

La importancia en el Impuesto sobre Sociedades de la correcta determinación del Importe neto de la cifra de negocios (en adelante INCN)

Artículos de la LIS en que se hace referencia el INCN:

- ➔ Limitación de los gastos deducibles en concepto de atenciones a clientes (art. 15.e)
Los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1% del INCN del período impositivo.
- ➔ Determinación del tipo de gravamen. [1]
Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023 los PGE 2023 prevén un tipo de gravamen reducido del 23% para las entidades cuyo INCN del período impositivo inmediato anterior sea < 1 millón de euros.
- ➔ Contenido de la documentación en determinadas operaciones vinculadas (art. 18.2.)
La documentación de las operaciones no específicas tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo INCN (definido en los términos del artículo 101 de la LIS) < a 45 millones de euros.
La información relativa al grupo (estructura, organización, actividades, activos intangibles, actividad financiera, situación financiera y fiscal) no será exigible a aquellos grupos en los que el INCN (definido en los términos del artículo 101 de la LIS) < 45 millones de euros.
- ➔ Cálculo del límite máximo de la sanción por falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación de operaciones vinculadas (art. 18.13.1º)
La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:
 - El 10% del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

[1] Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

Artículo 68. Tipo de gravamen reducido.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida se modifica el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento.

«1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, **excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento.**

A estos efectos, el INCN se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta Ley.

(...)

El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

Los tipos de gravamen del 23 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.»

- El 1% del INCN

→ Aplicación de la reducción en concepto de gastos de gestión de la exención a dividendos o participaciones en beneficios de entidades (art 21.11)

Informa 142926. Esta limitación NO se aplicará a empresas que tengan un INCN < a 40 millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, durante un período limitado a tres años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Esta reducción no será de aplicación, entre otros supuestos, a los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN (definido en los términos del artículo 101.2 de la LIS) en el período impositivo inmediato anterior < 40 millones de euros

→ Limitación a la compensación de BINs

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes 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 impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

(Disposición adicional decimoquinta)

Para los contribuyentes cuyo INCN ≥ 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, los límites señalados en el párrafo anterior, se sustituirán por los siguientes:

- El 50%, cuando en los referidos 12 meses el INCN ≥ 20 millones de euros pero < a 60 millones de euros.
- El 25%, cuando en los referidos 12 meses el INCN ≥ 60 millones de euros.

→ Exclusión de la compensación de BINs (art 26.4.c.2º)

En particular, no podrán ser objeto de compensación las BINs cuando la entidad adquirida, realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50% del INCN de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores.

→ Tributación mínima (art 30.bis)

Para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, en el caso de contribuyentes cuyo INCN ≥ 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal con independencia de su INCN, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15% a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas de la Reserva de Nivelación (art. 105) y minorada en la Reserva para Inversiones en Canarias (art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias). Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

→ Límite de aplicación de las deducciones I+D (art 39.2.)

El importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 % de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de las deducciones por actividades de I+D+i y por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

En el supuesto de que los **Gastos I+D del período impositivo >10% del INCN del propio ejercicio**, la deducción generada podrá quedar excluida del límite anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20% de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

➔ Modalidad del pago fraccionado (art 40.3)

Estarán obligados a aplicar la modalidad del artículo 40.3. los **contribuyentes cuyo INCN > 6 millones de euros** durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado. Modelo 202: Su presentación será obligatoria, aún en el caso de que no exista deuda tributaria a ingresar, para aquellos contribuyentes cuyo INCN > 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado

Importe del pago fraccionado

- Con carácter general, el que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.
- Para **los contribuyentes INCN \geq 10 millones de euros en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.**

Pago Fraccionado Mínimo (DA decimocuarta)

Contribuyentes INCN \geq 10 millones de euros en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo :

- La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural.
- En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo del 30%, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento

➔ Incentivos fiscales ERD (art 101 y ss)

[Informa 135629](#). (...) Se considera que una empresa es de reducida dimensión cuando en el período impositivo inmediato anterior el importe neto de su cifra de negocios hubiera sido inferior a 10 millones de euros.

Cuando el período impositivo inmediato anterior hubiese tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiese desarrollado durante un plazo también inferior, **el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.**

Los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión también serán de aplicación en los 3 períodos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 101 LIS, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en ese artículo siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Informa 135632 Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Informa 135633. Cuando una persona física, por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas ellas, a efectos de determinar, para cada una, si tiene la consideración de empresa de reducida dimensión.

Determinación del INCN

[Resolución de 10 de febrero de 2021](#) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Artículo 34. Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

1. El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa^[2], el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así

^[2] BOICAC Nº 126/2021 Consulta 2 [Sobre los componentes de la cifra de negocios.](#)

Una empresa que se dedica a la fabricación y venta de calzado percibe ingresos de carácter periódico que provienen, entre otras, de las siguientes actividades:

a) Arrendamiento de un almacén.

b) Dividendos procedentes de:

- Una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado.

- Una sociedad anónima considerada como asociada, posee el 30% y está dedicada a otro sector de actividad.

c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada.

(...) La RICAC de reconocimiento de ingresos incluye en el cómputo del importe neto de la cifra de negocios determinados ingresos financieros procedentes de las entidades participadas dependientes o asociadas de una entidad. Sin embargo, se establece el requisito de que la entidad poseedora de las participaciones sea una sociedad de tenencia de valores porque en este caso se entiende que dicha actividad debe calificarse como ordinaria.

Por lo anterior, los ingresos de carácter financiero no forman parte del resultado de la explotación salvo que procedan de la actividad ordinaria de la entidad (como es el caso de una sociedad holding).

Respecto a los ingresos por arrendamiento, y la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad utilizada en la definición de cifra de negocios, cabe señalar que en determinadas ocasiones en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.

2. Componentes positivos de la cifra de negocios.

Se incluirán como componentes positivos el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa.

Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.

3. Componentes negativos de la cifra de negocios.

Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

a) Los importes de las devoluciones de ventas. Cuando la empresa estime el pasivo por reembolso en aplicación del criterio regulado en el artículo 24, el reconocimiento de la correspondiente provisión se realizará con cargo a la cuenta «708. Devoluciones de ventas y operaciones similares».

b) Los «rappels» sobre ventas o prestaciones de servicios.

[³] c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

d) Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.

4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios.

a) En ningún caso se incluirán en el importe de la cifra anual de negocios como transferencias de bienes o servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma. Estos últimos deben contabilizarse en la partida A)3. «Trabajos realizados por la empresa para su activo» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad y en la partida 3 del modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad.

[⁴] b) Las Subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

c) En el caso de que exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

d) El impuesto sobre el valor añadido no formará parte de la cifra anual de negocios.

e) El importe de los impuestos especiales, deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.

5. Permutas.

[³] [BOICAC Nº 129/2022 Consulta 4 Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos](#)

El Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (...) el artículo 21 regula la prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos:

(...) *Los operadores al por mayor de productos petrolíferos con capacidad de refino en España y con una cifra anual de negocios superior a 750 millones de euros deberán satisfacer una prestación patrimonial de carácter público no tributario de periodicidad trimestral, durante el periodo comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos.*)

(...) **en el caso de que el operador al por mayor satisfaga la prestación patrimonial prevista en el apartado 1 del artículo 21, tendrá que registrar un gasto por naturaleza, si bien sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa.**

[⁴] [BOICAC Nº 129/2022 Consulta 4 Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos](#)

(...) **el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final, no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios. Registrando por tanto un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública.**

Las transferencias de los bienes y servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ellas, formarán parte de la cifra anual de negocios, salvo en los casos descritos en el artículo 1, apartado 3. La valoración del ingreso seguirá los criterios establecidos en el artículo 15.

Asimismo, formará parte de la cifra de negocios el valor razonable de los bienes transferidos en virtud de una aportación no dineraria de carácter «comercial» si la enajenación de los citados bienes constituye la actividad ordinaria de la empresa.

6. Cuentas en participación.

La cifra anual de negocios para las empresas en cuyas operaciones se interesen otras empresas mediante las cuentas en participación a las que se refieren los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizadas, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

Las empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

7. Negocios en común.

Las empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras deben incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto.

Estas empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

8. Agentes.

Cuando la empresa actúa como comisionista o agente (por cuenta ajena) de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 y la intermediación constituye su actividad ordinaria, integrará en su cifra anual de negocios el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para un tercero la entrega al cliente final de sus bienes y servicios.

9. Actividades en régimen de depósito.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 32, cuando las empresas, realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador.

10. Sociedades «Holding».

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

11. Ejercicios inferiores al año.

Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.

[⁵] No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.

[⁵] BOICAC N° 127/2021 Consulta 3 [Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses](#)

(...) teniendo en cuenta la finalidad con la que se establece el nuevo criterio con el que se pretende que las empresas queden igualmente sometidas a las obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con su realidad económica y con independencia de cuál sea la duración de su ciclo económico, cabe concluir que este criterio de cálculo del INCN es extensible al cálculo de otros límites que se establezcan por razón de tamaño y que se basen en la utilización de la cifra de negocios, como puede ser la obligación de auditoría o de consolidación..

(...) en lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el periodo de duración inferior al año y la magnitud anual deseada. No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio.

	MODELO PYMES		MODELO ABREVIADO (1)		MODELO NORMAL	
	MICROEMPRESA	RESTO PYMES				
	Balance, pérdidas y ganancias, Memoria		Balance, Memoria	Pérdidas y ganancias	Balance, Estado de cambios patrimonio neto, Estado de flujos de efectivo, Memoria	Pérdidas y ganancias
Condiciones	Durante dos ejercicios consecutivos deben reunirse, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las circunstancias siguientes (2):		Durante dos ejercicios consecutivos deben reunirse, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las circunstancias siguientes (2):			
Total activo (€)	< 1,000,000	< 4,000,000	< 4,000,000	< 11,400,000	Resto	Resto
Importe neto cifra negocios (€)	< 2,000,000	< 8,000,000	< 8,000,000	< 22,800,000	Resto	Resto
N.º medio trabajadores	< 10	< 50	< 50	< 250	Resto	Resto

(1) Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.º Empresas del grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y el número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conforman el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante.

(2) En el ejercicio social de su constitución, transformación, fusión, o escisión, en su caso, las sociedades podrán formular cuentas anuales según el modelo de PYMES o el modelo abreviado si reúnen, al cierre del ejercicio, al menos, dos de las tres circunstancias expresadas en el cuadro anterior.

12. La imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los **costes incrementales de adquisición de un contrato** que proceda a tratar como un gasto a periodificar se mostrará en la partida 7. «Otros gastos de explotación» subpartida d) «Otros gastos de gestión corriente» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, o en la partida 7. «Otros gastos de explotación» del modelo abreviado.

13. El reconocimiento de los activos en concepto de **derecho a la devolución de los productos previamente vendidos** se mostrará como un menor gasto en la partida 2. «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación» o 4. «Aprovisionamientos», subpartida a) «Consumo de mercaderías», según proceda, del modelo normal o en la partida 4. «Aprovisionamientos» del modelo abreviado.