitución de préstamos hipotecarios.
- Gasto del administrador cuyo cargo no figure en estatutos como retribuido.
- Pérdidas del juego, gastos por liberalidades o donativos y donaciones, así como los gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1% del importe neto de la cifra de negocios, o los de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Gastos por servicios prestados en jurisdicciones no cooperativas (ex paraísos fiscales), salvo prueba en contrario.
- Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan sus requisitos.
- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000 euros o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas, o por contratos onerosos, o por planes internos de pensiones a los trabajadores.
- Excesos de amortizaciones o provisiones o amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Integración de rentas en el ejercicio en el que sea exigible el cobro de operaciones con

pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.

- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores al que se aprobaron.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite.
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos.
- Integración de reserva de nivelación por el saldo pendiente después de que transcurran cinco años desde su constitución o, antes, por su adición a la base imponible para absorber bases negativas.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y la parte correspondiente de los imputables solo parcialmente a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.
- Abonos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan ingresos fiscales.
- Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable.
- Operaciones de reestructuración, reducción de capital o devolución de la prima de emisión.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- 50% de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.

En cuanto a los **ajustes negativos**:

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30% de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014 (recordamos que es el último año) o exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueron deducibles en aquellos y sí en este.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (*Patent Box*).
- Reducciones por las reservas de capitalización o de nivelación.

- Rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se aprueba el acuerdo
- Gastos de ampliación de capital que se contabilizan con cargo a reservas y son deducibles.
- Cargos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan gastos deducibles fiscalmente.
- Libertad de amortización por las inversiones en vehículos eléctricos e híbridos enchufables nuevos adquiridos en 2025; y por la inversión realizada en caso de haber instalado puntos de recarga de vehículos eléctricos también en 2025.

El siguiente paso es examinar **bases imponible negativas** («BINS») en la medida en que la entidad las haya generado, siendo esta quien deberá decidir qué importe quiere compensar sin existencia de prelación alguna, es decir, no existe obligación de compensar las generadas en periodos más antiguos, y tampoco existe límite temporal para aplicarlas. No obstante, si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15%, podría ser interesante no compensar las bases imponible negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.

Hay que recordar que la compensación de bases imponible negativas (BINs) está sujeta a determinados límites. En concreto, la compensación solo puede aplicarse hasta un porcentaje de la base imponible previa a la reserva de capitalización, y dicho porcentaje depende del importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores. No obstante, en cualquier caso, se puede deducir hasta 1.000.000 de euros.

Este límite absoluto deberá prorratearse cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año natural.

En este punto citar que, para el cálculo de los pagos fraccionados, el prorrateo está en exclusiva previsto en la ley cuando el periodo impositivo sea inferior a un año, no siendo lo mismo periodo impositivo que periodo de pago. Por tanto, este límite de 1.000.000 euros es **por periodo impositivo**, pudiendo el interesado distribuirlo como entienda conveniente en los pagos fraccionados correspondientes a dicho periodo impositivo, sin que la ley contemple prorrateo alguno.

Además, y después de diversos vaivenes legislativos y jurisprudenciales, la situación actual en cuanto a la limitación de BINS es la siguiente:

- El límite para compensar las bases imponible negativas será del 50% de la base imponible del ejercicio para los contribuyentes cuando el INCN se encuentre entre 20.000.000 euros y 60.000.000 euros.
- El límite para compensar las bases imponible negativas será del 25% de la base imponible del ejercicio para los contribuyentes con un INCN superior a 60.000.000 euros.

Por último, las BINS pendientes de compensar susceptibles de aplicarse en este ejercicio 2025 pueden ser comprobadas por la Administración en los 10 años siguientes al final del periodo de declaración del ejercicio en el que se generaron, aunque si ha transcurrido ese plazo, para acreditar la procedencia y cuantía de las bases negativas, solo es necesario mostrar la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron y la contabilidad, con acreditación del depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil durante el plazo de 10 años.

Por último, y en lo que concierne a la **cuota líquida**, esta no podrá ser inferior al 15% de

la base imponible positiva (la base imponible después de aplicar las reservas de capitalización, de nivelación y por inversiones en Canarias, y de compensar BINs), y en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000 de euros, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN).

El porcentaje es diferente en las siguientes entidades:

- **Micropymes y entidades de reducida dimensión:** para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros y para las de reducida dimensión, el porcentaje mínimo resulta de multiplicar su tipo de gravamen por **15/25**, redondeado por exceso.
- **Entidades de nueva creación (que tributen al 15%):** 10%.
- **Entidades de crédito y del sector de hidrocarburos:** 18%.
- **Cooperativas:** 60% de la cuota íntegra.

En las Entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), la base para el cálculo no incluye las rentas que tributan al tipo especial de la ZEC.

Quedan excluidas de la tributación mínima las entidades de mecenazgo, Instituciones de Inversión Colectiva, Fondos de Pensiones y SOCIMIS.

Para determinar **la cuota líquida** del Impuesto se parte de la cuota íntegra y se aplican las siguientes minoraciones en el orden que se indica:

- **Bonificaciones.** Se restan de la cuota íntegra las bonificaciones que correspondan. Entre ellas se incluyen las reguladas para Canarias y la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias.
- **Deducciones por doble imposición.** Se aplican las deducciones para evitar la doble imposición jurídica y económica, las que correspondan por Transparencia Fiscal Internacional y las deducciones por participaciones adquiridas con anterioridad a 2015 o por doble imposición que estuvieran pendientes de aplicar, respetando siempre los límites específicos de cada una.

A continuación, **el resultado obtenido tras las minoraciones anteriores se compara con la cuota líquida mínima:**

- Si la cuantía resultante es **inferior** a la cuota mínima, dicha cuantía se considerará, con carácter excepcional, la cuota líquida mínima.
- Si la cuantía resultante **es superior** a la cuota mínima, se seguirán aplicando las restantes deducciones fiscales (respetando sus propios límites) hasta que la cuota alcance el importe de la cuota mínima.

Es importante señalar que las deducciones derivadas del régimen de Canarias se aplican respetando sus límites particulares, pero su importe no se ve limitado por la existencia de una cuota líquida mínima.

Finalmente, una vez determinada la cuota líquida mínima, la entidad podrá aplicar la cuantía pendiente de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas. Si por insuficiencia de cuota no pudiera deducir la totalidad, podrá **solicitar su abono a la Administración tributaria**.