

LECCIÓN 3: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Supuestos prácticos elaborados por
Luis Malvárez Pascual

CASOS PRÁCTICOS RESUELTOS

Elementos estructurales

El hecho imponible.

Los socios debieron hacer en un ejercicio anterior unas aportaciones para la reposición del patrimonio social por pérdidas acumuladas que ascendieron a 75.000 €. En el actual período impositivo tales aportaciones han sido parcialmente devueltas por la sociedad a los accionistas, ante la buena marcha de los beneficios en los últimos años. En concreto, la devolución asciende a 30.000 €.

Las aportaciones de los socios para reponer pérdidas no darán lugar a ningún tipo de renta para éstos ni supondrá gasto para la entidad. De este modo, no se computan como ingresos las aportaciones de capital realizadas por los socios, incluidas las primas de emisión de acciones y las aportaciones que efectúen para reponer el patrimonio, en la medida en que dichas aportaciones no se integran en el resultado contable y no la LIS determina ninguna corrección al respecto. Igual que las aportaciones para cubrir pérdidas no constituyen ingreso, en caso de que dichas aportaciones sean devueltas a los socios tampoco constituye gasto para la entidad. Por tanto, tales operaciones no darán lugar a ajustes.

El contribuyente: la residencia habitual.

Una sociedad constituida en Ucrania tiene en España la mayor parte de sus activos, que son diversas inversiones inmobiliarias en la Costa del Sol ¿Podría considerarse, de acuerdo con los datos señalados, residente en territorio español a efectos de su sujeción al IS? ¿Y si la sociedad tuviera su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal?

La sociedad domiciliada en Ucrania no puede considerarse residente fiscalmente en territorio español por no concurrir ninguno de los requisitos establecidos en el art. 8.1 LIS.

a) No se ha constituido conforme a las Leyes españolas. Está constituida conforme a la legislación de su país de residencia.

b) No tiene su domicilio social en territorio español.

c) No tiene su sede de dirección efectiva en territorio español. No radica en España la dirección y control del conjunto de sus actividades, pues, es una entidad que en España no realiza actividad alguna, limitándose a la mera tenencia de unos bienes inmuebles.

Si tuviera la residencia en un paraíso fiscal sí podría ser considerada residente en España, en virtud del párrafo añadido al art. 8.1 LIS, según el cual la Administración tributaria puede presumir que las entidades radicadas en algún país o territorio de nula tributación o paraíso fiscal tienen su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados en territorio español, como ocurre en este caso.

El contribuyente: el domicilio fiscal.

La entidad WAIKIKI S.A., mayorista de viajes, tiene su domicilio social, según los Estatutos sociales, en la calle Mateo Gago nº 10, en Sevilla. Se conoce, además, que:

- Tiene sucursales en Zaragoza, Vigo y Madrid.
- La contabilidad y la administración de la empresa se desarrolla, de forma centralizada, desde la sucursal de Zaragoza, si bien la contratación general de la entidad se efectúa desde las oficinas de Madrid.
- La mayor parte del inmovilizado de la empresa se encuentra en Madrid.

Aunque Sevilla aparezca como domicilio social, no puede ser el domicilio fiscal, en tanto que en dicha localidad no se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Dicha gestión se realiza desde Zaragoza y Madrid, por lo que en virtud de este criterio tampoco cabe determinar el lugar del domicilio fiscal. Por tanto, hay que acudir al criterio residual, que se aplica cuando de acuerdo con las reglas anteriores no se puede establecer el domicilio fiscal. En consecuencia, dicho domicilio será el del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado, es decir, Madrid.

El régimen de empresas de reducida dimensión. **Ámbito de aplicación.**

TARSA, que se constituyó en 2020 ha comenzado sus actividades el 1 de abril de 2021. El volumen de negocio obtenido durante dicho período ha sido 8.462.000 €. Determine si la entidad tendrá la consideración de reducida dimensión en 2020, 2021 y 2022.

El art. 101 LIS determina que el régimen especial de entidades de reducida dimensión resulta de aplicación siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. Ahora bien, cuando la entidad sea de nueva creación, el citado límite se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. En consecuencia, en el caso no se tendrá en cuenta a estos efectos el período 2020, pues aún no se ha iniciado la actividad económica, sino que se tomará en consideración el volumen de negocios del período 2021. Además, el precepto continúa señalando que si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, entendiendo la Administración que también se debe elevar al año a efectos de determinar si en el primer año de inicio de la actividad se supera o no la cifra establecida como límite para acogerse al régimen. Por tanto, en el caso se deberá elevar al año la cifra de negocios obtenida durante 9 meses de ejercicio de la actividad, de lo que resulta una cifra de negocios de 11.282.666,67 [(8.462.000/9) x 12]. De este modo, la entidad queda excluida del régimen de reducida dimensión durante los períodos 2021 y 2022.

SISA ha obtenido en 2020 una cifra de negocios de 3.000.000 €. La composición del accionariado es la siguiente. Tiene dos socios, uno de ellos es una persona física, el Sr. Pérez, que posee el 60 por 100 de la entidad y no desarrolla ninguna actividad económica, y otro, una sociedad, que posee el 40 por 100 restante, que ha tenido una cifra de negocios superior a 9.000.000 € en 2020. Determine si la sociedad SISA tiene la consideración de empresa de reducida dimensión en 2021.

La cuestión que hay que determinar es si para considerar a SISA como empresa de reducida dimensión debe considerarse exclusivamente el volumen de negocio de dicha entidad o hay que

sumar el volumen de negocio correspondiente a los socios. Para resolver este caso resulta de aplicación el artículo 108.3 LIS, que establece que para determinar dicha cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de las entidades que formen parte de un mismo grupo o entre sociedades dominadas por personas que tienen determinados vínculos de parentesco. Así, en relación con la sociedad que es titular del 40 por 100 de la entidad, no debe sumarse la cifra de negocios obtenida por ambas entidades pues dicha entidad no posee el control de SISA. En el caso del socio mayoritario -Sr. Pérez- sí se da la citada circunstancia, pues posee el 60 por 100 del capital de SISA, pero no realiza actividades económicas, por lo que tampoco deberá sumarse cantidad alguna por este socio. En consecuencia SISA tendrá la consideración de empresa de reducida dimensión en 2021.

La determinación de la base imponible: cuestiones generales

La determinación de la base imponible en estimación directa: el método de ajustes.

UJU S.A. presenta los siguientes datos de ingresos y gastos en el período impositivo:

Concepto	Datos Contables	Datos fiscales
Ingreso 1	100.000	100.000
Ingreso 2	20.000	0
Ingreso 3	15.000	25.000
Gasto 1	2.700	7.800
Gasto 2	5.000	5.000
Gasto 3	10.000	0

1. Determine el Resultado contable por la diferencia entre ingresos y gastos, de acuerdo con los datos determinados en la columna “Datos Contables”.
2. Determine la base imponible del IS por la diferencia entre los ingresos y gastos, de acuerdo con los datos determinados en la columna “Datos Fiscales”.
3. Determine la base imponible del IS, partiendo del resultado contable y realizando los ajustes necesarios por las diferencias existentes entre los “datos contables” y los “datos fiscales” en relación con cada partida de ingreso y gasto.

En este caso la base imponible no se va a determinar únicamente mediante el procedimiento que se emplea en la realidad. El mecanismo que vamos a emplear inicialmente consiste en calcular de forma separada el resultado contable y la base imponible, por la diferencia entre los ingresos y gastos en el ámbito contable y fiscal, respectivamente. Dicho método se puede utilizar en este caso porque la entidad solo tiene durante el período impositivo tres ingresos y tres gastos, lo que permite que se puedan calcular fácilmente las dos magnitudes (resultado contable y base imponible) de forma independiente. No obstante, en la práctica este método es de imposible aplicación, pues obligaría a analizar de nuevo, teniendo en cuenta la normativa fiscal, todas las operaciones registradas contablemente a lo largo de un ejercicio. Por tanto, la operativa que vamos a desarrollar en este caso no es realmente aplicable en la práctica y solo se utiliza a efectos didácticos. Pero además del método señalado, utilizaremos el procedimiento que normalmente se emplea para determinar la base imponible, que consiste en partir del resultado que deriva de la cuenta de pérdidas y ganancias y realizar los ajustes positivos y negativos que correspondan cuando el tratamiento fiscal de una determinada partida difiera del otorgado por la contabilidad. El objetivo es demostrar que a través de estos dos métodos se ha de llegar a un mismo resultado, lo que permitirá entender mejor la operativa que se sigue para la determinación de la base imponible. Ahora bien, como decimos ambos métodos solo se aplican en este supuesto, pues todos los demás casos que se

incorporan a esta obra se resolverán de acuerdo con la operativa ordinaria, aplicando el método de ajustes sobre el resultado contable. A tal efecto, por un lado, se indicará el importe del resultado contable del que se partirá para calcular la base imponible y, por otro, se indicarán los datos relativos a aquellas partidas de ingreso o gasto que tengan un tratamiento diferente en los ámbitos contable y fiscal.

1. **Determinación del resultado contable:** Ingresos – Gastos (aplicando criterios contables) = $135.000 - 17.700 = 117.300$.
2. **Determinación de la base imponible por diferencias de ingresos y gastos:** Ingresos – Gastos (aplicando criterios fiscales) = $125.000 - 12.800 = 112.200$.
3. **Determinación de la base imponible mediante la aplicación de ajustes sobre el resultado contable.** Partiendo del resultado contable (117.300), hay que determinar la base imponible (112.200) ajustando aquellas partidas que tengan un tratamiento distinto contable y fiscalmente.

A) **INGRESOS:**

- Ingreso 1: No hay nada que ajustar porque no hay diferencia entre el dato contable y el dato fiscal.
- Ingreso 2: Este ingreso ha incrementado el resultado contable. A efectos fiscales hay que eliminarlo, para lo cual se deberá realizar un ajuste negativo de 20.000 €.
- Ingreso 3: en la medida en que el ingreso reflejado contablemente es inferior al que procede computar en la base imponible, es necesario realizar un aumento sobre el resultado contable de 10.000 €. De este modo, el ingreso de 25.000 € se incluye en la base imponible por dos vías, pues 15.000 € ya se incluyen en el resultado contable y 10.000 € mediante un ajuste positivo al mismo.

B) **GASTOS:**

- Gasto 1: En este caso, el gasto fiscal es mayor, por lo que para que todo el importe fiscalmente deducible se compute en la base imponible es preciso realizar un ajuste negativo a la misma por la diferencia entre la cantidad contabilizada (2.700 €) y el gasto fiscalmente deducible (7.800 €). En consecuencia, procede realizar una disminución sobre el resultado contable de 5.100 €.
- Gasto 2: No hay que ajustar nada, pues coinciden los datos contables y fiscales.
- Gasto 3: cuando un gasto contabilizado no es deducible fiscalmente, se tiene que eliminar a efectos de la base imponible, para lo cual se tiene que realizar un ajuste positivo por importe de 10.000 €.

Si al resultado contable (117.300 €) sumamos los ajustes positivos y restamos los ajustes negativos ($- 20.000 + 10.000 - 5.100 + 10.000$), resultará una base imponible de **112.200 €**, que coincide con el importe calculado a través del método anterior.

BELINDA S.A. ha obtenido un resultado contable después de impuestos de 45.000 €. Calcule la base imponible a través de ajustes sobre el resultado contable de acuerdo con los siguientes datos:

- a) El Impuesto sobre sociedades contabilizado como gasto asciende a 8.000 €, que no resulta deducible fiscalmente.
- b) Como pérdida por deterioro de créditos se ha registrado un importe de 2.300 €. Fiscalmente tan solo resulta deducible el 50 por 100.
- c) Fiscalmente se ha amortizado por completo un elemento que ha gozado de libertad de amortización, deduciéndose un gasto de 10.000 €, mientras que contablemente tan solo se ha contabilizado un gasto de 1.000.

- d) El ingreso por ventas contabilizado es de 60.000 €. Como consecuencia de la aplicación del criterio de caja en determinadas operaciones el ingreso a efectos del IS ha sido de 40.000 €.
- e) Ha realizado una donación de un elemento del activo por la que no se ha imputado contablemente ningún ingreso, si bien fiscalmente deberá computar como ingreso la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del elemento donado, lo que asciende a 50.000 €.
- f) El ingreso derivado de una venta de inmovilizado ha ascendido a 20.000 €, que tendrá la misma consideración fiscalmente.

Determine la base imponible de BELINDA S.A.

En este caso, se determina la base imponible mediante el sistema de ajustes sobre el resultado contable. Para ello no se dan los datos de todos los ingresos y gastos obtenidos durante el período, sino tan solo aquellos que se consideran relevantes a efectos de la aplicación de dicho método. En particular, deben aportarse los datos de todas aquellas partidas que tienen un tratamiento diferente contable y fiscalmente, para determinar los aumentos y disminuciones sobre el resultado contable, que se recogen en la siguiente tabla:

CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	AJUSTE
IS devengado	8.000	0	+ 8.000
Pérdida por deterioro de créditos	2.300	1.150	+ 1.150
Libertad de amortización	1.000	10.000	- 9.000
Ingreso por ventas	60.000	40.000	- 20.000
Donación	0	50.000	+ 50.000
Ingreso venta inmovilizado	20.000	20.000	0

Resultado contable: 45.000 (diferencia de ingresos menos gastos)

Ajustes: (+ 8.000 + 1.150 – 9.000 -20.000 + 50.000) = 30.150

Base imponible: 45.000 + 30.150 = 75.150

La imputación temporal de ingresos y gastos

La aplicación contable de un criterio diferente al devengo

Se conocen los siguientes datos de XSA en relación con el periodo impositivo 2021:

a) El 1 de julio recibe de un proveedor un anticipo a cuenta de futuras bonificaciones y descuentos por importe de 20.000 € con el compromiso de comprar los productos de dicha empresa de forma exclusiva durante un periodo de dos años. El anticipo se imputa contablemente como ingreso de manera total en el ejercicio en que se cobra.

b) El 1 de octubre paga la prima correspondiente a un contrato de seguro de responsabilidad civil que abarca el periodo de un año. El importe de la prima es de 8.000 €.

Determine las consecuencias en el IS de los criterios de imputación temporal aplicados contablemente

En cuanto al anticipo recibido del proveedor, se trata de un ingreso que se ha registrado contablemente con anterioridad a su devengo. En principio, el importe recibido de forma anticipada a la corriente real de bienes y servicios se debería imputar al periodo impositivo en que se hubiere devengado en función de las operaciones realizadas, por lo que la entidad en 2021 solo debía computar 5.000 €, correspondiente al periodo transcurrido entre el 1 de julio y

el final del periodo impositivo ($20.000 \times 6/24$). No obstante, de acuerdo con el art. 11.3.1º LIS el criterio empleado contablemente tendrá validez a efectos del IS, pues supone el adelanto de un ingreso, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las reglas generales.

En cuanto al gasto derivado de la prima de seguros, también se ha utilizado un criterio contable diferente al devengo, pues el gasto se ha imputado en función de la fecha del pago, sin tener en cuenta que una parte del gasto (6.000 €) va referido al periodo siguiente. En este caso, el criterio contable no se admite a efectos del IS, en la medida en que supone el anticipo de un gasto (la parte correspondiente al periodo siguiente) y, en consecuencia, un atraso de la tributación. Por tanto, la entidad deberá realizar un ajuste positivo por importe de 6.000 €, para evitar que el criterio contable pueda tener trascendencia fiscal.

Gasto e ingreso de un ejercicio anterior

En 2021 contabilizó por error un gasto del ejercicio anterior por importe de 20.000 €. También contabiliza un ingreso correspondiente a una operación realizada en 2020 por importe de 10.000 €.

La imputación de los gastos de periodos anteriores no contabilizados se deberá realizar en el periodo en el que se advierta del error contable a través de un cargo en una cuenta de reservas. En estos casos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º, segundo párrafo, de la LIS, que establece que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, de acuerdo con el criterio del devengo, se deducirá en el periodo impositivo en el que se haya realizado su imputación contable. Además, el principio de inscripción contable habría impedido que el gasto se hubiera podido deducir en los periodos en los que se devengó. Por tanto, en 2021, que es el periodo en que se proceda a registrar contablemente el gasto devengado en el periodo anterior, mediante un cargo en reservas, fiscalmente se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable a efectos de que dicho gasto se compute en la base imponible. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo de 20.000.

Por su parte, el ingreso de la operación realizada en 2020 debe declararse en dicho periodo de acuerdo con el criterio del devengo, por lo que deberá regularizar la declaración de dicho periodo a efectos de incluir 10.000 € como ingreso en la declaración de 2020. En el periodo 2021 no procede realizar ajuste alguno. Téngase en cuenta que dicho ingreso se ha registrado contablemente mediante un abono a una cuenta de reservas, al tratarse de un ingreso devengado en el periodo anterior, por lo que no ha sido reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias. De este modo, no es necesario realizar ajuste alguno.

La aplicación del criterio de caja en operaciones a plazo

XSL ha vendido el 1 de septiembre de 2021 una maquinaria por 60.000 €. El valor neto contable era de 25.000 €. Se ha acordado con el comprador el pago del precio de la transmisión del siguiente modo: 40% a la firma del contrato, un 30% en 2022, un 20% en 2023 y un 10% en 2024. Determine la imputación temporal de la renta derivada de la transmisión si la empresa aplica a efectos del IS el criterio de caja.

Contablemente el ingreso se registra en el momento de su devengo, es decir, cuando se realiza la operación de venta. Por tanto, todo el ingreso deberá computarse en 2021. Dicho ingreso será la diferencia entre el precio de transmisión y el valor neto contable del elemento transmitido:

$$60.000 - 25.000 = 35.000$$

Sin embargo, fiscalmente es posible aplicar el criterio de caja en virtud del art. 11.4 LIS, dado que el pago se ha aplazado en varios periodos impositivos. En este caso, en el IS el ingreso de 35.000 € se computará de forma proporcional a los cobros que se hayan obtenido en cada periodo, de acuerdo con la siguiente tabla:

	Porcentaje cobrado en el ejercicio	Imputación del rendimiento extraordinario
2021	40%	40% s/35.000 = 14.000
2022	30%	30% s/35.000 = 10.500
2023	20%	20% s/35.000 = 7.000
2024	10%	10% s/35.000 = 3.500

En consecuencia, la imputación temporal de la renta derivada de la transmisión de los elementos patrimoniales en este caso será diferente en los ámbitos contable y fiscal, lo que dará lugar a los siguientes ajustes:

	Imputación contable	Imputación fiscal	Ajuste
2021	35.000	14.000	- 21.000
2022	0	10.500	+ 10.500
2023	0	7.000	+ 7.000
2024	0	3.500	+ 3.500

Amortizaciones

Los sistemas de amortización admitidos fiscalmente.

El método de tablas.

XS.L., dedicada a las artes gráficas, ha adquirido a principios de enero de 2021 una serie de elementos patrimoniales necesarios para el desarrollo de su actividad, y desea conocer el importe máximo y mínimo de la amortización deducible fiscalmente, de acuerdo con los siguientes datos:

Elemento	Coefficiente Máximo	Período Máximo	Precio de Adquisición
Máquina cosedora de hilo	12%	18 años	160.000
Equipo para proceso de información	25%	8 años	10.000

a) Máquina cosedora de hilo.

- Sobre el precio de adquisición (160.000), se aplica un porcentaje que está entre un coeficiente máximo y un coeficiente mínimo.
- Para calcular el coeficiente mínimo, se divide 100 entre el periodo máximo que aparezca en la tabla (18 años) $\rightarrow 100 / 18 = 5,55$
- El coeficiente máximo se establece directamente en las tablas. En este caso es el 12%. Por tanto, se aplicará un porcentaje que esté comprendido entre el coeficiente máximo (12%) y el coeficiente mínimo (5,55%).

- Dotación máxima: $12\% \text{ s}/160.000 = 19.200$
- Dotación mínima: $5,55\% \text{ s}/160.000 = 8.880$

b) Equipo para proceso de información

- Dotación máxima: $25\% \text{ s}/10.000 = 2.500$
- Dotación mínima: $12,5\% (100/8) \text{ s}/10.000 = 1.250$

El método del coeficiente constante.

Se adquiere un ordenador que se amortiza según el sistema de coeficiente constante, utilizando para ello el coeficiente según tablas de amortización que permita un coeficiente constante mayor. El precio de adquisición ha sido de 6.000 €, no estimándose valor residual alguno. La fecha de entrada en funcionamiento fue el 1 de abril de 2021. Determine la amortización del elemento durante toda su vida útil.

El coeficiente máximo según tablas es el 25 por 100 y el período máximo es 8 años (Coeficiente mínimo, 12,5 por 100). Si tomamos como coeficiente de partida el 20 por 100 (se encuentra entre el máximo y el mínimo), el coeficiente constante será el 40 por 100, al multiplicarse por 2.

La cantidad fiscalmente deducible en cada período correspondiente a su vida útil se determinaría del siguiente modo:

Período impositivo	Dotación anual
2021	$6.000 \times 0,4 \times 9/12 = 1.800$
2022	$4.200 \times 0,4 = 1.680$
2023	$2.520 \times 0,4 = 1.008$
2024	$1.512 \times 0,4 = 604,8$
2025	$907,2 \times 0,4 = 362,88$
2026	544,32

En el año 2026 se amortizará la cantidad que reste para completar la base de amortización. En la medida en que se parte de un coeficiente lineal del 20 por 100, se ha de considerar que la vida útil del elemento patrimonial es de cinco años. Como se adquirió el 1 de abril de 2021, el final de la vida útil se produciría el 31 de marzo de 2026, por lo que en este período concluiría su vida útil y se amortizaría por completo la cantidad pendiente.

El método de la suma de dígitos.

Se adquieren diversos ordenadores, entrando en funcionamiento el 1 de marzo de 2020 por 10.000 €. Dichos elementos se amortizan por el procedimiento de números dígitos, atendiendo al coeficiente máximo establecido en las tablas. Determine la amortización que corresponde en 2021.

El coeficiente máximo según tablas es el 25 por 100, por lo que el período de amortización será 4 años. De acuerdo con este dato, la amortización por el sistema de números dígitos es la siguiente en 2021:

- Suma de dígitos: $4+3+2+1 = 10$
- Cuota por dígito: $10.000/10 = 1.000$
- 2020: $1000 \times 4 \times 10/12 = 3.333$
- 2021: $1000 \times 4 \times 2/12 = 666,67$
- $1.000 \times 3 \times 10/12 = 2.500$
- Total (2021): 3.166,67**

La libertad de amortización.

XS.A.L. (la fecha de calificación como SAL fue el 20 de marzo de 2020) ha adquirido una furgoneta para el transporte del material el 15 de marzo de 2021 con un coste de 30.000 €. Contablemente dicho vehículo se amortiza de manera lineal, aplicando un porcentaje del 10 por 100. Fiscalmente la empresa decide amortizar por completo el citado elemento en 2021. En el supuesto de que la sociedad transmita dicho vehículo el 31 de octubre de 2025 por 10.000 €, determine la amortización del elemento durante todo el período de su vida útil, tanto contable como fiscalmente, así como las consecuencias derivadas de la transmisión del elemento patrimonial.

La amortización que corresponde, tanto contable como fiscalmente, desde la adquisición del elemento hasta su transmisión se resume en el siguiente cuadro:

PERÍODO	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
2021	$30.000 \times 0,1 \times 9,5/12 = 2.375$	30.000	- 27.625
2022	$30.000 \times 0,1 = 3.000$	0	+ 3.000
2023	$30.000 \times 0,1 = 3.000$	0	+ 3.000
2024	$30.000 \times 0,1 = 3.000$	0	+ 3.000
2025	$30.000 \times 0,1 \times 10/12 = 2.500$	0	+ 2.500

En 2025, como consecuencia de la venta, se habrá incluido en la contabilidad un resultado extraordinario, que se calculará del siguiente modo:

$$10.000 - (30.000 - 13.875) = 10.000 - 16.125 = - 6.125$$

Fiscalmente, el artículo 12.3 LIS, in fine, establece que “las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados”.

Por tanto, el valor fiscal del elemento es 0 desde 2021, dado que se amortizó por completo en dicho periodo. Esto determina que el ingreso que deriva fiscalmente de la venta del elemento patrimonial sea la diferencia entre su valor de transmisión (10.000) y el valor fiscal del elemento (0), por lo que el ingreso que fiscalmente debería computarse por la venta es 10.000 €. En consecuencia, la entidad deberá hacer un ajuste positivo tanto por el ingreso que no aparece en la contabilidad (10.000) como por la pérdida computada (6.125), por lo que el ajuste será de 16.125. Dicha cifra coincide, obviamente, con las amortizaciones deducidas en exceso en el ámbito fiscal por aplicación de la libertad de amortización ($30.000 - 13.875 = 16.125$).

Por tanto, en el periodo 2025 procederá la realización de dos ajustes positivos. El primero, de 2.500 €, por la amortización contabilizada y, el segundo, de 16.125 €, por la transmisión del elemento patrimonial.

La amortización de bienes que se emplean en más de un turno normal de trabajo.

Una industria dedicada a la fabricación de productos cerámicos, que permanece en funcionamiento de forma constante 24 horas, ha adquirido el 1 de julio de 2020 un elemento patrimonial que afecta a la actividad. El precio de adquisición es 200.000 €, sin que se haya estimado valor residual alguno. Dicho elemento no tiene asignado un coeficiente específico en la tabla del art. 12.1.a) LIS.

Al final de la tabla, en el apartado “otros elementos”, se establecen los coeficientes de los elementos que no tienen asignado uno específicamente. En relación con dichos elementos se

establece que el coeficiente lineal máximo es el 10 por 100 y el periodo máximo es de 20 años, lo que supone un coeficiente mínimo del 5 por 100. Ahora bien, en la medida en que el elemento adquirido se utiliza durante más de un turno de trabajo, el art. 4.2 RIS permite la aceleración de la amortización mediante el cálculo de un nuevo coeficiente máximo que resultará de la suma del coeficiente mínimo de amortización con el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente máximo y mínimo por el cociente que resulte de dividir el número de horas trabajadas y 8, a saber:

$$5 + [(10 - 5) \times 24/8] = 20\%$$

Período impositivo	Dotación anual
2020	20% s/200.000 x 1/2 = 20.000
2021	20% s/200.000 = 40.000
2022	20% s/200.000 = 40.000
2023	20% s/200.000 = 40.000
2024	20% s/200.000 = 40.000
2025	20.000

La amortización de los bienes usados.

CERAMEX, dedicada a la fabricación de productos cerámicos, ha adquirido el 1 de enero de 2020 una maquinaria usada para esmaltado de cerámica por 2.500 €. El coste de dicho equipo para la empresa transmitente fue de 10.000 €. Determine cuál de los sistemas que establece el RIS para la amortización de elementos usados permite una amortización más acelerada. Determine la amortización del elemento durante toda su vida útil, según el sistema elegido.

En la tabla del art. 12.1.a) LIS el elemento “maquinaria” tiene un coeficiente máximo del 12% y un periodo máximo de 18 años. Si la empresa aplica el coeficiente máximo la amortización que corresponde por cada uno de los métodos que establece el art. 4.3 RIS es la siguiente:

Según precio originario: $10.000 \times 0,12 = 1.200$
 Según precio usado: $2.500 \times 0,24 = 600$

Por tanto decide amortizar según el precio originario:

2020: $10.000 \times 0,12 = 1.200$
 2021: $10.000 \times 0,12 = 1.200$
 2022: se deduce la cantidad pendiente de amortizar, es decir, 100 euros.

La amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida.

Una S.A.D. adquiere los derechos federativos de un jugador de la plantilla de otro club de fútbol. La S.A.D. adquiere tales derechos por 6 millones de €, más IVA. El contrato del futbolista es por tres temporadas, con opción a una cuarta si el jugador participa durante al menos 30 minutos en veinte o más partidos en la tercera de las temporadas.

Contablemente, en la medida en que tiene duración definida, se dividirá el coste de dichos derechos federativos entre el tiempo de duración del contrato. La duda está si la amortización de tales derechos tiene que hacerse en tres o cuatro años. En la medida en que no hay certeza de que se vaya a ejercer la prórroga del contrato el principio de prudencia obliga a amortizar dicho activo intangible en el período más breve posible, lo que supone que podrá deducir 2 millones de € en cada uno de los tres ejercicio económico (hay que tener en cuenta que el período impositivo en las S.A.D. coincide con la temporada de fútbol).

Fiscalmente, se aplicará el mismo criterio contable, en virtud del artículo 12.2 LIS, que establece que el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil, que en este caso coincide con la duración del derecho.

La amortización del inmovilizado intangible cuya vida útil no puede estimarse de manera fiable.

XSA adquirió todos los activos y pasivos de una entidad el 1 de julio de 2021, registrando un fondo de comercio por valor de 100.000 €. Determine las consecuencias fiscales relacionadas con dicho activo intangible en el periodo de su adquisición y en el siguiente.

La Ley 22/2020, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, modificó el artículo 39.4 del Código de Comercio, introduciendo una importante reforma en el tratamiento contable de los inmovilizados intangibles, al considerar que tales inmovilizados intangibles son en todo caso activos de vida útil definida. De este modo, las amortizaciones correspondientes a dichos activos tendrán la consideración contable de gasto. A tal efecto, se ha establecido que cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente. Por su parte, el fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la vida útil de dicho activo es de diez años.

El artículo 12.2 de la LIS admite la amortización en el IS del inmovilizado intangible, para lo cual se atenderá a su vida útil. Cuando esta no pueda determinarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe. Además, se establece que será deducible la amortización del fondo de comercio, con el mismo límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe. Por tanto, se podrá aplicar un porcentaje máximo de amortización del 5 por 100.

	<u>Amortización contable</u>	<u>Amortización fiscal</u>	<u>Ajuste</u>
2021	100.000 x 10% x ½ = 5.000	100.000 x 5% x ½ = 2.500	+ 2.500
2022	100.000 x 10% = 10.000	100.000 x 5% = 5.000	+ 5.000

Los elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero.

MBA S.A. ha adquirido mediante leasing en 2020 diverso mobiliario. Contablemente dichos elementos se amortizan de forma lineal, atendiendo al coeficiente máximo según tablas. Los bienes entran en funcionamiento en la fecha en que vence la primera cuota. El contrato tiene una duración de tres años, habiéndose acordado las siguientes cuotas anuales:

FECHA CUOTA	IMPORTE CUOTA	INTERESES	RECUPERACIÓN COSTE
31/3/2020	6.500	1.900	4.600
31/3/2021	6.500	1.120	5.380
31/3/2022	6.500	500	6.000
31/3/2023	Opción de compra: 4.660		4.660
TOTAL	24.160	3.520	20.640

Determine la amortización de dicho mobiliario, contable y fiscalmente, durante los tres primeros periodos impositivos desde su adquisición, así como los ajustes que, en su caso, resulten procedentes. Considerar a estos efectos que la empresa no cumple los requisitos para ser considerada de reducida dimensión.

El coeficiente máximo según tablas es el 10 por 100, que es el coeficiente que se aplica en el ámbito contable para determinar la amortización de los elementos patrimoniales. A efectos del IS es posible deducir hasta el doble de dicho coeficiente, es decir, el 20 por 100.

Período	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
2020	$20.640 \times 0,1 \times 3/4 = 1.548$	$20.640 \times 0,2 \times 3/4 = 3.096$	- 1.548
2021	$20.640 \times 0,1 = 2.064$	$20.640 \times 0,2 = 4.128$	- 2.064
2022	$20.640 \times 0,1 = 2.064$	$20.640 \times 0,2 = 4.128$	- 2.064

Régimen de las empresas que habiendo optado por la aplicación del PGC de las Pymes tengan la consideración de microempresas.

Determinar la amortización en el ámbito contable y fiscal del elemento patrimonial que aparece en el ejemplo anterior si se considera que MBA S.A. es una sociedad acogida al régimen contable de las microempresas y, en consecuencia, también tiene la consideración de empresa de reducida dimensión a efectos del IS.

Período	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
2020	4.600	$20.640 \times 0,3 \times 3/4 = 4.644$ Límite: 4.600	0
2021	5.380	$20.640 \times 0,3 = 6.192$ Límite 5.380	0
2022	6.000	$20.640 \times 0,3 = 6.192$ Límite 6.000	0
2023	4.660	$20.640 \times 0,3 = 6.192$ Límite 4.660	0

Al tener la consideración de microempresa contablemente la sociedad puede deducir como gasto por amortización la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio. Por su parte, fiscalmente, al tener la consideración de empresa de reducida dimensión, podrá deducir hasta el triple del coeficiente máximo según tablas (10%), por lo que podrá aplicar un coeficiente anual del 30%, con el límite máximo de la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha.

Pérdidas por deterioro

Las pérdidas por deterioro de créditos.

SM S.A. ha contabilizado diversas pérdidas por deterioro para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias, a saber:

- Un crédito por un contrato de suministro a un Ayuntamiento, vencido desde hace 30 meses, por importe de 50.000 €.
- En marzo venció un crédito reconocido en una letra de cambio por importe de 40.000 € que no fue objeto de pago. No obstante, el crédito se renovó mediante la entrega de otra letra a seis meses.
- Una sociedad perteneciente al socio mayoritario tiene una deuda contraída con la entidad por importe de 25.000 €, que venció en febrero del año en curso.

En todos estos casos, se ha establecido un gasto contable por el importe de los créditos no satisfechos al final del período impositivo.

Ninguna de las pérdidas por deterioro contabilizadas resulta deducible. En primer lugar, en relación con los créditos adeudados por entes públicos, aunque sean de fecha antigua, como es el caso, no serán deducibles, salvo que la deuda sea reclamada judicialmente con el único objeto de obtener el reconocimiento judicial sobre su existencia o sobre su cuantía. El crédito no satisfecho de la letra de cambio tampoco permite el reconocimiento de la pérdida por deterioro en la medida en que el crédito ha sido objeto de renovación. Finalmente, en relación con el crédito adeudado por una sociedad perteneciente al socio mayoritario de la misma, se ha de tener en cuenta que no resultan deducibles los créditos entre personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo que estén en situación de concurso. Por tanto, no es posible la deducción de ninguna de las pérdidas por deterioro contabilizadas en este caso, por lo que procederá un ajuste positivo de 115.000 €.

Pérdidas por deterioro relativas a un activo material amortizable

XSA ha adquirido un equipo por valor de 100.000 € al inicio del ejercicio económico 2021. El porcentaje máximo de amortización según tablas que corresponde a dicho elemento patrimonial es el 20%. Al final del año 2021, además de la amortización correspondiente al periodo, se reconoce una pérdida de valor reversible de 30.000 €. Determine los ajustes de naturaleza tributaria que procedan durante todo el periodo de su vida útil.

El artículo 13.2 LIS ha establecido que no son deducibles las pérdidas por deterioro relativas al inmovilizado material o intangible, inversiones inmobiliarias o valores. En todos estos casos en el periodo en el que la pérdida se registre contablemente se deberá realizar un ajuste positivo por la cuantía de la misma. En el caso plantado, en el periodo 2021 la entidad deberá realizar un ajuste positivo por importe de 30.000 €.

Ahora bien, hay que tener presente que cuando el elemento sea amortizable, contablemente la pérdida por deterioro minorará la base de amortización, de tal modo que a partir de dicho periodo la dotación anual se determinará dividiendo el valor neto contable a dicha fecha entre los periodos que resten de vida útil. Por tanto, a partir de 2022 la dotación anual por amortización será 12.500 € (50.000/4).

Fiscalmente, la amortización se determinará sobre la misma base contable, lo que supone que la pérdida por deterioro no podrá ser deducida ni a través de este concepto de gasto ni a través del proceso de amortización. No obstante, el art. 13 LIS determina que las pérdidas por deterioro que no hayan sido deducidas en el periodo de su registro contable serán deducibles en los términos previstos en el art. 20 LIS. En este sentido, el artículo 20.c) LIS permite que las entidades reduzcan la base imponible en la cantidad resultante de aplicar sobre la base de la pérdida por deterioro el mismo método de amortización utilizado respecto de los elementos patrimoniales. Con este método el resultado que se obtiene es el mismo que se derivaría de amortizar el elemento patrimonial sobre la base previa a la deducción contable de la pérdida por deterioro. Por tanto, entre 2022 y 2025 se deberá realizar un ajuste negativo de 7.500 € en virtud del art. 20.c) LIS, que resultará de dividir por 4 la diferencia entre el valor contable y fiscal del elemento patrimonial, es decir, el importe de la pérdida por deterioro no deducible fiscalmente (30.000/4).

	Contable	Fiscalmente
2021	Valoración inicial: 100.000 Amortización: 20.000 Pérdida por deterioro: 30.000 Valoración final: 50.000	Amortización: 20.000. No hay ajuste La pérdida por deterioro no es deducible Ajuste: + 30.000
2022	Valoración inicial: 50.000 Amortización: 12.500	Amortización: 12.500. No hay ajuste Ajuste art. 20.c) LIS (30.000/4) = - 7.500

	Valoración final: 37.500	
2023	Valoración inicial: 37,5 Amortización: 12.500 Valoración final: 25.000	Amortización: 12.500. No hay ajuste Ajuste art. 20.c) LIS: $(30.000/4) = - 7.500$
2024	Valoración inicial: 25.000 Amortización: 12.500 Valoración final: 12.500	Amortización: 12.500. No hay ajuste Ajuste art. 20.c) LIS: $(30.000/4) = - 7.500$
2025	Valoración inicial: 12.500 Amortización: 12.500 Valoración final: 0	Amortización: 12.500. No hay ajuste Ajuste art. 20.c) LIS: $(30.000/4) = - 7.500$

Pérdidas por deterioro relativas un activo material no amortizable

XSA ha adquirido en 2021 un terreno por 100.000 €, registrándolo en su activo. En 2022 el valor de dichos terrenos es de 40.000 €, por lo que dota una pérdida por deterioro contable de 60.000 €. En 2023, vende los terrenos por 40.000 €.

Al igual que ocurría en el caso anterior, la pérdida por deterioro registrada contablemente en 2022 no resulta deducible, en la medida en que afecta a un elemento del activo material. Por ello, en 2022 se deberá realizar un ajuste positivo de 60.000 €, coincidente con dicha pérdida por deterioro.

Dicho ajuste revertirá de conformidad con el art. 20.b) LIS, en la medida en que se trata de un activo no amortizable. En este sentido, su reversión se producirá en el periodo en el que dicho elemento se transmita o se dé de baja.

	Contable	Fiscalmente
2021	Valoración 100.000 No hay gasto asociado	No hay gasto fiscal
2022	Valoración inicial: 100.000 Pérdida por deterioro: 60.000 Valoración final: 40.000	Pérdida por deterioro: No deducible + 60.000
2023	Valoración inicial: 40.000 La venta no produce ni ingreso ni gasto pues coincide valor contable con precio de transmisión.	Art. 20.b) LIS: Se debe realizar ajuste negativo por importe de 60.000

Pérdida por deterioro de activos corrientes

XSA tiene unas existencias valoradas en 100.000 €. En 2021 reconoce una pérdida de valor del 30%. En 2022 las existencias se venden por 60.000. Determine las consecuencias contables y tributarias de la situación descrita.

El artículo 13.2 LIS no impide la deducción de las pérdidas por deterioro relativas a existencias o activos corrientes, por lo que cuando la pérdida por deterioro afecte a este tipo de activos no será necesario realizar ningún ajuste.

	Contable	Fiscalmente
2021	Valoración: 100.000 Pérdida por deterioro: 30.000	Valoración: 100.000 Pérdida por deterioro: 30.000. No hay ajustes
2022	Valoración: 70.000 Precio de venta: 60.000 Pérdida: 10.000	Valoración: 70.000 Precio de venta: 60.000 Pérdida: 10.000. No hay ajuste

Provisiones y otros gastos a largo plazo

Las provisiones: distinción entre provisión y contingencia.

Determine si las siguientes situaciones dan lugar a una provisión o a una contingencia:

- a) La empresa pretende dotar una provisión para indemnizaciones del personal por importe de 52.000 €. De dicha cantidad, 40.000 € cubriría la responsabilidad derivada de un accidente laboral de un trabajador que se ha producido en 2021, con quien al final de dicho ejercicio se está negociando el importe de la indemnización. La estimación de dicha cantidad se realizaría de acuerdo con los baremos legales. El resto de la dotación (12.000 €) se referiría a una estimación de posibles gastos por indemnizaciones al personal en períodos futuros en base a estimaciones de riesgos realizadas por la empresa.
- b) Se ha prestado un aval solidario a favor de una empresa vinculada con uno de los accionistas mayoritarios en relación con una deuda que mantiene con una Administración Pública. El importe de la deuda asciende a 345.000 €. En el ejercicio pretende dotar una provisión que alcance el 15 por 100 de la citada deuda.

Las provisiones responden a obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya cancelación probablemente origine una salida de recursos en el futuro, siempre que su importe pueda medirse con fiabilidad. Por tanto, contablemente tan solo se podría dotar una provisión para indemnizaciones al personal por una cuantía de 40.000 €. Solo este importe responde al concepto señalado de provisión, al tener su origen en una situación que ya se ha producido (el accidente laboral). En consecuencia, se trata de una obligación legal de la entidad, de tal modo que simplemente falta por conocer la fecha y la cantidad que deberá pagarse. Además, para la estimación de dicho gasto se han aplicado criterios fiables, pues se ha realizado en función de los baremos legales. Sin embargo, la estimación de los posibles riesgos futuros cuya producción dependa de un hecho incierto no puede originar la contabilización de una provisión, sino que dicha situación debe reflejarse en la memoria en concepto de contingencia. En consecuencia, la estimación de posibles gastos por indemnizaciones al personal en períodos futuros no da lugar a un gasto computable en la cuenta de pérdidas y ganancias. En cualquier caso, si por una aplicación incorrecta de los criterios contables se dotara en dicho ámbito, en ningún caso resultaría deducible fiscalmente, por lo que en ese caso debería realizarse un ajuste positivo por importe de 12.000 €.

Tampoco podría dotarse la provisión en relación con el riesgo que representa el aval firmado con una sociedad vinculada. Se trata de una responsabilidad incierta, pues no se sabe si se va a producir la circunstancia que determinaría la asunción de la deuda. En consecuencia, se trata de una mera contingencia, por lo que es suficiente con informar en la memoria de la firma del aval y de la posible responsabilidad a la que pudiera dar lugar. Si se ejecuta el aval, se deberá reconocer el derecho de crédito frente a la sociedad, lo que permitiría reconocer una pérdida por deterioro por la posible insolvencia del crédito. No obstante, fiscalmente tal pérdida tampoco sería deducible al tratarse de un crédito con una sociedad vinculada.

Gastos derivados de las aportaciones a planes de pensiones y sistemas alternativos de previsión social

CRN S.A. ha aportado como promotor de un Plan de pensiones a nombre de los trabajadores, de forma obligatoria por convenio colectivo la cantidad de 60.000 €. Además, para ciertos trabajadores realiza aportaciones de forma voluntaria a un fondo interno que tiene constituido. Durante el ejercicio ha realizado aportaciones, a través de la dotación de las correspondientes provisiones para pensiones, por importe de 40.000 €.

Las cantidades aportadas al Plan de pensiones son totalmente deducibles. Sin embargo, las cantidades aportadas a un fondo interno de pensiones no tienen la consideración de partida deducible. Dichos importes serán deducibles en el período en el que se paguen las pensiones con cargo al fondo, aunque en estos casos existe la duda de si, al no tener carácter obligatorio las aportaciones, las pensiones pagadas pueden tener la consideración de liberalidad, aunque en nuestra opinión esa no sería la conclusión más idónea, pues se trata de un gasto de personal deducible. En consecuencia, en el ejercicio en el que se realiza la correspondiente dotación procederá un ajuste positivo de 40.000 €.

Provisiones sobre un gasto no deducible.

Como consecuencia de diversas irregularidades en materia de seguridad y prevención de riesgos laborales SF S.L. tiene abiertos diversos expedientes por la Inspección de trabajo. Al final del ejercicio, ante la práctica seguridad de la imposición de las sanciones, decide dotar una provisión de 8.500 €.

La provisión no va a ser deducible en el IS en la medida en que afecta a un gasto que, cuando se materialice de forma efectiva, tampoco tendrá carácter deducible, pues el art. 15.c) LIS establece que no son deducibles las multas o sanciones administrativas. En consecuencia, deberá realizarse un ajuste positivo de 8.500 €.

Gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión y dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas

XSA recibe todos los años importantes devoluciones de las ventas realizadas. Contablemente se ha dotado una provisión por importe de 15.000 €, teniendo en cuenta, por un lado, la diferencia entre las devoluciones, computadas a precio de venta, y el precio de entrada previsto de las mercancías objeto de devolución y, por otro, los gastos accesorios a las citadas devoluciones.

Los datos necesarios para el cálculo de la dotación deducible fiscalmente para la cobertura de los gastos accesorios por devoluciones de ventas son los siguientes:

	Ejercicio 2021	Ejercicio 2020	Ejercicio 2019
Ventas realizadas	2.900.000	1.800.000	1.400.000
Gastos accesorios a las devoluciones de ventas	20.000	13.000	7.890

Las ventas susceptibles de devolución al final del ejercicio ascienden a 700.000 €.

La parte de la provisión relativa a las devoluciones de ventas no resulta deducible. Tan solo tiene dicho carácter la parte correspondiente a los gastos accesorios por devoluciones de venta. En consecuencia, la parte de la provisión que resulta fiscalmente deducible es la siguiente:

$$700.000 \times (40.890/6.100.000) = 4.692,29$$

De acuerdo con los datos anteriores a efectos fiscales se puede dotar una provisión de 4.692,29 €, por lo que se debe realizar un ajuste positivo por importe de 10.307,71 €.

Gastos no deducibles

Los gastos no deducibles: Los requisitos determinantes de la deducibilidad: la contabilización y la justificación.

La empresa pretende aplicar contablemente el coeficiente mínimo lineal de amortización en relación con una maquinaria que acaba de adquirir, pero fiscalmente desea acelerar al máximo la amortización del bien, por lo que pretende aplicar el coeficiente lineal máximo.

La citada empresa no puede utilizar el coeficiente máximo de amortización a efectos fiscales, en la medida en que el principio de inscripción contable impediría que se dedujese un gasto por amortización superior al que se ha contabilizado, salvo en los casos en los que expresamente se excepciona la aplicación de dicho principio (entre los que no se encuentra este caso). Por tanto, para aplicar el coeficiente máximo de amortización que se deduce de las tablas debe haberse aplicado previamente en el ámbito contable.

Los gastos no deducibles: Los donativos y las liberalidades.

XSA han tenido en el ejercicio una cifra de negocios de 1.800.000 €. Se cuenta con la siguiente información relativa a la empresa TODOVALE S.A. Durante el ejercicio, se han registrado como gasto en la contabilidad, entre otras, las siguientes partidas:

- 450 €, correspondiente a las diferencias de arqueo de la caja.
- 4.500 €, por comidas realizadas con clientes y proveedores.
- 12.000 €, que corresponde a veinte abonos del Trofeo veraniego de fútbol de la localidad donde reside, así como 40 abonos para los festejos taurinos que se celebran durante la semana de fiestas de dicha localidad, que regala a los clientes de la entidad.
- 6.000 €, que corresponden a los gastos en que los accionistas mayoritarios han incurrido en la Romería de la localidad, que han sido considerados como gastos por relaciones públicas en la medida en que se han cursado invitaciones a ciertos clientes y proveedores.
- Los gastos derivados de la fiesta anual que se celebra en Navidad para el personal han ascendido a 7.500 €.
- 2.500 € correspondiente a diversos presentes que se han regalado a dos trabajadores que se jubilaron durante el ejercicio.
- Ha aportado 5.000 € para la financiación de una zarzuela compuesta por un joven autor de la localidad, que se estrenó en el teatro municipal de la misma. Tanto en los carteles anunciadores como en las entradas aparecían los logotipos de todas las entidades y personas que habían colaborado para que las funciones pudieran celebrarse.

La solución a los diferentes casos propuestos es la siguiente:

Gastos sin justificación

- Diferencias de arqueo de la caja: En principio no hay justificante, pero en la medida en que se trata de un justificante imposible de conseguir habrá que estar al volumen de dichas diferencias, pues ante una cantidad razonable de acuerdo con lo que resulta normal en el desarrollo de la actividad de que se trate, se puede admitir su deducibilidad.

Gastos por atenciones a clientes y proveedores

- Comidas realizadas con clientes y proveedores: dichas cantidades son totalmente deducibles, en la medida en que se incluyen dentro de los gastos por relaciones públicas realizados a favor de las citadas personas, gastos que son excluidos expresamente por la LIS del concepto de liberalidad.
- Abonos del Trofeo veraniego de fútbol y entradas de toros: se trata de gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores y, en consecuencia, deducibles.
- Gastos de la Romería: no serían deducibles, aunque si la empresa ha contabilizado tales gastos no creemos que practique el ajuste en su declaración, por lo que deberá ser la Inspección la que con toda seguridad tendrá que poner de manifiesto y corregir esta situación en el correspondiente procedimiento de comprobación administrativa. En estos casos difícilmente se pueden incluir tales partidas entre los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores al tratarse de un gasto personal de los accionistas, que en todo caso está más relacionado con la posición social de estos que con la actividad que puedan desarrollar a través de la empresa.

En cualquier caso, si la entidad considera deducibles todas las cantidades anteriores habrá registrado contablemente en relación con los gastos por atenciones a clientes y proveedores un total de 22.500 € (4.500 + 12.000 + 6.000). Ahora bien, el artículo 15.e) LIS, establece, como novedad, una limitación a este tipo de gastos, que no podrán exceder del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Por tanto, en el caso planteado, la cantidad máxima que podrá deducir es 18.000 € (1% s/1.800.000). En consecuencia, si todas las partidas anteriores han sido consideradas como gasto en contabilidad, deberá hacer un ajuste positivo por importe de 4.500 €, que es la diferencia entre el gasto registrado (22.500) y la cantidad máxima deducible fiscalmente (18.000).

No obstante, la aplicación de este límite no excluye que la deducibilidad del gasto esté sometida a las reglas generales de registro, justificación e imputación temporal. Además, como se ha indicado, la Administración puede negar la deducción de algunas de estas partidas si considera que responden a gastos personales, aunque su cuantía no supere el señalado límite.

Gastos relacionados con el personal de la empresa

- Fiesta anual del personal y regalos a los trabajadores: tales costes son plenamente deducibles, por tratarse de gastos frecuentes en relación con el personal de la empresa, por lo que responden, de acuerdo con el artículo 15.e) LIS, a los usos y costumbres.

Gastos de patrocinio

- Gastos de patrocinio de la zarzuela: son gastos de promoción indirecta de los productos o gastos de publicidad, por lo que cualquiera que sea la consideración que tengan tienen el carácter de partida deducible

Los servicios prestados por personas residentes en paraísos fiscales.

Ha pagado 20.000 € por diversos informes realizados por un abogado residente en Gibraltar. Además de las correspondientes facturas, para acreditar el citado gasto aporta los documentos bancarios del pago del servicio.

El artículo 15.g) LIS señala que para que sea deducible este gasto el sujeto debe probar que el servicio se ha prestado de forma efectiva. De esta forma ni siquiera la prueba inequívoca del pago del servicio a través de los documentos bancarios que así lo acrediten es suficiente para probar la realidad de la prestación del citado servicio. Además, aunque dicha prueba resulte posible, la Administración podría valorar el mismo por un precio superior o inferior si se cumplen las condiciones a que se refiere el artículo 19.2 LIS.

Reglas de valoración

La valoración a precios de mercado de determinadas operaciones societarias y lucrativas. Las permutas.

En el inmovilizado de PUGI S.A. figura un vehículo adquirido por 70.000 €, con una amortización acumulada de 50.000 €. El 1 de enero el vehículo fue permutado por una maquinaria que fue valorada en 40.000 €. La permuta se considera contablemente “no comercial”, por lo que el elemento adquirido se registra por el valor contable del elemento entregado. La maquinaria recibida se amortizará contable y fiscalmente a razón del 12 por 100 anual.

1º Ajustes derivados de la operación de permuta.

Como consecuencia de la mencionada operación se deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la maquinaria y el valor neto contable del vehículo:

$$40.000 - (70.000 - 50.000) = 20.000$$

2º Ajustes derivados de la aplicación del art. 20.c) LIS.

En el propio período impositivo en el que se realiza la permuta y en los períodos siguientes se deberá realizar un ajuste negativo en aplicación del art. 20.c) LIS. Dicho ajuste se calculará del siguiente modo:

$$0,12 \times 20.000 = 2.400 \text{ €}$$

Bienes transmitidos y adquiridos a título lucrativo

XSA ha donado a principios del ejercicio una furgoneta a una YSL. La furgoneta fue adquirida por 60.000 € y la amortización acumulada en la fecha en la que se hizo la donación era de 20.000 €. El valor de mercado de la furgoneta en dicha fecha era 50.000 €. Determine las consecuencias contables y fiscales tanto para XSA como para YSL, sabiendo que la amortización contable y fiscal del elemento obtenido se realiza por el sistema lineal, aplicándose un coeficiente del 16%.

Consecuencias para la sociedad donante (XSA):

En el ejercicio en que se realiza la donación, contablemente la sociedad habrá computado una pérdida por el valor neto contable del elemento patrimonial. Por tanto, habrá registrado una pérdida de 40.000 € (60.000 – 20.000).

Fiscalmente, deberá realizar dos ajustes positivos:

1. El primer ajuste se debe a que no es deducible la pérdida contable derivada de la baja del elemento por importe de 40.000 €. Esto obligará a realizar un ajuste positivo por dicho importe.
2. En segundo lugar, de acuerdo con el art. 17.4.a) LIS, deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del elemento donado, es decir, 10.000 € (50.000 - 40.000).

Consecuencias para la sociedad donataria (YSL):

Contablemente, la entidad imputará el ingreso derivado de la donación de igual modo que las subvenciones de capital. En concreto, el valor del bien adquirido se imputará a resultados en cada ejercicio económico en proporción a la amortización de dicho elemento, el deterioro o cuando el elemento cause baja en la contabilidad. Por tanto, en el ejercicio en que se realiza la donación YSL deberá computar en la cuenta de pérdidas y ganancias el siguiente ingreso:

$$50.000 \times 0,16 = 8.000$$

Por su parte, el art. 17.5 LIS establece que en la adquisición a título lucrativo la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido en el período impositivo en el que se realice la donación. En consecuencia, a efectos del IS debe computarse un ingreso por importe de 50.000, por lo que procederá un ajuste positivo de 42.000 €.

En los ejercicios siguientes, deberá realizar un ajuste negativo de 8.000 €, dado que contablemente se seguirá imputando dicho ingreso en la forma descrita. En efecto, fiscalmente debe eliminarse dicho ingreso contable, en la medida en que dicha renta ya se incluyó en la base imponible del periodo en que se recibió la donación.

Exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades

XSA ha recibido durante el periodo impositivo los siguientes importes en concepto de dividendos:

- a) 3.000 €, repartidos por una sociedad cotizada en bolsa de la que posee 100 acciones desde 2016.
- b) 50.000 €, de una sociedad de la que posee el 33% del capital desde hace 5 años.
- c) El 1 de noviembre recibió 20.000 € de una sociedad, cuyas acciones adquirió el 1 de febrero de ese mismo año, aunque se conoce que en la fecha de presentar la autoliquidación (julio del año siguiente) aún mantenía en su cartera dichas acciones. XSA es titular del 25% del capital de dicha sociedad.
- d) El 15 de marzo adquirió el 10% del capital de una sociedad. El 7 de julio recibió 8.000 € en concepto de dividendos, vendiendo dichas acciones al día siguiente.

Determine si en los casos anteriores procede la aplicación de la exención del art. 21.1 LIS.

El artículo 21.1 LIS establece la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100. Además, se establece como requisito que la participación se posea de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya. En consecuencia, en los supuestos planteados la solución será la siguiente:

En el caso de la letra a) no resulta de aplicación la exención del art. 21.1 LIS, en la medida en que tan solo posee unas pocas acciones de una sociedad cotizada, muy lejos del porcentaje mínimo de participación que exige el precepto para que se aplique la exención, en la medida en que se exige una participación significativa. Por tanto, en relación con los 3.000 € registrados contablemente no habrá ajuste alguno.

En el supuesto de la letra b) se dan los requisitos que exige el citado artículo para la aplicación de la exención, pues mantiene un porcentaje de participación significativo (33%) durante más de

un año (5 años en este caso). Por tanto, los dividendos percibidos pueden acogerse a la exención. Ahora bien, el nuevo apartado 10 del art. 21 determina que el importe de la renta exenta se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por 100, de tal forma que el importe exento será el 95 por 100 de dicho dividendo. En consecuencia, la parte del dividendo que está exento es 47.500 €, mientras que 2.500 € están sometidos a tributación. En la medida en que contablemente se ha registrado un ingreso financiero de 50.000 €, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 47.500 €.

En relación con la letra c), no hay ningún problema en relación con el requisito de la participación mínima, ya que las acciones de su propiedad representan el 25% del capital social. Ahora bien, a la fecha del reparto del dividendo (1 de noviembre) no se cumple el requisito de que dicha participación se posea de manera ininterrumpida durante el año anterior a la fecha en el que el dividendo resulte exigible. No obstante, el precepto permite que dicho plazo se complete con posterioridad, que es lo que ocurre en el supuesto planteado, en cuyo enunciado se dice que dichas acciones se mantuvieron en su cartera al menos hasta la fecha de presentación de la autoliquidación. Por tanto, de la cantidad recibida en concepto de dividendos, 19.000 €, están exentos (95% s/20.000), por lo que deberá realizarse un ajuste negativo por dicho importe.

Finalmente, en el supuesto recogido en la letra d) no es posible aplicar la exención recogida en art. 21.1 LIS, pues la fecha de tenencia de las participaciones de las que procede el dividendo ha sido, en total, inferior al año. Por tanto, la cantidad percibida de 8.000 € será ingreso del periodo y no habrá que realizar ajuste alguno.

Reducciones en la base imponible

La Reserva de capitalización

Determinación de la reducción: el incremento de los fondos propios

En la tabla siguiente se reflejan los fondos propios de una entidad al inicio y al cierre del ejercicio 2021, los cuales han variado como consecuencia de la aplicación del resultado del ejercicio 2020, cuya base de reparto también se expone a continuación:

Fondos propios (1/1/2021)	Capital social		60.000	
	Reserva legal		10.000	
	Remanente		18.000	
	Resultados del ejercicio 2020		20.000	
	Total		108.000	
Distribución del resultado 2020	<u>Base de reparto:</u>		<u>Distribución:</u>	
	Remanente	18.000	Reserva legal	2.000
	Resultado 2020	20.000	Reservas voluntarias	26.000
			Dividendos	10.000
Fondos propios (31/12/2021)	Capital social		60.000	
	Reserva legal		12.000	
	Reservas voluntarias		26.000	
	Resultados del ejercicio 2021		30.000	
	Total		128.000	

Determine el importe máximo que puede dotar en concepto de reserva de capitalización en el periodo impositivo. Téngase en cuenta que la base imponible del periodo, previa a la aplicación de dicha reducción, es de 35.000 €.

Para el cálculo del incremento de los fondos propios producido en el ejercicio 2021 habrá que aplicar la siguiente fórmula:

Fondos propios a 31/12/2021 – Resultados 2021 – Reserva legal a 31/12/2021 – Fondos propios a 01/01/2021 – Resultados 2020 – Reserva legal a 01/01/2021
= Incremento de fondos propios en 2021

De acuerdo con las partidas que conforman los fondos propios al inicio y cierre del ejercicio 2021, la fórmula anterior tomará los siguientes valores:

$$(128.000 - 30.000 - 12.000) - (108.000 - 20.000 - 10.000) = \mathbf{86.000 - 78.000 = 8.000 \text{ €}}$$

En realidad, al mismo desenlace se llega mediante un estudio analítico de las partidas que componen la aplicación del resultado correspondiente al ejercicio 2020. En concreto, la única partida que computa a efectos de determinar el incremento de fondos propios en el ejercicio 2021 es la cantidad destinada a reservas voluntarias, por importe de 8.000 €. Si bien las reservas voluntarias han aumentado en este período en 26.000 €, una cuantía de 18.000 € no computa en la medida en que tiene su origen en la transformación del remanente que ya formaba parte de los fondos propios al inicio del ejercicio.

En consecuencia, la reducción que puede aplicarse, de conformidad con el artículo 25 de la LIS, es 800 € (0,1 x 8.000).

Además, la cantidad anterior no supera el otro límite que establece la normativa, que es el 10 por 100 de la base imponible del periodo. En la medida en que dicha base asciende a 35.000 €, podría reducir la base hasta un importe de 3.500 €. Por tanto, la totalidad de la reserva de capitalización que corresponde en el ejercicio (800 €) podrá reducir la base del periodo.

Determinación de la reducción: los efectos derivados de la insuficiencia de la base imponible

Los datos correspondientes a los ejercicios 2021 y 2022 en relación con el incremento de los fondos propios y la base imponible son los siguientes:

2021		2022	
Incremento Fondos Propios	20.000	Incremento Fondos Propios	5.000
Reducción	2.000	Reducción	500
Base Imponible	9.000	Base Imponible	12.000
Límite Reducción	900	Límite Reducción	1.200

En el ejercicio 2021, la reducción que podría aplicarse en atención al incremento de los fondos propios que se ha producido en dicho periodo es de 2.000 €. Sin embargo, el límite de la reducción que podrá aplicar en el periodo es de 900 €, pues la base imponible tan solo importa la cantidad de 9.000 €. Por tanto, quedará pendiente de aplicación para los dos ejercicios siguientes una reducción de 1.100 €.

En el ejercicio 2022, la reducción que procede de acuerdo con el incremento de los fondos propios de dicho periodo asciende a 500 €. En dicho periodo podrá aplicar también el exceso de la reducción que no pudo utilizar el año anterior, por importe de 1.100 €. No obstante, la base imponible de 2022 es 12.000 €, por lo que el límite conjunto de la reducción no podrá exceder de 1.200 €. A estos efectos, la entidad podrá aplicar 1.100€, correspondiente a la reserva generada en 2021 y 100 euros, en relación con la reserva generada en 2022. Finalmente,

en el periodo se habrá generado un nuevo importe de la reducción pendiente de aplicación de 400 €, que podrá ser aplicado en los dos periodos impositivos siguientes.

La compensación de bases imponibles negativas

XSA, que es una empresa de reducida dimensión, ha obtenido en el periodo impositivo 2021 una base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de las bases imponibles negativas de 3.000.000. Además, tiene derecho a aplicar en el ejercicio una reserva de capitalización por importe de 200.000 €. Finalmente, la sociedad tiene pendiente de compensación unas bases negativas de periodos anteriores por un importe total de 7.000.000. Determine la base imponible correspondiente a 2021. Determine también cuál sería la base si XSA hubiera tenido en el año anterior un volumen de negocios de 30 millones de euros.

A efectos de determinar la base imponible susceptible de compensación se parte de base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de las bases imponibles negativas. Sobre esa base se aplicará un porcentaje del 70% a efectos de determinar el importe de la base negativa que puede ser objeto de compensación en el periodo (al ser empresa de reducida dimensión su cifra de negocios no superará la cantidad de 20 millones de euros):

$$70\% \text{ s}/3.000.000 = 2.100.000$$

En consecuencia, la base imponible del período 2021 será 700.000 €

Base Imponible previa	3.000.000
– Reserva de capitalización	– 200.000
– Base imponible negativa	– 2.100.000
Base Imponible	700.000

En los próximos periodos impositivos podrá compensar las bases negativas pendientes, que ascienden a 4.900.000 € (7.000.000 – 2.100.000).

Ahora bien, si XSA hubiera tenido en el año anterior un volumen de negocios de 30 millones de euros, el porcentaje que puede compensar sobre la base imponible es menor. Según la Disp. adic. 15ª LIS, cuando la cifra de negocios de la entidad habida en el periodo anterior sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros, el porcentaje será el 50 por 100. Por tanto, el importe de la base negativa que podría ser objeto de compensación en el periodo se calcularía del siguiente modo:

$$50\% \text{ s}/3.000.000 = 1.500.000$$

En consecuencia, la base imponible del período 2021 será 1.300.000 €, quedando pendiente de compensación para próximos periodos impositivos una base de 5.500.000 € (7.000.000 – 1.500.000).

Base Imponible previa	3.000.000
– Reserva de capitalización	– 200.000
– Base imponible negativa	– 1.500.000
Base Imponible	1.300.000

La Reserva de nivelación de bases imponibles

Funcionamiento de la reserva de nivelación: reducción y adición a la base imponible

La tabla siguiente refleja las bases imponibles obtenidas por XSA durante el periodo 2021-2027. La entidad decide aplicar en cada periodo la reserva de nivelación en la cuantía máxima permitida de acuerdo con dichos datos.

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Base Imponible	200.000	75.000	(2.500)*	5.000	(12.000)*	10.000	3.000

* Las cantidades entre paréntesis son bases negativas

Determine las cantidades que pueden reducir la base imponible de cada periodo y las que deben adicionarse a la misma en concepto de reserva de nivelación.

En los periodos en los que la base imponible es positiva se dota una reserva de nivelación del 10 por ciento de su importe. Las reservas correspondientes a cada uno de los periodos analizados se reflejan en la siguiente tabla, en la segunda fila. La reserva que reduzca la base imponible de un periodo se adiciona a la base de los periodos siguientes, bien cuando la base sea negativa o bien cuando transcurra el plazo de cinco años establecido al efecto (tercera fila). Además, es preciso llevar el control de las cantidades pendientes de aplicación en cada periodo (cuarta fila).

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Base Imponible	200.000	75.000	(2.500)	5.000	(12.000)	10.000	3.000
Reducción art. 105	(20.000)	(7.500)		(500)		(1.000)	(300)
Adición a B.I.			2.500		12.000	5.500	7.500
Reducción pendiente de aplicar	20.000	20.000 7.500	17.500 7.500	17.500 7.500 500	5.500 7.500 500	7.500 500 1.000	500 1.000 300

La reducción aplicada en 2021 de 20.000 € se adicionará a la base imponible en 2023 (2.500) y 2025 (12.000), en la medida en que en dichos periodos existen bases negativas por tales importes. En 2026 se adicionará la cantidad pendiente, al cumplirse el plazo de cinco años.

La reducción aplicada en 2022 de 7.500 € se adiciona en 2027, al cumplirse el plazo de cinco años.

Las reducciones aplicadas en 2024 (500), 2026 (1.000) y 2027 (300), en el último periodo contemplado no han sido aún adicionadas a la base imponible. Se sumarán a la misma a medida en que en los periodos siguientes las bases imponibles resulten negativas y, como máximo, en un plazo de cinco años desde que se haya producido su dotación.

Deducción para evitar la doble imposición jurídica

Una sociedad residente en España ha realizado diversas operaciones económicas en otro país, sin mediación de establecimiento permanente. Como consecuencia de dichas actividades ha obtenido unas rentas de 30.000 euros y ha satisfecho un impuesto de naturaleza análoga al IS por importe de 12.000 euros en el país donde dicha renta se ha producido. Se conoce que la sociedad está sujeta al tipo general del IS.

Téngase en cuenta que el artículo 31 LIS señala que el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible en la cuota íntegra. La determinación de la deducción que resulta aplicable en este caso se calculará del siguiente modo:

- Rentas positivas a incluir en la base imponible: $30.000 + 12.000 = 42.000$
- Base de cálculo de la deducción: 42.000
- Importe de la cuota íntegra que correspondería de haberse obtenido la renta en España: (25% s/ 42.000): 10.500
- Deducción aplicable: se deducirá 10.500 euros, es decir, el impuesto equivalente que habría debido pagar en España, que es menor que el impuesto satisfecho en el extranjero (12.000 euros).

Por otra parte, el artículo 31 LIS continúa señalando que la parte no deducible de la cuota tendrá la consideración de gasto deducible, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero. En consecuencia, el gasto deducible es 1.500 euros (12.000 - 10.500).

Los pagos fraccionados

Los pagos fraccionados se han realizado tomando como referencia la cuota íntegra del IS del último período liquidado. Los datos necesarios para el cálculo del pago anticipado son los siguientes

CONCEPTO	2019	2020
Cuota íntegra	150.000 €	215.000 €
Deducciones y bonificaciones	6.500 €	7.890 €
Retenciones	11.000 €	13.400

- Pago fraccionado de abril de 2021: $(150.000 - 6.500 - 11.000) \times 18\% = 23.850$.

En la medida en que en abril de 2021 el último período liquidado es 2019 se toman los datos correspondientes a este período impositivo.

- Pago fraccionado de octubre de 2021: $(215.000 - 7.890 - 13.400) \times 18\% = 34.867,8$

- Pago fraccionado de diciembre de 2021: $(215.000 - 7.890 - 13.400) \times 18\% = 34.867,8$

En el pago de octubre de 2021 ya se ha liquidado el impuesto correspondiente a 2020 (se liquidó en julio de ese año). Por tanto, en el pago de octubre y en el de diciembre se utilizarán los datos correspondientes a este último período.

- Total pagos fraccionados del período: 93.585,6

CASOS PRÁCTICOS GENERALES RESUELTOS

X S.A. ha obtenido en 2021 un resultado contable después de impuestos de 80.000 €. En relación con dicho periodo se conoce la siguiente información:

- 1) La cifra de negocios del ejercicio 2020 fue 3.000.000 €, que es la mayor cifra obtenida desde su creación. La cifra de 2021 ascendió a 2.300.000 €.
- 2) El IS contabilizado asciende a 28.000 €.
- 3) El 1 de marzo de 2021 adquirió una furgoneta nueva por 55.000 €. Contablemente la empresa contabilizó por el sistema lineal, aplicando un coeficiente del 16%, que coincide con el coeficiente máximo según tablas. Pretende deducir fiscalmente la cantidad máxima permitida.
- 4) En 2020 adquirió una maquinaria mediante *leasing*. El coste de adquisición para la empresa de leasing fue de 120.000 €. Contablemente, aplica un sistema lineal de amortización, utilizando el coeficiente del 10%, que corresponde con el coeficiente máximo según tablas. La cuota total satisfecha en 2021 a la empresa de *leasing* ascendió a 45.000 €, de los que 35.000 € corresponde a la cuota de recuperación del coste del bien y 10.000 € a intereses. Pretende deducir fiscalmente la cantidad máxima permitida.
- 5) En noviembre de 2021 ha vendido por 85.000 € una maquinaria que adquirió en 2019 por 100.000 €, siendo la amortización acumulada en la fecha de transmisión 30.000 €. Llega un acuerdo con el comprador para que el pago se fraccione en tres plazos iguales en 2021, 2022 y 2023.
- 6) A final del ejercicio, contabilizó una pérdida por deterioro correspondiente a un crédito con una sociedad que fue declarada en concurso de acreedores en noviembre de 2021, por importe de 20.000 €.
- 7) En la misma fecha contabilizó también una pérdida por deterioro por importe de 25.000 € en relación con un local comercial para reflejar la pérdida de valor de dicho bien por la caída de los precios del mercado inmobiliario.
- 8) Contabilizó como gastos financieros en el ejercicio un total de 100.000 €.
- 9) En el ejercicio realizó diferentes regalos a clientes y proveedores por importe de 15.000 €, que contabilizó como gasto del ejercicio.
- 10) Decide aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima permitida.
- 11) Ha contratado un trabajador con un 40 por 100 de discapacidad, con contrato indefinido y jornada completa. Es la primera persona con discapacidad que contrata la empresa.
- 12) Los pagos fraccionados realizados durante el año han ascendido a 14.000 €. Además, se le han practicado retenciones por importe de 4.000 €.

Determine la cuota a ingresar en el período impositivo 2021.

Cifra de negocios.

Se trata de una empresa de reducida dimensión desde su creación dado que nunca ha superado la cifra de 3.000.000 €

El IS contabilizado

Ajuste positivo de 28.000 €.

Amortización de la furgoneta

Amortización contable:

$$55.000 \times 16\% \times 10/12 = 7.333,33$$

Amortización fiscal:

$$55.000 \times (16\% \times 2) \times 10/12 = 14.666,66$$

Ajuste negativo de 7.333,33 €.

Amortización de la maquinaria adquirida mediante *leasing*.

Amortización contable:

$$120.000 \times 10\% = 12.000$$

Amortización fiscal:

$$120.000 \times 10\% \times 3 = 36.000$$

La cantidad máxima que puede deducir es 35.000 €, que es la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio. El ajuste será negativo por importe de 23.000 €.

Venta maquinaria

Ingresos contables en 2021:

$$85.000 - (100.000 - 30.000) = 15.000$$

Ingresos fiscales:

Se aplica el criterio de caja. Como se cobra una tercera parte del precio de venta, los ingresos que deben computarse son 5.000 €. Por tanto, habrá que hacer un ajuste negativo por importe de 10.000 €.

Pérdida por deterioro de créditos

No hay ajuste. La pérdida por deterioro es deducible fiscalmente.

Pérdida por deterioro de inmovilizado

La pérdida por deterioro del inmueble no es deducible, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo de 25.000 €.

Gastos financieros

Son totalmente deducibles fiscalmente al no superar la cifra de un millón de euros.

Atenciones a clientes y proveedores

La cifra de negocios de 2021 fue de 2.300.000 €, por lo que el límite máximo es 23.000 €. Dado que el importe de los regalos no ha superado esta cifra es totalmente deducible fiscalmente.

Reserva de nivelación

$$10\% \text{ s/}92.666,67 = 9.266,67$$

Contratación de trabajador con discapacidad

En la medida en que se ha contratado a un trabajador con una igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento la deducción que corresponde es 9.000 €.

No obstante, tiene que aplicarse el límite del 25 % de la cuota íntegra. La cantidad máxima que puede aplicar en 2021 es:

$$20.850 \times 25\% = 5.212,5$$

Por tanto, no podrá aplicar en el periodo 3.787,5 €, que podrá deducir en los 15 años siguientes.

Liquidación del IS del período impositivo 2021			
Resultado Contable			80.000 €
Ajustes		Aumentos	Disminuciones
	Impuesto sobre Sociedades	28.000	
	Amortización de furgoneta		7.333,33
	Maquinaria mediante <i>leasing</i>		23.000
	Venta de maquinaria (criterio de caja)		10.000
	Pérdida por deterioro del inmueble	25.000	
Base Imponible			92.666,67 €
Reserva de nivelación			9.266,67 €
Base Imponible Reducida			83.400 €
Tipo de gravamen		x 25%	
Cuota íntegra			20.850
Deducciones			5.212,5 €
Cuota líquida			15.637,5 €
Pagos anticipados			18.000 €
Cuota a ingresar o devolver			- 2.362,5 €

YSA ha obtenido en el periodo impositivo un resultado contable después de impuestos de 190.000 €. Se conocen los siguientes datos:

- 1) La cifra de negocios del ejercicio anterior fue 2.000.000 €.
- 2) El IS contabilizado asciende a 52.000 €.
- 3) El 1 de julio adquirió un local comercial nuevo a un promotor inmobiliario. El precio de adquisición fue de 300.000 € (20% corresponde al valor del suelo). Contablemente la empresa contabilizó por el sistema lineal, aplicando un coeficiente del 2%, que coincide con el coeficiente máximo según tablas. Pretende deducir fiscalmente la cantidad máxima permitida.
- 4) En el año anterior adquirió un vehículo de carga por 50.000 €, que amortiza contablemente a razón del 16% anual (coeficiente máximo según tablas). Fiscalmente se dedujo en el ejercicio anterior la totalidad del valor de adquisición al aplicar el beneficio fiscal de la libertad de amortización.
- 5) A final del ejercicio, contabilizó una pérdida por deterioro correspondiente a un crédito con un ayuntamiento, que correspondía a un suministro realizado en el ejercicio anterior, por importe de 30.000 €.
- 6) La cifra total de deudores al final del ejercicio ascendía a 120.000 €, incluyendo el crédito anterior con el ayuntamiento. Contablemente decide dotar una pérdida por el sistema global del 3 por cierto sobre dicha cifra total de deudores.
- 7) Contablemente dota una provisión por impuestos por importe de 1.800 € en concepto de IBI del local adquirido en el ejercicio y que aún no tenía asignado valor catastral, por lo que aún no se le pudo enviar la liquidación de dicho impuesto.
- 8) Pagó 3.000 € para patrocinar un torneo de pádel.
- 9) Contabilizó como gastos financieros en el ejercicio un total de 50.000 €.
- 10) Realizó una donación de una furgoneta cuyo valor contable era 5.000 €. El valor de mercado del vehículo ascendía a 12.000 €.
- 11) En el periodo contabilizó como ingreso por ventas 20.000 € que correspondía a un anticipo de unas ventas que iba a realizar en el año siguiente.
- 12) Contabilizó como gasto del ejercicio una prima de seguros de 6.000 € que abarcaba desde el 1 de julio del año en curso hasta el 30 de junio del ejercicio siguiente.
- 13) El incremento de los fondos propios del ejercicio ascendió a 90.000 €. Decide aplicar, si fuera posible, la reserva de capitalización y nivelación.
- 14) Los pagos fraccionados realizados durante el año han ascendido a 9.000 €. Además, se le hicieron retenciones por importe de 2.500 €.

Determine la cuota a ingresar en el período impositivo 2021.

IS contabilizado

Ajuste positivo de 52.000 €.

Amortización del local comercial

Base de amortización: $80\% \text{ s}/300.000 = 240.000$

Amortización contable: $(2\% \text{ s}/ 240.000) \times 6/12 = 2.400$

Amortización fiscal: $(2\% \times 2 \text{ s}/ 240.000) \times 6/12 = 4800$

Se debe realizar un ajuste negativo de 2.400 € por aplicación del art. 103 LIS.

Amortización del vehículo de carga

Amortización contable: $50.000 \times 16\% = 8.000$

Amortización fiscal: 0

Se debe realizar un ajuste positivo de 8.000, pues en el ejercicio anterior amortizó por completo el vehículo al aplicación el beneficio fiscal de la libertad de amortización.

Pérdida por deterioro de créditos (sistema individualizado)

Pérdida por deterioro no deducible. Ajuste positivo de 30.000 €.

Pérdida por deterioro de créditos (sistema global)

Contablemente: $3\% \text{ s}/120.000 = 3.600$

Fiscalmente: $1\% \text{ s}/(120.000 - 30.000) = 900$

Se debe realizar un ajuste positivo de 2.700 €

Provisión por impuestos

Dicho gasto resulta deducible fiscalmente, por lo que no hay ajuste.

Patrocinio

El gasto por patrocinio resulta deducible fiscalmente, por lo que no hay ajuste.

Gastos financieros

Los gastos en los que ha incurrido la entidad en el periodo resultan deducibles fiscalmente, por lo que no hay ajustes. Solo se aplica el límite que establece el art. 16 LIS a partir de que los gastos financieros superen un millón de euros.

Donación de una furgoneta

Deberá realizar un ajuste positivo de 5.000 para corregir la pérdida contable producida al dar de baja el bien en la contabilidad. Además, deberá realizar otro ajuste positivo de 7.000 € por la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable del bien.

Ingreso anticipado

Ingreso que corresponde, de acuerdo con el devengo, al periodo siguiente. Ahora bien, en virtud del art. 11.3 LIS la aplicación de este criterio resulta admisible en el ámbito fiscal, al suponer una anticipación de la tributación, salvo que como consecuencia del mismo se produzca una minoración de la tributación que habría correspondido por la aplicación del señalado principio del devengo.

Primas de seguro

El criterio empleado contablemente no resulta admisible, al registrar como gasto del periodo un gasto que abarca también una parte del siguiente ejercicio, por lo que da lugar a la anticipación de un gasto. Solo resulta deducible la mitad del gasto, por lo que se debe realizar un ajuste positivo de 3.000

Reserva de capitalización y nivelación

Reserva de capitalización: $10\% \text{ s}/ 90.000 = 9.000$. Se puede deducir íntegramente, dado que la base imponible es mayor que el incremento de los fondos propios.

Por su parte, la reserva de nivelación se determina sobre el importe de la base imponible una vez reducido en la reserva de capitalización, por lo que la base 286.300 € (295.300 - 9.000). En concreto la reserva de nivelación se determinará del siguiente modo:

$$10\% \text{ s}/286.300 = 28.630$$

Liquidación del IS del periodo 2021	
Resultado contable	190.000
± Ajustes	
+ Impuesto sobre beneficios	+ 52.000
- Amortización local	- 2.400
+ Amortización furgoneta	+ 8.000
+ Pérdida por deterioro créditos (ayuntamiento)	+ 30.000
+ Pérdida por deterioro por el sistema global	+ 2.700
+ Donación de una furgoneta	+ 12.000
+ Prima de seguro (imputación temporal)	+ 3.000
= Base imponible previa	295.300
- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores	
= Base imponible del período	295.300
- Reducción por Reserva de capitalización	- 9.000
Base imponible	286.300
- Reducción por Reserva de nivelación de bases imponibles	28.630
Base imponible después de la reserva de nivelación	257.670
= Base imponible reducida	257.670
x tipo impositivo	0,25
= Cuota íntegra	64.417,5
- Deducciones	
- Bonificaciones	
= Cuota líquida	64.417,5
- Retenciones	- 2.500
- Pagos fraccionados	- 9.000
= Cuota diferencial	52.917,5

Los datos de B S.L. correspondientes a 2021 son los siguientes:

- 1) Durante el período 2020 la entidad tuvo un volumen de negocios de 3.000.000 €, por lo que en 2021 tiene la consideración de empresa de reducida dimensión. En los períodos anteriores no había cumplido los requisitos establecidos a tal efecto por el art. 101 de la LIS.
- 2) El resultado contable asciende a 68.000 €
- 3) El 1 de mayo de 2021 ha adquirido mediante leasing diverso mobiliario. Contablemente dichos elementos se amortizan de forma lineal, atendiendo al coeficiente máximo según tablas. Los bienes entraron en funcionamiento en la fecha en que venció la primera cuota, habiéndose pactado las siguientes cuotas anuales:

FECHA CUOTA	IMPORTE CUOTA	INTERESES	RECUPERACIÓN COSTE
1/5/2021	4.500	1.100	3.400
1/5/2022	4.500	960	3.540
1/5/2023	4.500	750	3.750
1/5/2024	4.500	450	4.050
1/5/2025	Opción de compra: 3.000		
TOTAL	21.000	3.260	17.740

- 4) El 1 de marzo de 2019 adquirió una nave industrial de segunda mano (construida en 2003) por un precio de 125.000 €. Se sabe que el valor catastral de la misma en dicho año era de 50.000 €, de los cuales 8.750 € correspondían al valor del suelo. No se considera relevante el valor residual. Contablemente se amortiza de forma lineal, a razón de un 5 por 100 anual. El valor originario de adquisición para la empresa vendedora fue de 140.000 €.
- 5) Ha contabilizado diversas pérdidas por deterioro para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias, a saber:

- Un crédito por un contrato de suministro a un Ayuntamiento, vencido desde hace 30 meses, por importe de 50.000 €. En 2021 se ha dotado una pérdida por deterioro por la totalidad del crédito.
- Una sociedad perteneciente al socio único de la entidad tiene una deuda contraída con B S.L. por importe de 25.000 €, que venció en febrero del año anterior, habiéndose dotado contablemente la correspondiente pérdida por deterioro por la totalidad en dicho ejercicio. En 2021 dicha deuda fue satisfecha íntegramente.

El importe total de los deudores al final del ejercicio 2021 ascendía a 350.000, entre los que se incluyen el crédito con el Ayuntamiento. Contablemente se ha dotado una pérdida por deterioro del 2 por 100 de dicho importe.

- 6) La entidad recibe todos los años importantes devoluciones de las ventas realizadas. Los datos necesarios para el cálculo de la dotación deducible fiscalmente para la cobertura de los gastos accesorios por devoluciones de ventas son los siguientes:

	Ejercicio 2021	Ejercicio 2020	Ejercicio 2019
Ventas realizadas	2.600.000	3.000.000	11.500.000
Gastos accesorios a las devoluciones de ventas	15.000	17.000	37.090

Las ventas susceptibles de devolución al final del ejercicio ascienden a 1.700.000 €. Contablemente se ha dotado una provisión por importe de 17.176,31€.

- 7) La empresa se compromete en una campaña publicitaria con sus clientes a devolver la diferencia de los productos que aquellos pudieran encontrar más baratos en otros comercios. A tal efecto, a 31 de diciembre dota una provisión de 30.000 €, por los gastos que por tal motivo

- deberá hacer frente el próximo ejercicio, de acuerdo con una estimación razonable realizada por un estudio económico.
- 8) Los gastos derivados de la fiesta anual que se celebra en Navidad para el personal han ascendido a 7.500 €. Además, se gastó 1.500 € en diversos presentes que se han regalado a dos trabajadores que se jubilaron durante el ejercicio. Finalmente, se ha aportado 6.000 € a una asociación para el patrocinio de la realización de una paella gigante en el día mundial del Alzheimer.
 - 9) En el inmovilizado de B S.L. figuraba un vehículo adquirido por 40.000 € con una amortización acumulada de 25.000 €. El 1 de enero de 2021, el vehículo fue permutado por una maquinaria que fue valorada en 25.000 €. La operación fue calificada contablemente como permuta no comercial. La maquinaria recibida se amortizará contable y fiscalmente a razón del 20 por 100 anual.
 - 10) Durante el ejercicio ha satisfecho 2.000 € por cada trabajador de la plantilla en concepto de aportación empresarial a un plan de pensiones del sistema empleo que la empresa promueve en aplicación del convenio colectivo. La plantilla de la empresa está constituida por 20 trabajadores.
 - 11) Durante el ejercicio ha contratado por tiempo indefinido a un trabajador con un grado de discapacidad reconocido del 66%. Hasta ese momento no existía ningún trabajador con discapacidad en la plantilla de la empresa.
 - 12) Ha decidido aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima permitida.
 - 13) Los pagos fraccionados se han realizado tomando como referencia la cuota íntegra del IS del último período liquidado. Los datos necesarios para el cálculo del pago anticipado son los siguientes:

CONCEPTO	2020	2019
Cuota íntegra	50.000 €	78.000 €
Deducciones y bonificaciones	2.500 €	3.890 €
Retenciones	4.000 €	1.400 €

- 14) Se ha soportado en concepto de retenciones durante el ejercicio 2021 un total de 7.500 €.

Amortización de mobiliario. adquirido mediante leasing

El coeficiente máximo según tablas es el 10 por 100, que es el coeficiente que se aplica en el ámbito contable para determinar la amortización de los elementos patrimoniales. A efectos del IS es posible deducir hasta el triple de dicho coeficiente, es decir, el 30 por 100, con el límite de la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio.

Período	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
2021	$17.740 \times 0,1 \times 8/12 = 1.182,66$	$17.740 \times 0,3 \times 8/12 = 3.548$ Límite: 3.400	- 2.217,34

Por tanto, la cuota deducible en el período es 3.400 €, por lo que procederá realizar un ajuste negativo de 2.217,34 €, que es posible en la medida en que el art. 106 LIS exime de la aplicación del principio de inscripción contable en estos casos.

Amortización de la nave industrial

Base de amortización:

$8.750/50.000 = 17,5 \%$. En consecuencia, a la construcción corresponde el 82,5 %.

El valor del suelo de la nave industrial es 21.875 (125.000 x 0,175), mientras que el valor de la construcción asciende a 103.125 €.

Amortización contable: $103.125 \times 0,05 = 5.156,25$

Amortización fiscal:

A efectos de aplicar el régimen de bienes usados a los edificios, el artículo 4.3 RIS establece en su último párrafo que solo se considerarán como bienes usados los edificios que tengan más de diez años de antigüedad. En la medida en que la nave adquirida supera dicho plazo podrá aplicarse el régimen de los elementos usados. En el caso podrá aplicar el doble el coeficiente de tablas, si bien tendrá como límite máximo la amortización contabilizada.

$103.125 \times 0,03 \times 2 = 6.187,5$

Podrá deducir la amortización contabilizada, por importe de 5.156,25 €. No existe ajuste, pues la cantidad máxima que puede deducir es la dotación contable, en la medida en que resulta de aplicación el principio de inscripción contable.

Pérdidas por deterioro

En primer lugar, en relación con los créditos adeudados por entes públicos, aunque sean de fecha antigua, como es el caso, no serán deducibles, salvo que la deuda sea reclamada judicialmente con el único objeto de obtener el reconocimiento judicial sobre su existencia o sobre su cuantía, que no es el caso. Por tanto, se deberá hacer un ajuste positivo de 50.000 €.

En segundo lugar, en relación con el crédito del que es acreedor la entidad frente a una sociedad perteneciente a su socio único, no resultan deducibles los créditos entre personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada. Por tanto, no fue posible la deducción de la pérdida en el período anterior, por lo que se debió realizar un ajuste positivo por importe de 25.000 €. En 2021, en la medida en que se cobra el crédito aparecerá un ingreso contable de 25.000 €, por lo que se deberá realizar un ajuste negativo de dicho importe en la base imponible.

En cuanto a la dotación por el sistema global, contablemente ha determinado la siguiente pérdida por deterioro: $350.000 \times 2\% = 7.000$.

Fiscalmente, de conformidad con el art. 104 de la LIS se podrá deducir el 1% sobre los deudores existente a la conclusión del período, excluyendo aquellos deudores cuyas pérdidas por deterioro no resulten deducibles, como ocurre con el caso de la deuda del Ayuntamiento. En consecuencia la pérdida por deterioro deducible fiscalmente se calculará del siguiente modo: $(350.000 - 50.000) \times 1\% = 3.000$. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 4.000 €.

Gastos accesorios por devoluciones de ventas

La provisión contable ha sido de 17.176,31€.

La dotación a la provisión que resulta deducible en el ejercicio 2021 se calculará del siguiente modo:

$1.700.000 \times (69.090 / 17.100.000) = 6.868,60$

De acuerdo con los datos anteriores a efectos fiscales se puede deducir una provisión de 6.868,60 €, por lo que se debe realizar un ajuste positivo por importe de 10.307,71 € (17.176,31 - 6.868,60).

Provisión por campaña publicitaria

La provisión tiene su origen en una obligación implícita o tácita de la entidad, asumida en una campaña publicitaria, por lo que no resulta deducible fiscalmente, de acuerdo con el art. 14.3.a) LIS.

Atenciones con trabajadores y asociación

Tanto los gastos derivados de la fiesta de Navidad para el personal como los regalos realizados a los dos trabajadores que se jubilaron durante el ejercicio, así como las cantidades aportadas a una asociación para el patrocinio de una actividad en el día mundial del alzheimer constituyen gasto deducible, por lo que no se deberá realizar ajuste alguno.

Permuta de vehículo

Como consecuencia de la operación de permuta procederán los siguientes ajustes en 2021:

- Ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la maquinaria y el valor neto contable del vehículo: $25.000 - (40.000 - 25.000) = 10.000$
- Ajuste negativo por la aplicación del art. 20 LIS: $0,2 \times 10.000 = 2.000$

Aportaciones a plan de pensiones

Las cantidades aportadas al plan de pensiones resultan deducibles, por lo que no hay que hacer ajustes.

Contratación de trabajador con minusvalía

En virtud del art. 38 LIS podrá deducir de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 €, si bien se tendrán que tener en cuenta los límites.

Reserva de nivelación

En la medida en que la base imponible asciende a 143.090,37, la reserva de nivelación será de 14.309,04 €, al aplicarse el 10% de dicha base.

Pagos fraccionados

Los datos necesarios para el cálculo del pago anticipado son los siguientes:

CONCEPTO	2020	2019
Cuota íntegra	50.000 €	78.000 €
Deducciones y bonificaciones	2.500 €	3.890 €
Retenciones	4.000 €	1.400 €

Abril: $(78.000 - 3.890 - 1.400) \times 18\% = 13.087,8$

Octubre: $(50.000 - 2.500 - 4.000) \times 18\% = 7.830$

Diciembre: $(50.000 - 2.500 - 4.000) \times 18\% = 7.830$

Total pagos fraccionados del período: 28.747,8

LIQUIDACIÓN DEL IS

Resultado Contable: 68.000

Ajustes:

Adquisición de mobiliario mediante leasing:	- 2.217,34
Pérdida por deterioro Ayuntamiento:	+ 50.000
Pérdida por deterioro entidad vinculada:	- 25.000
Pérdida por deterioro (dotación global)	+ 4.000
Provisión por gastos por devoluciones de ventas:	+ 10.307,71
Provisión por campaña publicitaria (obligación implícita):	+ 30.000
Permuta (diferencia valor):	+ 10.000
Aplicación art. 20 (permuta):	- 2.000

Base imponible: 143.090,37

- Reserva de nivelación: 14.309,04

Base imponible reducida: 128.781,33

Aplicación del tipo de gravamen: $128.781,33 \times 0,25 = 32.195,33$

Cuota íntegra: 32.195,33

Deducciones: 9.000

- Deducción por contratación de trabajador con discapacidad: 12.000 €

El importe de las deducciones del período asciende a 12.000 €, al tener el trabajador un grado de discapacidad igual o superior al 65%. Ahora bien, el conjunto de estas deducciones no puede superar, el 25 por 100 de la cuota íntegra ($32.195,33 \times 0,25 = 8.048,83$).

Este límite se supera en este caso, por lo que en el período 2021 solo serán deducibles 8.048,83 €, mientras que la diferencia (3.951,17 €) podrá ser deducida en los quince años inmediatos y sucesivos.

Cuota líquida: 24.146,5 ($32.195,33 - 8.048,83$)

Pagos anticipados:

- Pagos fraccionados: 28.747,80
- Retenciones: 7.500

Cuota a devolver: - 12.101,3

La sociedad limitada QUINTOCURSO S.L., que desde su creación ha cumplido los requisitos necesarios para acogerse al régimen fiscal de empresa de reducida dimensión, ha obtenido durante 2021 un resultado contable (después de impuestos) de 145.000 €. A continuación vamos a ofrecer una serie de datos sobre distintas partidas de ingresos y gastos que se han incluido en el resultado contable de 2021 y que deben ser objeto de análisis por su posible trascendencia a efectos de la liquidación del IS del período:

1. El inmovilizado material con el que cuenta la empresa es el siguiente:
 - a. Una maquinaria que adquirió en 2019 por un precio de adquisición de 20.000 €. Contablemente se amortiza mediante la aplicación del coeficiente lineal máximo de tablas (Coeficiente máximo: 12; Período máximo: 18 años). Fiscalmente, dicho elemento quedó totalmente amortizado en 2019, al gozar la empresa de libertad de amortización por creación de empleo.
 - b. Ha adquirido un camión mediante arrendamiento financiero en 2019. El coste de dicho bien para la sociedad arrendadora (la sociedad de leasing) fue 60.000 €. La cuota satisfecha en el ejercicio ha ascendido a 25.000 €, de la cual 22.000 € correspondía a la recuperación del coste del bien y 3.000 a intereses. Contablemente se amortiza dicho elemento atendiendo al coeficiente máximo de tablas (16%) y fiscalmente se pretende amortizar la cantidad máxima posible.
2. En 2019 adquirió el derecho de usufructo sobre un local de comercio por un período de cinco años por un importe de 50.000 €. Contablemente la empresa contabilizó dicho derecho como un inmovilizado intangible, amortizándolo a razón del 20% anual. En 2021 la amortización contable correspondiente a dicho elemento ha sido 10.000 €. Fiscalmente pretende deducir la máxima cantidad permitida.
3. En 2021 despidió a un trabajador. Al tener la certeza de que el despido iba a ser declarado improcedente por la jurisdicción laboral, decidió dotar una provisión por un importe de 5.000 €, en atención a los baremos legales. Al final del ejercicio contabilizó una provisión por los gastos en los que incurriría en el siguiente ejercicio por los regalos que la empresa realiza a sus clientes y proveedores en el día de la fiesta del patrón local por un importe de 6.000 €.
4. Ha donado a una asociación mercancías que tenía contabilizadas por un importe de 6.000 €, lo que ha sido registrado como pérdida en la contabilidad. Tales mercancías alcanzaban un valor de mercado de 12.000 €.
5. El Impuesto sobre Sociedades que ha contabilizado la sociedad como gasto en el ejercicio ha ascendido a 55.000 €.
6. Mantenía desde el ejercicio anterior unas bases negativas pendiente de compensación por importe de 10.000 €.
7. Los pagos fraccionados del ejercicio han ascendido a 25.000 €.
8. Durante el ejercicio se ha producido un incremento de los fondos propios por importe de 60.000 a efectos del artículo 25 LIS. Decide aplicar la máxima reducción que proceda por la reserva de capitalización.

1. Amortizaciones

Maquinaria adquirida en 2019

En 2021 la amortización contable de la máquina se calcula del siguiente modo:

$$20.000 \times 0,12 = 2.400$$

Fiscalmente, la empresa amortizó totalmente el elemento en 2019, mediante la deducción de la totalidad de la base de amortización (20.000), al aplicar el beneficio fiscal de la libertad de amortización. En consecuencia, en 2021 el ajuste será positivo por un importe de 2.400 €, pues el gasto por amortización realizado contablemente no resulta fiscalmente deducible.

Camión adquirido mediante arrendamiento financiero en 2019

Los elementos adquiridos a través de un arrendamiento financiero se registran como un inmovilizado material, amortizándose como si el bien fuera propiedad de la empresa, utilizándose para ello el sistema de amortización que se considere oportuno. A tal efecto, según los datos del enunciado, la amortización correspondiente a 2021 del camión será la siguiente:

$$60.000 \times 0,16 = 9.600$$

Fiscalmente, al tratarse de una empresa de reducida dimensión podría deducir hasta el límite del triple del coeficiente lineal máximo de tablas, es decir, 28.800 € (60.000 x 0,16 x 3).

No obstante, en ningún caso la amortización del período puede superar la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en 2021, por lo que la amortización máxima correspondiente a dicho año asciende a 22.000 €. De ahí que el ajuste correspondiente a 2021 sea negativo por importe de 12.400 €.

En relación con la cuota satisfecha por intereses, tiene la consideración de gasto a efectos contables y fiscales, por lo que no procede ajuste alguno por tal concepto.

Derecho de usufructo sobre un local de comercio

Contablemente la empresa va a amortizar este activo intangible durante el período de duración del derecho (5 años), por lo que corresponde una amortización anual de 10.000. Fiscalmente, se admite dicho criterio, en virtud de lo dispuesto en el art. 12.2 LIS, que establece que el inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma.

2. Provisiones

En el caso de la provisión que se ha considerado gasto contable para prever el pago de la indemnización del trabajador despedido, resulta deducible fiscalmente, pues existe certeza sobre la producción de la circunstancia que va a motivar la indemnización y responde a una causa legalmente establecida. De hecho, si no existiera esa certeza no se debiera de haber contabilizado, pues en tal caso tendría la consideración de contingencia, en cuyo caso tan solo se debe informar en la memoria de ello. Por tanto, no habrá que hacer ajuste alguno por este concepto.

Por su parte, en cuanto a la provisión que se dotó contablemente por los regalos que la empresa realizará a sus clientes en el período siguiente, aun cuando exista certeza sobre la realización de este gasto, no resulta deducible al tratarse de una obligación implícita o tácita [art. 14.3.a) LIS]. En consecuencia, se deberá proceder a realizar un ajuste positivo por importe de 6.000 €.

3. Donación de mercancías

Como consecuencia de la donación de las mercancías contablemente se habrán registrado unas pérdidas de 6.000 €, que no resultan deducibles fiscalmente en virtud de lo dispuesto en el art. 15.e) LIS.

Además, en virtud del art. 17.4 LIS se deberán valorar a precios de mercado los elementos patrimoniales transmitidos a título lucrativo, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado.

Por todo ello se deberá realizar un ajuste positivo de 12.000 € (6.000 € por la liberalidad realizada no deducible y otros 6.000 € por la valoración de la mercancía a precios de mercado).

4. El Impuesto sobre Sociedades contabilizado

La contabilización como gasto del Impuesto sobre Sociedades motiva la realización de un ajuste positivo por el importe contabilizado de acuerdo con el art. 15.6 LIS (55.000)

5. Bases negativas pendiente de compensación

Las bases negativas podrán deducirse de la renta obtenida en el período impositivo, de acuerdo con el art. 10.1 LIS y en los términos del art. 26 de dicha norma.

6. Reserva de capitalización

El art. 25 LIS permite aplicar una reducción en la base imponible del 10 por 100 del incremento de los fondos propios del ejercicio, con el límite del 10 por 100 de la base imponible. El supuesto indica que el incremento de los fondos propios en 2021 a efectos de lo dispuesto en el art. 25 ha sido 60.000. En consecuencia, la reducción máxima será 6.000 (10% s/60.000). En la medida en que el 10 por 100 de la base imponible del período es una cantidad superior se podrá aplicar dicha reducción íntegramente en el período.

LIQUIDACIÓN DEL IS DE QUINTOCURSO S.L. CORRESPONDIENTE A 2021

<u>Resultado contable:</u>	145.000
<u>Ajustes:</u>	
Impuesto sobre Sociedades:	+ 55.000
Amortización de la máquina:	+ 2.400
Amortización del camión (leasing)	- 12.400
Provisión no deducible:	+ 6.000
Donación de mercancías:	+ 12.000
Base imponible previa:	208.000
- Reserva de capitalización: 6.000 €.	
- Bases negativas pendiente de compensación: 10.000 €.	

BASE IMPONIBLE: 208.000 – 10.000 - 6.000 = **192.000**

Cuota íntegra: 192.000 x 25% = **48.000**

Cuota a pagar: 48.000 - 25.000 (pagos fraccionados) = **23.000**

XSA es una sociedad sujeta al IS. El volumen de negocios de la entidad durante 2020 fue de 5.000.000 €. Durante 2021 ha obtenido los siguientes datos:

1. El resultado contable es 200.000 €.
2. El 1 de julio de 2019 adquirió una maquinaria por un precio de adquisición de 75.000 €. Contablemente se amortiza mediante la aplicación del coeficiente lineal máximo de tablas (Coeficiente máximo: 12; Período máximo: 18 años). Fiscalmente, en la medida en que esperaba reducir su plantilla, decidió no aplicar la libertad de amortización por creación de empleo. En el período 2021 se deduce la cantidad máxima permitida por la legislación fiscal.
3. El 1 de marzo de 2019 adquirió una furgoneta de reparto mediante régimen de arrendamiento financiero. El coste de adquisición de la furgoneta para la sociedad de leasing fue 35.000 €. Durante 2021 ha satisfecho una cuota total de 12.000 € (10.000 correspondiente a cuota de recuperación del coste del bien y 2.000 de intereses). Contablemente se amortiza mediante la aplicación del coeficiente lineal máximo de tablas (Coeficiente máximo: 16; Período máximo: 11 años). Fiscalmente se pretende deducir el máximo gasto por amortización posible.
4. En 2021 ha contabilizado como gasto una pérdida por deterioro de créditos por importe de 30.000 €, correspondiente a:
 - Un crédito que venció en noviembre de 2021 por importe de 12.000 de una sociedad que se declaró concurso de acreedores en diciembre.
 - Un crédito por un trabajo que realizó a la Diputación de su provincia en marzo de 2020 y que desde entonces no ha logrado cobrar, por importe de 10.000 €.
 - Un crédito por importe de 8.000 € que se había documentado en un pagaré con vencimiento el 1 de marzo de 2021 y que, tras no ser satisfecho, fue objeto de renovación por otros dos meses. En la fecha de este último vencimiento tampoco fue satisfecho.
5. En noviembre un trabajador tuvo un accidente laboral. Al final de dicho ejercicio cuantificó la indemnización que tendría que asumir en 2022 en 50.000 €, atendiendo a baremos legales. No obstante, decidió deducir como gasto contable (provisión) una cantidad de 100.000 €, para atender a las responsabilidades que en el futuro pudieran derivarse de nuevos accidentes.
6. Ha aportado a un seguro colectivo a nombre de sus trabajadores la cantidad de 8.000 €. Dichas cantidades vienen recogidas en el convenio colectivo y cubren contingencias análogas a la de los planes de pensiones, siendo imputadas a los trabajadores como retribución en especie. El derecho a la percepción de las prestaciones que en el futuro se devenguen corresponde a los trabajadores.
7. El Impuesto sobre Sociedades que ha contabilizado la sociedad como gasto en el ejercicio ha ascendido a 40.000 €.
8. En previsión de futuras bases negativas decide dotar en su importe máximo la reserva de nivelación, de acuerdo con el art. 105 LIS.
9. Los pagos fraccionados realizados durante el período impositivo ascienden a 54.000 €.

Inclusión en el régimen especial de empresas de reducida dimensión

En primer lugar se ha de señalar que la entidad tiene la consideración de empresa de reducida dimensión, ya que cumple los requisitos establecidos en el art. 101 LIS, al ser el volumen de negocios del período anterior inferior a diez millones de euros.

Amortización de la maquinaria adquirida el 1 de julio de 2019

Amortización contable: $75.000 \times 0,12 \times 1 = 9.000$

Amortización fiscal: al tratarse de una empresa de reducida dimensión podrá aplicar las ventajas fiscales consistentes en la aceleración de la amortización. No obstante, no podrá aplicar la

libertad de amortización del art. 102 LIS al no tener expectativas de incrementar la plantilla. En consecuencia, en el caso tan solo se puede aplicar la aceleración de la amortización que se deriva del art. 103 LIS, de tal modo que podrá deducirse la cantidad que resulte de multiplicar el coeficiente máximo por 2. En consecuencia la amortización del período será:

$$75.000 \times 0,12 \times 2 = 18.000$$

De este modo procede realizar un ajuste negativo de 9.000 €.

Amortización de la furgoneta de reparto adquirida mediante régimen de arrendamiento financiero

Contablemente, la empresa no puede acogerse al régimen contable de microempresas, al superar el volumen de negocios establecido para ello, por lo que deberá registrar el elemento patrimonial como si fuera propiedad de la empresa, amortizándolo según las reglas generales. En este sentido, en el supuesto se dice que se amortizará según el coeficiente máximo de tablas:

$$35.000 \times 0,16 = 5.600$$

Fiscalmente, al tratarse de una empresa de reducida dimensión, podrá computarse hasta el triple del coeficiente de tablas, con el límite de la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio (10.000 €).

$$35.000 \times 0,16 \times 3 = 16.800$$

No obstante, el límite máximo de deducción fiscal es 10.000 €, que es la cuota satisfecha a la entidad arrendadora por la recuperación del coste del bien en el ejercicio.

En consecuencia, procede realizar un ajuste negativo por importe de 4.400 € (10.000 -5.600).

Pérdidas por deterioro de crédito

Contablemente se ha contabilizado como gasto una pérdida por deterioro de créditos por importe de 30.000 €.

De esta cifra es preciso determinar qué parte resulta deducible de acuerdo con el art. 13.1 LIS.

En este sentido, la única partida que no resultará deducible es la relativa al crédito con la Diputación de su provincia por importe de 10.000 €, pues se trata de un crédito con una institución pública.

La pérdida relativa al crédito que venció en noviembre es deducible, en la medida en que la sociedad se declaró concurso de acreedores. La pérdida por deterioro del crédito de 8.000 € que se había documentado en un pagaré también resulta deducible, al haber transcurrido más de seis meses desde la fecha en que la obligación resultó exigible, que era 1 de mayo de 2021 (el crédito tenía como vencimiento inicial el 1 de marzo de 2021, pero se renovó por dos meses más).

Por tanto, se deberá realizar un ajuste positivo de 10.000 €.

Provisión por indemnizaciones al personal

Del gasto contable de 100.000 €, solo 50.000 € responden a una responsabilidad cierta (tan solo se desconoce la cuantía definitiva y el momento del pago). El resto de la provisión contable

responde a una responsabilidad que aún no se ha producido. Por tanto, esta parte no resulta deducible. En realidad, tampoco debió contabilizarse como una provisión, pues es una mera contingencia de la que tan solo debe darse cuenta en la Memoria de las cuentas anuales. No obstante, lo importante desde el punto de vista fiscal es que si se ha dotado la provisión contablemente por este concepto fiscalmente no resulta deducible, por lo que deberá realizarse un ajuste positivo de 50.000 €.

Aportaciones al seguro colectivo

La cantidad es totalmente deducible, al cumplirse los requisitos del art. 14.2 LIS, al tratarse de un seguro colectivo que cubre contingencias análogas a la de los planes de pensiones. Primero, han sido imputadas a los trabajadores. Segundo, la empresa ha transmitido el derecho a la percepción de las prestaciones que en el futuro se devenguen a los trabajadores. Tercero, se ha transmitido la titularidad de los fondos (en el supuesto se dice que las cantidades se han aportado a un seguro colectivo, que siempre es externo). Por tanto, no es necesario realizar ajuste alguno.

Impuesto sobre Sociedades contabilizado.

Da lugar a un ajuste positivo de 40.000 €, al tratarse de un gasto contable no deducible.

Reserva de nivelación

En la medida en que la base imponible asciende a 286.600 €, se podrá aplicar una reducción en la base del 10 por 100 de su importe, por lo que la misma ascenderá a 28.660 €.

LIQUIDACIÓN DEL IS CORRESPONDIENTE A 2021:

Resultado contable: 200.000 €.

Ajustes sobre el Resultado contable:

- Impuesto sobre Sociedades contabilizado: + 40.000 €
- Amortización de maquinaria: - 9.000 €.
- Amortización de furgoneta: - 4.400 €.
- Pérdidas por deterioro de crédito: + 10.000 €.
- Provisión por indemnizaciones al personal: + 50.000 €.

Base imponible: $200.000 + 40.000 - 9.000 - 4.400 + 10.000 + 50.000 = 286.600$

- Reserva de nivelación: 28.660

Base imponible reducida: 257.940

Cuota íntegra: $257.940 \times 25\% = 64.485$

Cuota a pagar: $64.485 - 54.000$ (pagos fraccionados) = 10.485

HIPERLINK S.A. es una empresa dedicada a la venta por catálogo, que no puede acogerse al régimen de empresas de reducida dimensión por superar de forma continuada el volumen de negocio que establece el art. 101 LIS. Los datos correspondientes al período impositivo 2021 son los siguientes:

- 1) El resultado contable asciende a 115.000 €
- 2) El Impuesto sobre Sociedades contabilizado asciende a 45.000 €.
- 3) El 31 de marzo de 2020 adquirió mediante leasing diverso mobiliario, que entró de forma inmediata en funcionamiento. El contrato cumple todos los requisitos para aplicar el régimen previsto en el art. 106 LIS. El valor del elemento adquirido para la entidad financiera ascendió a 36.000 €. Las cuotas de recuperación del coste del bien que deberá satisfacer en 2021 ascienden a 7.500 €. La amortización contable se realiza aplicando un sistema lineal, en virtud del coeficiente máximo de tablas.
- 4) Ha contabilizado diversas pérdidas por deterioro para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias, por un importe total de 75.000 €, que corresponde a las siguientes partidas.
 - Un crédito vencido el 1 de febrero de 2021 por un importe de 30.000 € y que no ha logrado cobrar al final del ejercicio.
 - El 1 de octubre de 2021 venció un crédito por importe de 45.000 €. El 7 de diciembre tiene conocimiento de que la entidad deudora ha sido declarada en concurso de acreedores.
- 5) La entidad recibe todos los años importantes devoluciones de las ventas realizadas. Ha contabilizado un gasto en concepto de provisión por las devoluciones de ventas que se esperan en el ejercicio siguiente por un importe de 63.000 €. Además, ha contabilizado una cantidad de 9.000 € en concepto de provisión para la cobertura de los gastos accesorios por devoluciones de ventas. En relación con esta última provisión, los datos necesarios para el cálculo del gasto deducible fiscalmente son los siguientes:

	Ejercicio 2021	Ejercicio 2020	Ejercicio 2019
Ventas realizadas	12.600.000	11.400.000	10.500.000
Gastos accesorios a las devoluciones de ventas	8.000	5.500	4.890

Las ventas susceptibles de devolución al final del ejercicio ascienden a 2.900.000 €.

- 6) Los gastos derivados de la fiesta de Navidad para el personal han ascendido a 15.500 €. Además, en dicha fiesta se entregaron regalos a los trabajadores que cumplieron 25 años en la empresa en concepto de premio por antigüedad, que tuvieron un coste para la entidad de 4.500 €.
- 7) En el ejercicio se ha producido un incremento de los fondos propios, a efectos del art. 25 LIS, por importe de 400.000 €, pretendiendo reducir la base imponible en el máximo importe permitido de la reserva de capitalización.
- 8) Los pagos fraccionados realizados en el ejercicio han ascendido a 45.000 €.

Determine la cuota a ingresar por la sociedad en el período impositivo 2021.

En la medida en que el volumen de ventas señalado en la letra d) del enunciado supera las cifras correspondientes para su consideración como empresa de reducida dimensión, no puede acogerse a las ventajas fiscales de dicho régimen.

Impuesto sobre Sociedades contabilizado.

Da lugar a un ajuste positivo de 45.000 €, al tratarse de un gasto contable no deducible.

Amortización del mobiliario adquirido mediante leasing

El coeficiente máximo según tablas es el 10 por 100, que es el coeficiente que según determina el caso se aplica en el ámbito contable para determinar la amortización de los elementos patrimoniales. A efectos del IS es posible deducir hasta el doble de dicho coeficiente, es decir, el 20 por 100.

Período	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
2021	36.000 x 10% = 3.600	36.000 x (10% x 2) = 7.200	- 3.600

Las cuotas de recuperación del coste del bien satisfechas en 2021, que constituye un límite máximo a la deducción, ascienden a 7.500 €, por lo que la amortización fiscal entra dentro de este límite y resulta deducible en su integridad (7.200 €), por lo que procederá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable de 3.600 €.

Pérdidas por deterioro

Las pérdidas por deterioro dotadas contablemente tienen también la consideración de gasto deducible. La primera de ellas se refiere a un crédito que venció el 1 de febrero, por lo que al final del período impositivo han transcurrido más de seis meses desde dicha fecha. Por su parte, en relación con el crédito que ha vencido el 1 de octubre, también puede ser objeto de deducción fiscal, pues la entidad deudora ha sido declarada en concurso de acreedores, lo que en virtud del art. 13.1.b) LIS es una circunstancia suficiente para la deducción de la pérdida por deterioro. En consecuencia, no hay ajuste.

Provisión por devoluciones de ventas

La provisión contabilizada, que asciende a 63.000 €, no resulta deducible fiscalmente, pues el art. 14.3.d) LIS determina que no son deducibles los gastos relativos al riesgo de devoluciones de ventas. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 63.000 € para corregir el gasto contabilizado que no resulta deducible fiscalmente.

Provisión por gastos accesorios de devoluciones de ventas

La provisión contable ha sido de 9.000 €. La dotación a la provisión que resulta deducible en el ejercicio 2021 se calculará del siguiente modo:

$$2.900.000 \times (18.390 / 34.500.000) = 1.545,83$$

De acuerdo con los datos anteriores a efectos fiscales se puede dotar una provisión de 1.545,83 €, por lo que se debe realizar un ajuste positivo por importe de 7.454,17 €.

Gastos derivados de la fiesta de Navidad y premios por antigüedad

Las partidas señaladas resultan deducibles, por lo que no será necesario realizar ajuste alguno.

Reserva de capitalización

El enunciado señala que el incremento de los fondos propios que se ha producido en el ejercicio a efectos del art. 25 LIS ha sido 400.000 €, por lo que tendría derecho a una reserva de capitalización de 40.000 €. No obstante, solo se puede aplicar en el período un máximo del 10 por 100 de la base imponible. En la medida en que la base asciende a 226.854,17 €, la cantidad máxima de dicha

reserva que podrá aplicar en el periodo asciende a 22.685,42 €. El resto de la reserva (17.314,58), se podrá aplicar, con los mismos límites, en los dos periodos siguientes.

LIQUIDACIÓN DEL IS CORRESPONDIENTE A 2021:

Determinación de la base imponible

Resultado contable: 115.000

Ajustes:

- Impuesto sobre Sociedades contabilizado: + 45.000
- Amortización del mobiliario adquirido mediante *leasing*: - 3.600
- Provisión por devoluciones de ventas: + 63.000
- Provisión por gastos accesorios de devoluciones de ventas + 7.454,17

Base Imponible: 226.854,17

- Reserva de capitalización: 22.685,42

Base imponible reducida: 204.168,75

Cuota íntegra: 204.168,75 x 25% = 51.042,19

Cuota a ingresar: 51.042,19 - 45.000 (pagos fraccionados) = 6.042,19

Durante el ejercicio 2021 BLABLASA ha obtenido un resultado contable después de impuestos de 120.000 €. Se conocen los siguientes datos:

- 1) La cifra de negocios del ejercicio 2020 fue 5.000.000 €, que es la cantidad más alta de los últimos años.
- 2) El IS contabilizado asciende a 32.000 €.
- 3) Ha contabilizado un gasto correspondiente al ejercicio anterior de 3.500 €. Para ello ha realizado un cargo en reservas voluntarias por dicho importe.
- 4) A principios del ejercicio ha vendido un local de comercio por importe de 75.000 €. El valor neto contable de dicho elemento ascendía a 45.000 €. El pago se ha aplazado en tres plazos, con vencimiento el 1 de septiembre de los años 2021, 2022 y 2023. Fiscalmente, decide aplicar el criterio de caja en relación con la renta puesta de manifiesto en la transmisión.
- 5) El 1 de marzo de 2020 celebró un contrato de leasing con una entidad financiera para la adquisición de un camión. Durante el ejercicio 2021 ha pagado a dicha entidad una cuota total de 13.700 € (12.000 €, como cuota de recuperación del coste del bien y 1.700 €, en concepto de intereses). El coste del vehículo para la sociedad de leasing fue de 50.000 €. Contablemente la empresa amortiza el bien por el sistema lineal, aplicando un coeficiente del 16 %, que coincide con el coeficiente máximo según tablas. Pretende deducir fiscalmente la cantidad máxima permitida.
- 6) El 1 de julio de 2021 adquirió diverso mobiliario. El importe total de la compra ascendió a 15.000 €. El valor unitario de cada uno de los elementos adquiridos está entre 75 y 250 €. Contablemente la empresa amortiza dicho mobiliario por el sistema lineal, aplicando un coeficiente del 10%, que coincide con el coeficiente máximo según tablas. Fiscalmente, pretende aplicar el sistema que le permita amortizar dichos elementos de la forma más acelerada posible.
- 7) En el ejercicio anterior adquirió una maquinaria por importe de 30.000 €. Contablemente se amortiza linealmente aplicando un coeficiente del 12 por 100. Fiscalmente, decidió amortizar la totalidad del elemento en 2020, al acogerse a la libertad de amortización del art. 102 LIS.
- 8) A final del ejercicio contabilizó una pérdida por deterioro correspondiente a un crédito con una sociedad que fue declarada en concurso de acreedores en noviembre de dicho año, por importe de 20.000 €.
- 9) La empresa es propietaria de un solar con un valor contable de 200.000 €. Como consecuencia de la bajada de precios del sector inmobiliario en 2021 ha dotado contablemente una pérdida por deterioro de dicho activo por importe de 50.000 €.
- 10) Ha realizado una donación a una asociación de una furgoneta que estaba completamente amortizada, siendo el valor de mercado de la misma en el momento de la donación 3.200 €.
- 11) Contabilizó como gastos financieros en el ejercicio un total de 75.000 €.
- 12) Ha decidido aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima posible.
- 13) Los pagos fraccionados realizados durante el año han ascendido a 24.000 €. Además, se le han practicado retenciones por importe de 8.000 €.

Determine la cuota a ingresar en el período impositivo 2021.

Al tener una cifra de negocios de 5.000.000 € es en 2021 una empresa de reducida dimensión. Según nos indica el supuesto también lo ha sido en los periodos anteriores.

IS contabilizado.

Se ha de realizar un ajuste positivo sobre el resultado contable por importe de 32.000 €.

Gasto correspondiente al ejercicio anterior.

La contabilización de gastos de ejercicios anteriores se realiza mediante un cargo en reservas. A efectos de determinar la base imponible es posible computar dicho gasto de acuerdo con el artículo 11.3.2º LIS. Para ello se deberá realizar un ajuste negativo del importe del gasto registrado directamente contra reservas.

Venta del local de comercio

Primero se ha de determinar la renta puesta de manifiesto en la transmisión:

$$75.000 - 45.000 = 30.000$$

Segundo, se ha de determinar el criterio de imputación de dicha renta contable y fiscalmente. Contablemente se imputa íntegramente en el año 2021. Fiscalmente, se imputa en proporción a los pagos que se van a realizar, al elegir el criterio de caja, de acuerdo con el art. 11.4 LIS. Por tanto, en 2021 solo imputa 1/3 de la renta, es decir, 10.000 €, por lo que deberá realizar un ajuste negativo de 20.000 €.

Amortización del camión adquirido mediante leasing.

La amortización contable se determina del siguiente modo: $50.000 \times 16 \% = 8.000$

Fiscalmente, se podrá aplicar hasta el triple del coeficiente de tablas, con el límite máximo de la cuota satisfecha en el ejercicio.

Triple de coeficiente máximo de tablas: $50.000 \times 16 \% \times 3 = 24.000$

Cuota de recuperación del coste del bien en 2021: 12.000 €

En consecuencia, el importe deducible asciende a 12.000 €, por lo que se deberá proceder a realizar un ajuste negativo de 4.000 €.

Amortización del mobiliario

La amortización contable se determina del siguiente modo:

$$15.000 \times 10\% \times 6/12 = 750$$

Fiscalmente, se puede aplicar la libertad de amortización regulada en el art. 12.3.e) LIS. Por tanto, puede amortizar libremente la totalidad del mobiliario. Como consecuencia, podrá aplicar un ajuste negativo de 14.250 €

Máquina adquirida en el ejercicio anterior acogida a la libertad de amortización.

Amortización contable: $30.000 \times 12 \% = 3.600$

Fiscalmente se amortizó por completo en el periodo anterior, por lo que en 2021 se deberá realizar un ajuste positivo de 3.600 €.

Pérdida por deterioro de créditos.

La pérdida por deterioro es deducible fiscalmente de acuerdo con el art. 13.1. b) LIS.

Pérdida por deterioro del solar.

La pérdida por deterioro de los activos materiales e inversiones inmobiliarias no son deducibles de acuerdo con el art. 13.2.a) LIS. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 50.000 €.

Donación de una furgoneta.

Como consecuencia de la donación deberá realizar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la furgoneta y su valor contable, es decir, deberá realizar un ajuste positivo de 3.200 €.

Gastos financieros.

Los gastos financieros son deducibles hasta un importe de un millón de euros.

Reserva de nivelación.

Aplica la reserva de nivelación, de acuerdo con el art. 105 LIS, pudiendo aplicar hasta un 10% de la base imponible:

$$167.050 \times 10\% = 16.705$$

RESULTADO CONTABLE	120.000	
AJUSTES	IS contabilizado:	+ 32.000 €
	Gasto correspondiente al ejercicio anterior:	- 3.500 €
	Venta a plazos:	- 20.000 €
	Camión adquirido mediante leasing:	- 4.000 €
	Libertad amortización mobiliario:	- 14.250 €
	Amortización de maquinaria:	+ 3.600 €
	Pérdida por deterioro inversión inmobiliaria:	+ 50.000 €
	Donación de furgoneta:	+ 3.200 €
BASE IMPONIBLE PREVIA	167.050 €	
RESERVA DE NIVELACIÓN	167.050 x 10% = 16.705	
BASE IMPONIBLE REDUCIDA	167.050 - 16.705 = 150.345 €	
TIPO DE GRAVAMEN	25%	
CUOTA	37.586,25 €	
PAGOS ANTICIPADOS	- Pagos fraccionados: 24.000 €. - Retenciones: 8.000 €. TOTAL: 32.000 €	
CUOTA A INGRESAR	5.586,25 €	

XSA, que cumple los requisitos para ser una empresa de reducida dimensión, ha obtenido durante el ejercicio 2021 un resultado contable después de impuestos de 59.700 €. Además, se conocen los siguientes datos:

- a) El IS contabilizado asciende a 18.500 €.
- b) En 2020 celebró un contrato de leasing con una entidad financiera para la adquisición de una maquinaria, cuyo coste para dicha entidad financiera fue de 30.000 €. En 2021 ha pagado una cuota total de 10.200 €, de las que 1.200 € corresponden a intereses y 9.000 € a la cuota de recuperación del coste del bien. Contablemente, la empresa amortiza el bien por el sistema lineal, aplicando un coeficiente del 10%, que es el coeficiente máximo según tablas. Pretende deducir fiscalmente la cantidad máxima permitida.
- c) En 2020 adquirió mobiliario por importe de 12.000 €. Al acogerse a la libertad de amortización por bienes de escaso valor dedujo fiscalmente como amortización en dicho periodo la totalidad del valor de adquisición. Por su parte, contablemente amortiza dichos elementos de forma lineal, aplicando un coeficiente del 10 por 100.
- d) En marzo de 2021 una marca le ha pagado un importe de 6.000 € al comprometerse XSA a vender productos en exclusiva de dicha marca durante un periodo de tres años (años 2021 a 2023). Contablemente se ha registrado toda la cantidad cobrada como ingreso en 2021.
- e) En marzo de 2020 se vendió una nave industrial que la entidad había utilizado como almacén por importe de 125.000 €. El valor neto contable de dicho elemento ascendía a 50.000 €. El pago se aplazó en cuatro plazos de igual importe, con vencimiento de 1 de abril y 1 de octubre de los años 2020 y 2021. Fiscalmente, decidió aplicar el criterio de caja en relación con la renta puesta de manifiesto en la transmisión.
- f) A 31 de diciembre se ha producido un cambio en el criterio de valoración de las existencias. En virtud del nuevo criterio el valor de las existencias se incrementa en 30.000 €. Contablemente, el incremento de dicho valor se ha reflejado mediante un abono a reservas voluntarias.
- g) A final del ejercicio ha dotado una pérdida por deterioro de créditos por importe de 10.000 €, que corresponde a un crédito vencido hace dos años con un Ayuntamiento. Además, contablemente ha dotado una pérdida por deterioro por el método global, aplicando un 5% sobre la cifra de deudores al final del ejercicio, que ascendía a 75.000 €, importe que incluye el señalado crédito del Ayuntamiento.
- h) Ha sido sancionada por incumplir la normativa sobre prevención de riesgos con una multa de 4.000 €. Además, dado que considera probable que le impongan multas similares en el siguiente periodo, dota contablemente una provisión por responsabilidades por importe de 6.000 € para hacer frente a tales sanciones.
- i) El 1 de septiembre obtuvo como dividendos 6.000 € de una sociedad en la que participaba desde seis meses antes, fecha en la que adquirió el 10 por 100 del capital. Dichos dividendos han sido registrados contablemente como ingresos. Se sabe que en la fecha de presentación de la declaración del IS de 2021 aún conservaba tales acciones.
- j) Ha decidido aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima posible.
- k) A efectos de determinar los pagos fraccionados que ha debido realizar la entidad durante el año 2021 se conoce la siguiente información:

CONCEPTO	2019	2020
Cuota íntegra	175.000 €	275.000 €
Deducciones y bonificaciones	16.500 €	0
Retenciones	12.000 €	18.400

- l) Durante el periodo le han practicado retenciones por importe de 19.800 €.

- a) El IS contabilizado asciende no es deducible, por lo que se deberá practicar un ajuste positivo de 18.500 €.
- b) En relación con el contrato de leasing celebrado en 2020, el ajuste a practicar se determina del siguiente modo:
- Amortización contable: $30.000 \times 10\% = 3.000$
 - Amortización fiscal: $30.000 \times (10\% \times 3) = 9.000$. Al coincidir dicha cantidad con la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio, toda la cantidad es deducible.
 - Ajuste: - 6.000 €
- c) Mobiliario adquirido en 2020:
- Amortización contable $12.000 \times 10\% = 1.200$
 - Amortización fiscal: en 2020 se dedujo como amortización la totalidad del valor de adquisición de los bienes al acogerse a la libertad de amortización por bienes de escaso valor. Por tanto, en el periodo la amortización fiscal será cero.
 - Ajuste: + 1.200
- d) Pago por venta de productos en exclusiva.

Contablemente se ha registrado todo el ingreso en el momento del cobro, cuando de acuerdo con el principio de devengo el ingreso debería de haberse periodificado en atención a la duración del contrato (años 2021 a 2023). No obstante, en la medida en que supone el adelanto de un ingreso, el criterio aplicado contablemente se admite a efectos fiscales, por lo que no es preciso realizar ajuste alguno.

- e) Venta de nave industrial:
- Importe de la renta: $125.000 - 50.000 = 75.000$ €.
 - Imputación contable de la renta: el importe total de la renta se incluyó en la cuenta de pérdidas y ganancias del periodo 2020.
 - Imputación fiscal de la renta: en la medida en que se acoge al criterio de caja, la renta se imputa fiscalmente en la misma medida en que se produzcan los cobros. En tanto que en 2021 se ha cobrado el 50% del precio de transmisión (cobros de 1 de abril y 1 de octubre de 2021), también se imputará la mitad de la citada renta, es decir, 37.500 €. Por tanto, en el periodo se deberá realizar un ajuste positivo por dicho importe, pues contablemente la renta se imputó íntegramente en el periodo anterior, de acuerdo con el criterio del devengo (en dicho periodo se realizó un ajuste negativo del mismo importe).
- f) Cambio de criterio contable en la valoración de las existencias

Como consecuencia del cambio en el criterio contable de valoración de las existencias se ha registrado contablemente un incremento del valor de las mercaderías existentes en el almacén con abono a una cuenta de reservas, por lo que dicha situación no ha tenido reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Fiscalmente, se deberá reflejar dicho incremento en el valor de las existencias como un ingreso, por lo que se deberá computar un ajuste positivo por importe de 30.000 €.

g) Pérdida por deterioro de créditos:

- Pérdida dotada por el método individual: la pérdida por deterioro dotada contablemente no es deducible fiscalmente, al tratarse de un crédito público y no existir un procedimiento judicial que verse sobre su existencia y cuantía. Por tanto, deberá realizar un ajuste positivo por importe de 10.000 €.
- Pérdida dotada por el método global:
 Contablemente: $5\% \text{ s/ } 75.000 = 3.750$
 Fiscalmente: $1\% \text{ s/ } 65.000 (75.000 - 10.000^*) = 650$
 * De la cifra de deudores se deben eliminar los créditos en relación con los cuáles la pérdida por deterioro en ningún caso sería deducible de acuerdo con la LIS.

En consecuencia se debe realizar un ajuste positivo por importe de 3.100 € (3.750 - 650).

h) Sanción por incumplir la normativa sobre prevención de riesgos de 4.000 € y provisión por responsabilidades por importe de 6.000 € para hacer frente a las sanciones que en el futuro le puedan imponer.

No es deducible la sanción de 4.000 €, ni tampoco la provisión por responsabilidades por importe de 6.000 € para hacer frente a las sanciones que le puedan imponer en el ejercicio siguiente, pues no es deducible una provisión por responsabilidades relativa a un gasto que no es fiscalmente deducible.

i) Pago de dividendos:

Cumple los requisitos para aplicar la exención de los dividendos, al cumplirse los requisitos que se exigen para ello. En primer lugar, posee un porcentaje de participación superior al 5%, que es el mínimo requerido para la aplicación de la exención. En segundo lugar, también se cumple el requisito temporal, pues aunque no haya transcurrido un año desde la adquisición hasta la fecha en que percibió los dividendos, dicho plazo se completó con posterioridad. Por tanto, de acuerdo con el art. 21 LIS, estarán exentos el 95% de los dividendos percibidos ($6.000 \times 0,95 = 5.700$). En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 5.700 €.

j) Ha decidido aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima posible:

$$158.300 \times 10\% = 15.830$$

k) A efectos de determinar los pagos fraccionados que ha debido realizar la entidad durante el año 2021 se conoce la siguiente información:

CONCEPTO	2019	2020
Cuota íntegra	175.000 €	275.000 €
Deducciones y bonificaciones	16.500 €	0
Retenciones	12.000 €	18.400

Pago fraccionado de abril: $(175.000 - 16.500 - 12.000) \times 0,18 = 26.370$

Pago fraccionado de octubre: $(275.000 - 18.400) \times 0,18 = 46.188$

Pago fraccionado de diciembre: $(275.000 - 18.400) \times 0,18 = 46.188$

Total pagos fraccionados: 118.746

- 1) Durante el periodo le han practicado retenciones por importe de 19.800 €.

LIQUIDACIÓN DEL IS

RESULTADO CONTABLE	59.700 €	
AJUSTES	<ul style="list-style-type: none"> - IS contabilizado: + 18.500 € - Leasing: - 6.000 € - Mobiliario + 1.200 € - Venta de nave industrial: + 37.500 € - Cambio de criterio contable: + 30.000 € - Pérdida por deterioro (método individual): + 10.000 € - Pérdida por deterioro (método global): + 3.100 € - Sanción: + 4.000 € - Provisión por responsabilidades: + 6.000 € - Dividendos: - 5.700 € 	
BASE IMPONIBLE	158.300 €	
RESERVA DE NIVELACIÓN	158.300 x 10% = 15.830	
BASE IMPONIBLE REDUCIDA	158.300 - 15.830= 142.470€	
TIPO	25%	
CUOTA	35.617,5 €	
PAGOS ANTICIPADOS	<ul style="list-style-type: none"> - Pagos fraccionados: 118.746€. - Retenciones: 19.800 €. 	TOTAL: 138.546
CUOTA A INGRESAR O A DEVOLVER	- 102.928,5 €	