

# Impuesto sobre sociedades. Ejercicio 2021 (casos prácticos)

**José Vicente Navarro Alcázar**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

Estando próxima la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2021, a continuación se realizan las declaraciones del impuesto de dos sociedades cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, tributando una de ellas por el régimen general y siéndole aplicable a la otra los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades; ejercicio 2021; empresas de reducida dimensión; régimen general; ingresos; gastos; ajustes sobre el resultado contable.

## 1. Entidad que tributa por el régimen general

### Enunciado

Moblestil, SA, entidad dedicada a la fabricación y comercialización de muebles de oficina y cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, que tributa por el régimen general del impuesto sobre sociedades (IS), presenta un resultado contable en el ejercicio 2021, antes de calcular el gasto por el IS, de 600.000 euros.

El director financiero informa que a lo largo del ejercicio se han producido los siguientes hechos con posible trascendencia fiscal:

1. Por lo que respecta a las amortizaciones, la empresa sigue el sistema de amortización lineal, aplicando los coeficientes máximos de la tabla recogida en el artículo 12.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), si bien se señala lo siguiente:
  - a) Aun cuando el inmovilizado en general es bastante nuevo, renovó las instalaciones a principios de 2013, lo que le supuso una inversión de 600.000 euros. En 2014, el coeficiente máximo de amortización recogido en las tablas del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) era del 12 % y, desde 2015, con el artículo 12.1 de la LIS, es del 10 %.
  - b) A mediados de 2021, ha comprado 80 recipientes nuevos para el almacenaje de material de oficina por importe de 250 euros cada uno, que amortiza a razón de un 15 %.
  - c) Se ha detectado que un equipo informático adquirido nuevo el 1 de enero de 2018 por importe de 30.000 euros nunca ha sido objeto de amortización. Según el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente máximo de la tabla es el 25 %, y el periodo máximo es de 8 años.
  - d) Durante el periodo comprendido entre el 1 de marzo y el 30 de junio, y con el fin de atender un pedido excepcional, una máquina adquirida por 150.000 euros se vino utilizando a razón de 12 horas al día. Posteriormente, dicha máquina hubo de ser revisada y reparada, razón por la cual estuvo 1 mes sin ser utilizada. El coeficiente máximo previsto en el artículo 12.1 de la LIS es el 12 % y el periodo máximo es de 18 años. El gasto por amortización contabilizado asciende a 22.830 euros.

2. A principios de 2021, vende por 150.000 euros el 20 % de las acciones de Beta, SA, que las había adquirido hacía 3 años y que las tenía contabilizadas por 200.000 euros. La compradora es la sociedad Fusta, SA, perteneciente al mismo grupo mercantil que Moblestil, SA, y de la que posee una participación del 80 % de su capital.

Durante el tiempo que Moblestil, SA ha tenido las acciones de Beta, SA ha recibido dividendos por importe de 30.000 euros.

3. Moblestil, SA tiene contabilizada su participación en Fusta, SA por 800.000 euros, sin embargo, el patrimonio neto de Fusta, SA a 31 de diciembre de 2021 ascendía a 850.000 euros y no se aprecian plusvalías tácitas. Moblestil, SA ha contabilizado un deterioro de valor de su participación en Fusta, SA por importe de 120.000 euros al considerar que existe evidencia empírica objetiva de que el valor en libros de la inversión no será recuperable (norma de registro y valoración [NRV] 9.ª 2.4.3 del Plan General de Contabilidad [PGC]).
4. A principios de 2019, Moblestil, SA compró a Repi, SA, de la que posee el 30 % de su capital social, un terreno por importe de 150.000 euros, que esta última había adquirido por 225.000 euros. A 31 de diciembre de 2021, debido a una reclasificación urbanística, el terreno se ha revalorizado hasta alcanzar en el mercado un precio de 200.000 euros.

Moblestil, SA y Repi, SA no forman parte del mismo grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio (CCom.).

5. La mercantil Inmoturia, SA, dedicada a la promoción inmobiliaria y de la que Moblestil, SA es su único socio, tenía un préstamo a corto plazo con una entidad bancaria cuyo saldo a 31 de diciembre de 2020 ascendía a 750.000 euros y que estaba garantizado con una hipoteca sobre un inmueble propiedad de Moblestil, SA.

Ante las dificultades que presenta Inmoturia, SA para hacer frente al pago del citado préstamo, Moblestil, SA negocia con el banco y el 31 de marzo de 2021 consigue comprar el crédito por importe de 600.000 euros, coincidente con el valor razonable del inmueble hipotecado.

El 31 de octubre de 2021, Inmoturia, SA acuerda una ampliación de capital por importe de 750.000 (75.000 acciones de 10 € de valor nominal) que es suscrito íntegramente por Moblestil, SA a cambio del citado préstamo.

Moblestil, SA ha contabilizado la operación de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	600.000	
542	Créditos a corto plazo		600.000

6. En 2021, Fusta, SA vendió a Moblestil, SA tablonés de madera por importe de 80.000 euros, siendo su valor de mercado 100.000 euros.

Moblestil, SA contabilizó la operación del siguiente modo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000
760	Ingresos de participaciones en instrumentos del patrimonio (20.000 × 80 %)		16.000
778	Ingresos excepcionales (20.000 × 20 %)		4.000

7. El 31 de marzo de 2020, Moblestil, SA suscribió un contrato de suministros de muebles de oficina con una importante firma comercial con una duración de 24 meses. A finales de 2020, se estima que su cumplimiento le va a ocasionar unos costes que exceden a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo en un importe de 40.000 euros.

Finalmente, el 31 de marzo de 2021 Moblestil, SA opta por rescindir el contrato, lo que le ha supuesto pagar una indemnización de 25.000 euros.

8. Moblestil, SA participa en el 50 % del capital social de Ali, SA desde su constitución, participación cuyo valor contable y fiscal es de 400.000 euros.

Ali, SA tiene un patrimonio neto de 1.000.000 de euros, compuesto por 800.000 euros de capital y 200.000 de reservas, y a finales de 2021 decide reducir su capital social en un 25 % entregando a Moblestil, SA una propiedad industrial cuyo valor contable es de 60.000 euros y cuyo valor de mercado es de 100.000 euros.

Moblestil, SA ha contabilizado la operación de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	100.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas [Coste reducción de la participación en Ali, SA $80.000 = 400.000 \times (200.000/1.000.000)$ ]		80.000
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		20.000

9. Los datos referentes a los fondos propios de Moblestil, SA han sido:

Fondos propios	Año 2020	Año 2021
Capital	5.000.000	5.000.000
Resultado contable	800.000	
Resultado contable antes de IS		600.000
Reserva legal	200.000	280.000
Reserva estatutaria	300.000	420.000
Reservas voluntarias	100.000	400.000
<b>Total</b>	<b>6.400.000</b>	<b>6.700.000</b>

La entidad desea aplicar, si procede, la reducción por reserva de capitalización en su cuantía máxima.

10. Moblestil, SA adquirió a principios de 2019 el 20 % de Deco Mueble, SA por un importe de 100.000 euros.

Dicha participación fue adquirida como consecuencia de la aportación no dineraria de un terreno que tenía Moblestil, SA, cuyo valor contable y fiscal era de 20.000 euros.

De acuerdo con lo previsto en el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, la participación fue valorada a efectos fiscales por 20.000 euros, según lo señalado en el artículo 79 de la LIS.

Posteriormente, en 2021, Moblestil, SA transmite a un tercero su participación en Deco Mueble, SA por importe de 150.000 euros, la cual todavía sigue manteniendo la propiedad del terreno.

11. Ha amueblado y decorado un edificio de oficinas en Berlín, por lo que ha percibido unos ingresos de 250.000 euros y ha incurrido en unos gastos de 180.000

euros. Además, ha tenido que pagar el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) alemán por importe de 14.000 euros.

12. Ha encargado a una empresa la elaboración del muestrario de la nueva línea de muebles de oficina para la próxima temporada, lo que le ha supuesto un gasto de 60.000 euros.
13. En 2020, y debido a la situación de crisis sanitaria provocada por la COVID-19, algunos clientes no pudieron atender los pagos. En concreto, la contabilidad reflejó en 2020 los siguientes gastos por las pérdidas por deterioro de créditos registradas:
  - a) 45.000 euros que adeudaba un cliente y que vencieron el 30 de octubre de 2020. Finalmente, el cliente ha sido declarado en concurso de acreedores el 15 de junio de 2021.
  - b) 60.000 euros de otro cliente cuya deuda vencía el 30 de noviembre de 2020. Con este cliente se llegó a un acuerdo, fijándose un nuevo vencimiento de la deuda para el 30 de noviembre de 2021. No obstante, se ha mantenido en 2021 la pérdida por deterioro correspondiente al crédito renovado por la desconfianza en el cobro. Finalmente, a 31 de diciembre de 2021, la deuda sigue estando pendiente de pago.

En 2021, los gastos por las pérdidas por deterioro de créditos contabilizadas han sido:

- a) 140.000 euros, de los que 80.000 euros corresponden a vencimientos del primer semestre y 60.000 euros del segundo semestre. A 31 de diciembre de 2021, estas cantidades adeudadas siguen pendientes de pago.
  - b) Además, ante la situación de incertidumbre económica, ha decidido hacer una dotación global de pérdidas por deterioro de créditos por importe de 50.000 euros, equivalente al 3 % de los saldos de clientes y deudores pendientes de cobro al cierre del ejercicio 2021, calculado de acuerdo con lo establecido en la norma cuarta 2.9 de la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013.
14. Los pagos fraccionados del periodo ascienden a 145.000 euros y las retenciones a 15.000 euros.

Se pide:

Practicar la autoliquidación y contabilizar el IS de 2021.

## Solución

### 1. Amortizaciones

#### a) Instalaciones

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste/Diferencia temporaria
2013	72.000 (12% × 600.000)	50.400 (72.000 × 70%)	+21.600
2014	72.000	50.400	+21.600
2015	57.000 [600.000 – (72.000 × 2)]/8	62.400 {[600.000 – (50.400 × 2)]/8}	–5.400
2016	57.000	62.400	–5.400
2017	57.000	62.400	–5.400
2018	57.000	62.400	–5.400
2019	57.000	62.400	–5.400
2020	57.000	62.400	–5.400
2021	57.000	62.400	–5.400
2022	57.000	62.400	–5.400
<b>Total</b>	<b>600.000</b>	<b>600.000</b>	<b>0</b>

Con el cambio de coeficiente máximo del 12 % al 10 % en 2015, a las instalaciones les corresponde una nueva vida útil de 10 años = 100/10, de los que ya han transcurrido 2 años, el 2013 y 2014, de forma que les resta una vida útil de 8 años.

Durante este tiempo, la amortización contable será:

$$57.000 \text{ euros} = [600.000 - (72.000 \times 2)]/8$$

Y la amortización fiscal será (disp. trans decimotercera LIS):

$$62.400 \text{ euros} = [600.000 - (50.400 \times 2)]/8$$

Obsérvese además que la diferencia entre la amortización contable y fiscal coincide con la reversión en esos 8 años de la amortización no deducida en 2013 y 2014, a razón de 5.400 euros = (21.600 × 2)/8, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

Por lo tanto, Moblestil, SA deberá efectuar un ajuste extracontable negativo/reversión de la diferencia temporaria deducible de -5.400 euros.

Al margen de lo anterior y en aplicación de lo señalado en la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS, la entidad tendrá derecho en 2021 a una deducción de la cuota íntegra por reversión de medidas temporales de 270 euros = 5 % × 5.400.

b) Recipientes

Los recipientes podrán acogerse a la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material con valor de adquisición unitario que no exceda de 300 euros y hasta un límite de 25.000 euros en el periodo impositivo (art. 12.3 e) LIS).

Así pues, teniendo en cuenta que la tabla del artículo 12 de la LIS prevé para estos recipientes un coeficiente máximo de amortización del 15 % (otros enseres), tendremos:

Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (-)/DT (-)
$20.000 \times 15\% \times 6/12 = 1.500$	20.000	- 18.500

c) Equipo informático

La amortización máxima fiscalmente deducible correspondiente a 2021 asciende a 7.500 euros = 30.000 × 25 %.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.1 del RIS, cuando un elemento patrimonial hubiere sido amortizado contablemente en un periodo impositivo anterior por debajo del coeficiente mínimo (en este caso no se ha amortizado nada), el exceso de amortización contabilizado en periodos impositivos posteriores sobre el coeficiente máximo se imputará fiscalmente a aquellos ejercicios hasta el importe resultante de aplicar el coeficiente mínimo, siempre que ello no suponga una tributación inferior (art. 11.3.1.º LIS).

Así pues, y suponiendo que no haya merma de tributación, podrá imputarse a los ejercicios 2018, 2019 y 2020 hasta el importe resultante de aplicar el coeficiente mínimo 12,50 % = 100/8 y que asciende a 3.750 euros = 30.000 × 12,50 % cada año, lo que totaliza 11.250 = 3.750 × 3.

Por lo tanto, la entidad realizará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (30.000 × 25 %)	7.500	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias	11.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		18.750

Ahora bien, la cuenta de resultados del ejercicio 2021 solo registra un gasto de 7.500 euros, correspondiente a la amortización de 2021, ya que la amortización de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 se ha registrado en la cuenta de reservas al tratarse de un error (NRV 22.<sup>a</sup> PGC), pero también es deducible tal y como señala el artículo 11.3.1.º de la LIS.

En consecuencia, procede realizar un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de - 11.250 euros.

d) Maquinaria utilizada de forma intensiva

La maquinaria es utilizada más de un turno normal de trabajo, por lo que puede acogerse al sistema de amortización previsto en el artículo 4.2 del RIS, pero solo respecto de un periodo de 4 meses. Durante este tiempo, el coeficiente máximo será:

$$5,56 \% + (12 \% - 5,56 \%) \times 12/8 = 15,22 \%$$

Siendo 5,56 % = (100/18)/100 el coeficiente mínimo.

Y el resto del año se aplicará un coeficiente del 12 %. Por tanto, la amortización fiscalmente deducible será:

$$19.610 \text{ euros} = 150.000 \times 15,22 \% \times 4/12 + 150.000 \times 12 \% \times 8/12$$

El hecho de que posteriormente la maquinaria haya estado 1 mes inutilizada porque tuvo que ser revisada y reparada no influye en el cálculo de la amortización.

Por tanto, deberá efectuarse un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 3.220 euros = 22.830 (gasto contable) - 19.610 (gasto fiscal).

**2.** La renta negativa de -50.000 euros = 150.000 - 200.000 no se integra en la base imponible (art. 21.6 LIS), por lo tanto, haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente de +50.000 euros. Los 30.000 euros de dividendos percibidos antes de la venta habrán estado exentos y no afectan al importe de la renta negativa generada en la transmisión.

**3.** La pérdida contabilizada por el deterioro del valor de las acciones de Fusta, SA no es gasto deducible (art. 15 k) LIS), debiendo realizarse un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente de + 120.000 euros.

**4.** La recuperación del valor del terreno, hasta el importe de la pérdida sufrida en la venta por Repi, SA, que asciende a  $-50.000$  euros =  $150.000 - 200.000$ , ha de computarse como ingreso en Moblestil, SA al ser entidades vinculadas (art. 11.6 LIS).

Por tanto, Moblestil, SA deberá hacer un ajuste extracontable/diferencia temporaria deducible de +50.000 euros. En consecuencia, si bien el valor contable del terreno es de 150.000 euros, su valor fiscal será de 200.000 euros, lo que deberá tenerse en cuenta cuando se transmita, momento en el que el citado ajuste revertirá con signo negativo en aplicación del artículo 20 b) de la LIS.

**5.** Si bien Moblestil, SA contabiliza las acciones recibidas de Inmoturia, SA por el importe de 600.000 euros que le cuesta comprar el crédito al banco, sin embargo, el valor fiscal de estas asciende al importe por el que se efectúa la ampliación de capital, 720.000 euros, en aplicación de lo señalado en el artículo 17.2 de la LIS.

Por lo tanto, debe integrarse en la base imponible una renta de 150.000 euros =  $750.000 - 600.000$  y, en consecuencia, Moblestil, SA deberá efectuar un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de + 150.000 euros.

**6.** La diferencia de 20.000 euros, entre 100.000, el valor de mercado de los tablonos de madera, y los 80.000 euros del precio convenido, tiene la consideración de participación en beneficios en un 80 %, correspondiente al porcentaje de participación de Moblestil, SA en Fusta, SA (art. 18.11 a) LIS). Además, estarán exentos en un 95 % (art. 21.1 y 10 LIS), por lo que haremos un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de  $-15.200$  euros =  $95 \% \times 80 \% \times 20.000$ .

Por el contrario, el resto de dicha diferencia, es decir, 4.000 euros =  $20 \% \times 20.000$ , se considera utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y, por lo tanto, no dará derecho a la exención del artículo 21 de la LIS.

**7.** En 2020, Moblestil, SA habrá contabilizado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6954	Dotación a la provisión por contratos onerosos	40.000	
4994	Provisión por contratos onerosos		40.000

Sin embargo, según se recoge expresamente en el artículo 14.3 b) de la LIS, el gasto de la dotación de esta provisión no es fiscalmente deducible, por lo que en 2020 habrá efectuado un ajuste extracontable/diferencia temporaria deducible de + 40.000.

Por su parte, en 2021 habrá realizado el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4994	Provisión por contratos onerosos	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000
7954	Exceso de provisión por operaciones comerciales por contratos onerosos		15.000

El ingreso contable no es ingreso fiscal, ya que la dotación de la provisión no fue gasto fiscalmente deducible, por lo que deberá efectuar un ajuste extracontable/reversión de la diferencia temporaria deducible de – 15.000 (art. 11.5 LIS).

Asimismo, en 2021 la provisión pasa a ser deducible en el importe de la penalización pagada, por lo que haremos un ajuste extracontable/reversión de la diferencia temporaria deducible de –25.000 (art. 14.5 LIS).

En resumen, la situación queda como sigue:

Ejercicio	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
2020	40.000	–	+40.000
2021	–	25.000	–25.000

Ejercicio	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajustes
2021	15.000	–	–15.000

**8.** El resultado fiscal que se produce en Moblestil, SA como consecuencia de la reducción de capital social en Ali, SA es el siguiente:

Valor de mercado de la propiedad industrial .....	100.000
– Valor contable de la participación en Ali, SA .....	–400.000
Renta a integrar en la base imponible (art. 17.6 LIS) .....	0

Resultado contable .....	20.000
Ajuste/DT imponible .....	-20.000

Además, el valor fiscal de las acciones de Ali, SA será de 300.000 euros = 400.000 – 100.000, mientras que su valor contable son 320.000 euros = 400.000 – 80.000, lo que deberá tenerse en cuenta cuando se transmitan (art. 20 b) LIS).

**9.** Moblestil, SA tendrá derecho a practicar la reducción por reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la LIS en los siguientes términos:

Concepto	Año 2021
Fondos propios a 31-12-2021	6.700.000
- Resultado contable 2021	-600.000
- Reserva legal 2021	-280.000
- Reserva estatutaria 2021	-420.000
- Fondos propios a 1-1-2021	-6.400.000
Resultado contable 2020	800.000
Reserva legal 2020	200.000
Reserva estatutaria 2020	300.000
<b>Incremento de fondos propios/Base de la reducción</b>	<b>300.000</b>

Obsérvese que el incremento de fondos propios calculado en los términos del artículo 25.2 de la LIS coincide con el resultado contable obtenido en 2020 que se ha destinado a reservas voluntarias que se han visto incrementadas en 300.000 euros.

Así pues, la reducción por la reserva de capitalización sería de 30.000 euros = 10 % × 300.000 euros.

Y además se respeta el límite del 10 % de la base imponible previa a la reducción y a la compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 25.1 de la LIS, que asciende a 97.437 euros = 10 % × 974.370 (véase autoliquidación).

Por lo que haremos un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de -30.000 euros.

Por último, en 2022 deberá dotarse una reserva de capitalización de 30.000 euros que será indisponible durante 5 años a contar desde el 31 de diciembre de 2021, salvo

que concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 25.1 de la LIS y que el incremento de 300.000 euros en los fondos propios se mantenga durante el citado periodo de tiempo, salvo que durante el mismo la entidad registre pérdidas contables.

**10.** En el año 2019, la contabilidad de Moblestil, SA habrá registrado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas (acciones de Deco Mueble, SA)	100.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		20.000
772	Beneficios procedentes de inversiones inmobiliarias		80.000

Sin embargo, el valor fiscal de las acciones de Deco Mueble, SA es el valor fiscal de terreno aportado, es decir, 20.000 euros, y, en consecuencia, se hizo un ajuste extracontable negativo/diferencia temporaria imponible de - 80.000 euros.

En 2021, la venta de las acciones genera en Moblestil, SA un resultado contable de 50.000 euros = 150.000 (precio de venta) - 100.000 (valor contable).

En cambio, la renta de la operación asciende a 130.000 euros = 150.000 (precio de venta) - 20.000 (valor fiscal).

Por lo tanto, deberá efectuarse ajuste extracontable positivo/reversión de la diferencia temporaria imponible de + 80.000 euros (art. 20 b) LIS).

Asimismo, de acuerdo con lo señalado en el artículo 21.4 de la LIS, dicha renta estará exenta en un 95 % en la parte correspondiente a la diferencia positiva entre:

Valor de transmisión de la participación .....	150.000
- Valor de mercado de la participación cuando se adquirió .....	- 100.000
Renta exenta en un 95 % (art. 21.4 LIS) .....	50.000

Es decir, la exención no alcanzará a la renta diferida de 80.000 euros, por lo tanto, habrá que hacer un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de - 47.500 euros = 95 % x 50.000 (art. 21.10 LIS).

Y, consecuentemente, los restantes 80.000 euros = 130.000 (renta total) - 50.000 (renta exenta), correspondientes a la renta diferida por la aplicación del régimen especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, se integrarán en la base imponible sin derecho a exención.

Por otra parte, y a efectos de evitar la doble imposición que podría producirse al gravarse nuevamente dicha renta de 80.000 euros en Deco Mueble, SA cuando posteriormente venda el terreno (que recordemos que tiene un valor contable de 100.000 €, pero un valor fiscal de 20.000 €), hará un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de - 80.000 euros (art. 88.2 LIS) por cuanto, como hemos visto, esta renta se ha integrado en la base imponible de Moblestil, SA al vender las acciones.

**11.** La contabilidad de Moblestil, SA registrará un resultado de:

$$56.000 \text{ euros} = 250.000 \text{ (ingresos)} - 180.000 \text{ (gastos)} - 14.000 \text{ (IRNR alemán)}$$

El IRNR alemán no es gasto deducible, por lo que haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente de 14.000 euros (art. 15 b) LIS).

Y la deducción por doble imposición internacional será la menor de las siguientes cantidades (art. 31.1 LIS):

- Impuesto pagado en Alemania ..... 14.000
- Lo que hubiese tenido que pagar en España ( $25\% \times 70.000 = 17.500$ ) 19.600

Luego la deducción por doble imposición internacional será de 14.000 euros.

**12.** Los gastos incurridos en la confección del muestrario de la nueva línea de muebles de oficina para la próxima temporada dan derecho a la deducción por innovación tecnológica (art. 35.2 b) 2.º LIS) por el siguiente importe:

$$7.200 \text{ euros} = 12\% \times 60.000$$

**13.** Por lo que respecta a las pérdidas por deterioro de créditos registradas en 2020, tendremos:

- a) El gasto del cliente que adeudaba 45.000 euros con vencimiento 30 de octubre de 2020 no fue fiscalmente deducible en 2020, al no haber transcurrido a la fecha de devengo del impuesto el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación (art. 13.1 a) LIS), por lo que se hizo un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de + 45.000 euros. Finalmente, el cliente ha sido declarado en concurso de acreedores el 15 de junio de 2021 y, suponiendo que esta situación se mantenga a 31 de diciembre de 2021, el gasto es ahora fiscalmente deducible (art. 13.1 b) LIS), por lo que haremos un ajuste extracontable negativo/reversión de la diferencia temporaria deducible de - 45.000 euros.

- b) En cuanto al gasto del cliente que adeudaba 60.000 euros, sigue sin ser deducible al haberse renovado el vencimiento hasta el 30 de noviembre de 2021 y, por lo tanto, a la fecha de devengo del impuesto sigue sin haber transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación (art. 13.1 a) LIS).

Por lo que respecta a las pérdidas por deterioro de créditos registradas en 2021, tendremos:

- a) No son gasto fiscalmente deducibles los 60.000 de pérdidas por deterioro de créditos de los clientes cuyo vencimiento se produjo en el segundo semestre de 2021, por lo que haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de +60.000 euros (art. 13.1 a) LIS).
- b) Tampoco son fiscalmente deducibles los 50.000 euros correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, por lo que haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de +50.000 euros (art. 13.1.3.º LIS).

Autoliquidación IS 2021	Importes
<b>Resultado contable antes de contabilizar el gasto por IS</b>	<b>600.000</b>
<b>Ajustes por diferencias permanentes</b>	
Amortización equipo informático (punto 1)	- 11.250
Venta acciones Beta, SA (punto 2)	50.000
Pérdida por deterioro de valor acciones de Fusta, SA (punto 3)	120.000
Participación en beneficios operación vinculada con Fusta, SA (punto 6)	- 15.200
Venta acciones Deco Mueble, SA (punto 10)	- 47.500
IRNR alemán	14.000
<b>Ajustes por diferencias temporarias del ejercicio</b>	
Libertad amortización recipientes (punto 1)	- 18.500
Amortización maquinaria usada de forma intensiva (punto 1)	3.220
Recuperación valor terreno (punto 4)	50.000
Ampliación capital Inmoturia, SA (punto 5)	150.000



Autoliquidación IS 2021	Importes
▶	
Reducción capital Ali, SA (punto 8)	-20.000
Pérdidas por deterioro de créditos (punto 13)	110.000
<b>Reversión diferencias temporarias de ejercicios anteriores</b>	
Amortización instalaciones (punto 1)	-5.400
Dotación a la provisión de contratos onerosos (punto 7)	-40.000
Venta acciones Deco Mueble, SA (punto 10)	80.000
Pérdidas por deterioro de créditos (punto 13)	-45.000
<b>Base imponible previa</b>	<b>974.370</b>
Reducción por reserva de capitalización (punto 9)	-30.000
<b>Base imponible</b>	<b>944.370</b>
Cuota íntegra al 25 %	236.092,50
Deducción por doble imposición internacional (punto 11)	-14.000
<b>Cuota íntegra ajustada positiva</b>	<b>222.092,50</b>
Límite deducciones para incentivar determinadas actividades (55.316,87 = 25 % × 221.267,50)	
Deducción por innovación tecnológica (punto 12)	-7.200
Deducciones sin límite	
Deducción por reversión de medidas temporales (punto 1)	-270
<b>Cuota líquida</b>	<b>214.622,50</b>
Retenciones a cuenta (punto 14)	-15.000
Pagos fraccionados (punto 14)	-145.000
<b>Cuota diferencial a ingresar</b>	<b>54.622,50</b>

## Contabilización del impuesto sobre beneficios

### a) Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	214.622,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		160.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por IS		54.622,50

### b) Impuesto diferido por las diferencias temporarias nacidas en 2021:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencias temporarias deducibles [(3.220 + 50.000 + 150.000 + 110.000) × 25 %]	78.305	
6301	Impuesto diferido		78.305

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	9.625	
479	Diferencias temporarias imponibles [(18.500 + 20.000) × 25 %]		9.625

### c) Impuesto diferido por diferencias temporarias de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	22.600	
4740	Diferencias temporarias deducibles [(5.400 + 40.000 + 45.000) × 25 %]		22.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles (80.000 × 25 %)	20.000	
6301	Impuesto diferido		20.000

d) Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio	148.542,50	
6301	Impuesto diferido	66.080	
6300	Impuesto corriente		214.622,50

## 2. Entidad de reducida dimensión

### Enunciado

La entidad Pymes, que siempre ha tenido la consideración de empresa de reducida dimensión, se dedica a la elaboración y venta de productos alimenticios congelados y su ejercicio coincide con el año natural. En 2021, ha obtenido un resultado contable antes de contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios de 500.000 euros y ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El 1 de enero de 2014 adquirió una grúa nueva para el almacenaje de los productos por importe de 60.000 euros.
2. El 30 de junio de 2021 renueva totalmente sus instalaciones, lo que le ha supuesto un coste de 300.000 euros.
3. A principios de 2020 adquirió una propiedad industrial para la elaboración y venta de un determinado producto congelado de gran aceptación en el mercado. La adquisición se efectuó por importe de 84.000 euros y la entidad estima que la vida útil del citado activo intangible tendrá una duración de 6 años.
4. A principios de año adquiere en bloque el patrimonio de Gelida, SA, una empresa del sector que ha cesado su actividad, por importe de 100.000 euros. Los activos de la empresa adquirida no tienen valor de realización alguno para Pymes, que dispone de un proceso de producción tecnológicamente muy avanzado, por lo que no se les asigna ningún valor. No obstante, Pymes concede gran importancia al posicionamiento en el mercado y a la cartera de clientes que ostentaba Gelida, SA. Asimismo, Pymes se hace cargo de la deuda con diversos proveedores que arrastraba Gelida, SA por importe de 50.000 euros.
5. A efectos de calcular la pérdida por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores, se sabe que el total de saldos de deudores a finales de año susceptibles de deterioro asciende a 600.000 euros, de los cuales se conoce que

30.000 euros corresponden a un deudor que fue declarado en concurso el 30 de noviembre de 2021. Además, otro cliente adeuda 20.000 euros desde el 15 de septiembre de 2021. A 31 de diciembre de 2020, el saldo de la cuenta de deterioro de créditos por la estimación global de posibles insolvencias de deudores ascendía a 5.000 euros. En 2021, la entidad ha contabilizado un gasto por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores por importe de 56.000 euros =  $50.000 + 1\% \times 600.000$ .

6. La plantilla media de trabajadores de Pyme en 2021 ha aumentado en 2 trabajadores respecto de la que había en 2020. A los nuevos trabajadores se les ha hecho un contrato temporal por 1 año para atender el aumento de las ventas del producto congelado al que se ha hecho referencia en el punto 3 anterior, si bien la empresa considera que, vencido este plazo, muy probablemente se les hará un contrato indefinido.
7. Los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 25.000 euros y ha soportado retenciones por importe de 5.000 euros.
8. La entidad practica las amortizaciones aplicando siempre los coeficientes máximos previstos en las tablas del RIS y en el artículo 12 de la LIS que a continuación se detallan:

Elemento	Coficiente máximo tablas del RIS	Coficiente máximo artículo 12 de la LIS
Grúa	12%	10%
Instalaciones	–	10%

Se pide:

- La liquidación correspondiente al IS de 2021.
- Contabilizar el impuesto sobre beneficios.

## Solución

### 1. Amortización de la grúa

En el ejercicio 2014, la amortización contabilizada de la grúa fue de 5.400 euros =  $45.000 \times 12\%$ , y el gasto fiscal por amortización ascendió a 10.800 euros =  $45.000 \times 12\% \times 2\%$  (art. 111 TRLIS).

En 2015, el coeficiente es del 10 %, lo que determina una nueva vida útil de 10 años (100/10). Como ha pasado ya un año, a principios de 2015 le quedan 9 años de vida útil y, por tanto, la amortización contabilizada será:

- Valor contable (45.000 – 5.400) ..... 39.600 euros
- Amortización contable (39.600/9) ..... 4.400 euros

Por su parte, la amortización fiscalmente deducible, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 103 y la disposición transitoria decimotercera de la LIS, de acuerdo con el criterio establecido por la DGT en su Consulta V4291/2016, de 6 de octubre (NFC062467), será el resultado de multiplicar por 2 la citada cifra, es decir, que la amortización anual fiscalmente deducible será de 8.800 euros = 4.400 × 2.

La nueva ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste/DT
2014	5.400	10.800	-5.400
2015	4.400	8.800	-4.400
2016	4.400	8.800	-4.400
2017	4.400	8.800	-4.400
2018	4.400	7.800	-3.400
2019	4.400	0	+4.400
2020	4.400	0	+4.400
2021	4.400	0	+4.400
2022	4.400	0	+4.400
2023	4.400	0	+4.400
<b>Total</b>	<b>45.000</b>	<b>45.000</b>	<b>0</b>

Y, por tanto, en 2021 hará un ajuste extracontable positivo/reversión de la diferencia temporaria imponible de 4.400 euros.

## 2. Amortización de las instalaciones

La inversión en instalaciones puede acogerse a la libertad de amortización con creación de empleo por el siguiente importe:

$$120.000 \times 2 = 240.000$$

Asimismo, el resto de la inversión, es decir, 60.000 euros = 300.000 – 240.000 podrá acogerse a la aceleración de amortizaciones del artículo 103 de la LIS.

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (-)/DT (-)
Instalaciones	$300.000 \times 10\% \times 6/12 = 15.000$	$120.000 \times 2 = 3$	240.000
		$60.000 \times 10\% \times 2 \times 6/12 =$	$\frac{6.000}{246.000}$

## 3. Amortización de la propiedad industrial

Entendemos que a los activos intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable, como es esta propiedad industrial, también les resulta aplicable la amortización acelerada del artículo 103.1 de la LIS, según se desprende de la Consulta de la DGT V3057/2019, de 30 de octubre (NFC073865) y, por tanto:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (-)/DT (-)
Propiedad industrial	$84.000/6 = 14.000$	$(84.000/6) \times 2 = 28.000$	- 14.000

**Nota:** El artículo 103.5 de la LIS, para calcular el incentivo fiscal de los inmovilizados intangibles que no tienen asignado coeficiente de amortización lineal máximo en las tablas del artículo 12.2 de la LIS –solo lo tienen los sistemas y programas informáticos y las producciones cinematográficas, fotográficas, vídeos y series audiovisuales–, remite al artículo 13.3 de la LIS, que únicamente contemplaba los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, y que ha sido derogado por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, con efectos para los periodos impositivos iniciados en 2016, debido a que la normativa contable considera que todo el inmovilizado intangible es amortizable durante el transcurso de su vida útil, por lo que su regulación fiscal se traslada al nuevo artículo 12.2 de la LIS.

En atención a lo expuesto la Consulta de la DGT V3057/2019, de 30 de octubre (NFC073865), ha interpretado que de la redacción original de la LIS se desprende que el apartado 5 de su artículo 103 (aplicación del porcentaje del 150 %) solo resultaba aplicable al inmovilizado

intangible con vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, y no al inmovilizado intangible con vida útil definida.

Por tanto, tras las modificaciones introducidas en la LIS mediante la Ley 22/2015, una interpretación razonable de la norma permite considerar que, dentro de los inmovilizados intangibles (calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil definida) a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la LIS, aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el caso del fondo de comercio, podrán amortizarse en un 150 % del importe que resulte deducible de aplicar para ellos según lo establecido en el citado apartado 2 del artículo 12 de la LIS.

En consecuencia, la DGT se decanta por aplicar el porcentaje del 150 % solo a los inmovilizados intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable y al fondo de comercio. En cambio, no se pronuncia respecto de los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable (excluido el fondo de comercio), respecto de los cuales únicamente indica que no les resultará aplicable el citado porcentaje, por lo que caben dos interpretaciones:

- Entender que a los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable se les puede aplicar la aceleración de amortizaciones prevista en el artículo 103.1, es decir, al resultado de multiplicar por 2 la amortización contable resultante de su vida útil, aun cuando no tengan fijado coeficiente máximo en la tabla del artículo 12.1 de la LIS.
- O bien, entender que a los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable y que no tienen asignado coeficiente de amortización lineal máximo en las tablas del artículo 12.2 de la LIS no se les puede aplicar la aceleración de amortizaciones del artículo 103.1 de la LIS.

No parece que tenga sentido excluir de la aplicación de este incentivo fiscal a los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable porque no tengan asignado un coeficiente de amortización lineal máximo en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS, por lo que entendemos que la opción más correcta es la primera.

#### 4. Amortización del fondo de comercio

El importe de 150.000 euros pagados por el negocio de Gelida, SA se contabiliza como un fondo de comercio (NRV 19.<sup>a</sup> PGC). De acuerdo con lo establecido en el artículo 39.4 del CCom., se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de 10 años; en cambio, el artículo 12.2 de la LIS señala que la amortización fiscal será como máximo una veinteaava parte de su importe. Tratándose de entidades de reducida dimensión, además, la amortización fiscal se incrementa en un 150 % en aplicación de lo dispuesto en el artículo 103.5 de la LIS, tal y como ha señalado la Consulta de la DGT V3057/2019, de 30 de octubre (NFC073865).

Por lo tanto, tendremos:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (+)/ DT(+)
Fondo de comercio	150.000/10 = 15.000	(150.000/20) × 1,5 = 11.250	3.750

## 5. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores

El gasto máximo deducible fiscalmente será:

Pérdida por deterioro de créditos individualizada (art. 13.1 a y b) LIS) (30.000 + 20.000) .....	50.000(*)
Pérdida por deterioro de créditos global (art. 104 LIS) ..... [(600.000 – 50.000) × 1 % – 5.000]	500
<b>Total</b> .....	<b>50.500</b>

(\*) Téngase en cuenta que, con efectos para los periodos impositivos iniciados en los años 2020 y 2021, el artículo 14 del Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, establece que los contribuyentes del IS que cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS para ser considerados entidades de reducida dimensión podrán deducir en dichos periodos las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 13 de la LIS sea de 3 meses.

En este caso, por lo tanto, el saldo de 20.000 euros adeudado por el cliente que venía el 15 de septiembre de 2021 será deducible en aplicación del citado precepto al haber transcurrido 3 meses y medio.

Como la entidad ha registrado un gasto contable de 56.000 euros procede practicar un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de + 5.500 euros.

Autoliquidación IS 2021 Pymes	Importes
<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>500.000</b>
<b>Ajustes (-)/Diferencias temporarias imponibles</b>	
Libertad amortización con creación de empleo instalaciones	-231.000



Autoliquidación IS 2021 Pymes	Importes
▶	
Amortización acelerada de la propiedad industrial	- 14.000
<b>Ajustes (+)/Diferencias temporarias deducibles</b>	
Amortización acelerada fondo de comercio	3.750
Pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias de deudores	5.500
<b>Ajustes (+)/Reversión diferencias temporarias imponibles</b>	
Reversión amortización acelerada grúa	4.400
<b>Base imponible antes de aplicar la reducción por reserva de nivelación</b>	<b>268.650</b>
<b>Reducción por reserva de nivelación de bases imponibles</b> [26.865 € = 10% × 268.650 (art. 105 LIS)]	<b>- 26.865</b>
<b>Base imponible</b>	<b>241.785</b>
<b>Cuota íntegra (tipo de gravamen 25%)</b>	<b>60.446,25</b>
<b>Cuota líquida positiva</b>	<b>60.446,25</b>
<b>Retenciones</b>	<b>- 5.000</b>
<b>Pagos fraccionados</b>	<b>- 25.000</b>
<b>Cuota diferencial a ingresar</b>	<b>30.446,25</b>

## Contabilización del gasto por IS

Contabilización impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	60.446,25	
473	Hacienda Pública por retenciones y pagos a cuenta		30.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por el IS		30.446,25

Contabilización impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	67.966,25	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [(231.000 + 14.000 + 26.865) × 25 %]		67.966,25

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles [(5.500 + 3.750) × 25 %]	2.312,50	
6301	Impuesto diferido		2.312,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (4.400 × 25 %)	1.100	
6301	Impuesto diferido		1.100

Imputación a resultados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	125.000	
6300	Impuesto corriente		60.446,25
6301	Impuesto diferido		64.553,75

Por último, cuando la junta general, conforme a lo dispuesto en el artículo 273.1 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2021 –que asciende a 375.000 euros = 500.000 – 125.000– deberá dotarse, de ser posible, la reserva de nivelación de bases imponibles. A este respecto, cabe recordar que el cierre del ejercicio social marca el inicio del cómputo del plazo máximo de 3 meses del que disponen los administradores de la entidad para formular sus cuentas anuales (art. 253.1 TRLSC), así como el inicio del cómputo del plazo máximo de 6 meses para la celebración de la junta general ordinaria que debe «censurar la gestión social, aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado» (art. 164 TRLSC).

Por lo tanto, la dotación a la reserva de nivelación de bases imponibles se realizará en 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	26.865	
116	Reserva de nivelación de bases imponibles		26.865