

Tema V. - Liquidación del Impuesto

Ejercicio 1. *Compensación de Bases Imponibles negativas.*

La Empresa Bin.SA. tributa en el régimen general del IS y su BI previa en el ejercicio N es de 300 €. Se sabe que tiene una BI negativa pendiente de compensar del ejercicio N-5 de 2.000 €. Determinar la Base Imponible del ejercicio N.

Solución

Según art. 25 L: Bin.SA. puede compensar la BI(-) de N-5 *hasta* 300 €, esto es:

Base Imponible Previa:	300
Compensación BI(-):..	- 300

Base Imponible N: ... 0 Quedando pendiente de compensación una BI(-) de N-5 de 1.700 € con plazo de compensación hasta N+13.

► lo que NO puede hacer es aplicar la compensación hasta 2.000 €:

Base Imponible Previa:	300
Compensación BI(-):...	-2.000

~~**Base Imponible N:.... -1.700**~~ Porque ello supone cambiar el origen de esa BI(-) de N-5 a N, y con ello ampliar el plazo de compensación.

Ejercicio 2. *Compensación de Bases Imponibles negativas.*

La Empresa Bin.SA. tributa en el régimen general del IS y su Base Imponible Previa en el ejercicio N es de 5.200 €. Se sabe que:

- a) las Bases negativas pendientes de compensación son: BI(N-18): -1.050 €; BI(N-14): - 2.650 €.
- b) tiene derecho a la aplicación de una Deducción por Doble Imposición Interna de 750 €, siendo N el último ejercicio en que se puede aplicar.

Determinar la mejor estrategia para fijar la Base Imponible a declarar en el ejercicio N.

Solución

Si aplicamos las normas de compensación establecidas, tendremos:

Base Imponible Previa:	5.200
Compensación BI(-): N-18 ...	- 1.050
	N-14 ... - 2.650

Base Imponible N: 1.500

Cuota Integra N: 30% 1.500 = **450**

Deducción por D. Imp. Interna: 750

Cuota Líquida N: 0

Perdemos la posibilidad de aplicar totalmente la Deducción por D.I. Interna: (perdemos 300 €) cuando la BI(N-14) no agotaba su plazo ⇒ parece preferible no compensar toda la BI(N-14)

► Podríamos, sin embargo, seguir una estrategia diferente, planteando:

a) ¿qué cuantía de BI(N) generaría una Cuota Integra de 750 ? $30\% X = 750 \Rightarrow X = 750 / 0,3 = 2.500$

b) y...¿qué cuantía de BI(-) tendría que compensar para que su BI(N) fuese 2.500 ? $5.200 - Y = 2.500 \Rightarrow Y = 5.200 - 2.500 = 2.700$

Por tanto, con esa lógica y sin incumplir ninguna norma, podríamos plantear la liquidación como:

Base Imponible Previa:	5.200	
Compensación BI(-): N-18 ...	- 1.050	
N-14 ...	- 1.650	

Base Imponible N:	2.500	

Cuota Integra N: 30% 2.500 =	750	

Deducción por D. Imp. Interna:	750	

Cuota Líquida N:	0	Quedando una BI(N-14) = 2.650 - 1.650 = 1.000 pendiente de compensar en N+1.

Ejercicio 3. Bonificaciones (art. 33 L).

La Empresa Aserrín.S.A., dedicada a la fabricación y venta de puertas de madera para viviendas, tiene su domicilio social en Cádiz y un establecimiento permanente en Ceuta.

La empresa, que lleva un sistema contable que permite imputar los resultados de sus dos sucursales, sabe que de su Resultado Contable de 180.000 €, 60.000 € corresponden a sus operaciones en Ceuta y el resto a la sede de Cádiz.

Determinar la Liquidación de IS del ejercicio N.

Solución

Aplicando el art. 33 L, tendremos que: Cuota Bonificable: .. 60.000 x 30% = 18.000
 \Rightarrow Bonificación: 18.000 x 50% = 9.000

Por tanto:

Base Imponible Previa:	180.000	
Compensación BI(-):	0	

Base Imponible N:	180.000	

Cuota Integra N: .. 30% 180.000 =	54.000	

Bonificación rentas Ceuta:	9.000	

Cuota Líquida N:	45.000	

Ejercicio 4. Bonificaciones y deducciones (art. 34 y 38 L).

La Empresa Audiovisual S.A., dedicada a la producción audiovisual en España, ha obtenido en el año 0 rentas derivadas de la actividad exportadora de sus documentales por valor de 100.000 €. Dichas rentas se reinvierten en la producción de una serie de ficción con el siguiente calendario: 40.000 € en el año 0 y 60.000 € en el año 1 (año en el que se prevé que finalice la producción de la obra). Su BI(ejercicio 0) = 120.000 €, su BI(ejercicio 1) = 150.000 € y su tipo impositivo del 30%.

- a) Determinar a qué ventajas fiscales se puede acoger en sus declaraciones de los ejercicios 0 y 1 derivadas de estas operaciones.
- b) Supongamos que al finalizar el año 1 el calendario previsto de inversiones no se ha cumplido, siendo en ese momento el siguiente: 40.000 € en 0, 50.000 € en 1, y 10.000 € pendientes de invertir en 2; ¿tiene este cambio de calendario alguna repercusión fiscal?

Solución

- a) Determinar a qué ventajas fiscales se puede acoger en sus declaraciones de los ejercicios 0 y 1 derivadas de estas operaciones.

La empresa debe elegir entre aplicar la bonificación establecida en el art. 34.1 L o la deducción del art. 38.2 L, pues son incompatibles. Por tanto, debemos analizar el caso buscando escoger aquella que le permita reducir en mayor medida su cuota líquida:

- Bonificación (art. 34.1 L): La bonificación por actividades exportadoras de producciones audiovisuales asciende al 25% (= 99% x 0,25, redondeado en la unidad superior, D.A. 9ª L) de la parte de la cuota que corresponda con dichas rentas: [esta bonificación estará supeditada a la inversión de 60.000 € pendiente de realización en 1]. Así:

Bonificación en ejercicio 0: $(100.000 \times 0,30) \times 0,25 = 7.500 \text{ €}$

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas (art. 38.2 L): se aplicaría en el ejercicio 1, al finalizar la producción de la obra, sobre las inversiones realizadas, y ascendería al 18% (D.A. 10ª.5 L) (sujeta al límite conjunto del art. 44.1 último párrafo):

Deducción en ejercicio 1: $100.000 \times 0,18 = 18.000 \text{ €}$

Por tanto, resulta más ventajosa la segunda opción, aunque debe esperar un año para aplicarla (esto también debería ser valorado por la empresa, pues igual prefiere no esperar).

De forma que las declaraciones por IS serán:

Ejercicio 0		Ejercicio 1	
Base Imponible Previa:	120.000	Base Imponible Previa:	150.000
Compensación BI(-):	0	Compensación BI(-):	0
Base Imponible 0:	120.000	Base Imponible 0:	150.000
Cuota Integra: 30% 120.000 =	36.000	Cuota Integra: 30% 150.000 =	45.000
Bonificación acts. exportadoras: ...	0	Bonificación acts. Exportadoras: ...	0
Cuota Integra Ajustada positiva:	36.000	Cuota Integra Ajustada positiva:	45.000
Deducción prod. cinematográficas:	0	Deducción prod. cinematográficas:	18.000
Cuota Líquida 0:	36.000	Cuota Líquida 0:	27.000

- b) Supongamos que al finalizar el año 1 el calendario previsto de inversiones no se ha cumplido, siendo en ese momento el siguiente: 40.000 € en 0, 50.000 € en 1, y 10.000 € pendientes de invertir en 2. ¿Tiene este cambio de calendario alguna repercusión fiscal?

Si hubiera aplicado la Bonificación en 0, como luego la inversión en 1 no alcanza los 60.000 € necesarios para consolidar la bonificación aplicada en 0, se incumpliría parcialmente el requisito de reinversión, por lo que la empresa tendría que añadir a la cuota íntegra del ejercicio 1, la parte de la bonificación indebidamente disfrutada en 0, esto es 750 € $[(10.000 \times 0,30) \times 0,25]$, más los intereses de demora correspondientes.

En todo caso, los cálculos de la Bonificación y de la Deducción no cambian respecto al caso anterior, sigue siendo preferible la Deducción, PERO ahora no podrá aplicarla hasta la liquidación del período 2, cuando efectivamente se inviertan los 10.000 € y finalice la producción de la obra (art. 38.2. 4º párrafo).

Notas: a) Tanto la Deducción como la Bonificación quedarán derogadas a partir del 01.01.14.

Ejercicio 5. Deducción por doble imposición interna: Dividendos y plusvalías (Art.30 L)

La empresa DeDoin.SRL., sujeta al régimen general de tributación por IS al tipo de gravamen del 30%, ha tenido, durante el ejercicio N, ingresos íntegros por dividendos de otras sociedades residentes en España y gastos derivados de la gestión de la cartera, según el cuadro siguiente:

SOCIEDAD	DIVIDENDO	FECHA EXIGIBILIDAD DIVIDENDO	GASTO
B	15.000	30/05 del año 0	150 €
C	20.000	10/09 del año 0	- - -
D	40.000	15/10 del año 0	250 €
E	10.000	25/10 del año 0	80 €

Se sabe que: la Sociedad Dedoin.SRL. participa en la B en un 40% desde el ejercicio (-13); en la C en un 2% desde el ejercicio (-18); en la D en un 1% desde el ejercicio (-10). La entidad E es una sociedad de inversión mobiliaria que cotiza en bolsa, de la que la Sociedad A posee un 6%. Durante el mes de febrero del ejercicio 0 la sociedad B adquirió una participación del 30% en la C, que posteriormente transmitió el 15 de enero del ejercicio 1.

Establecer las deducciones por doble imposición interna en la sociedad DeDoin.SRL.

Solución

Los gastos de gestión de cartera no forman parte del dividendo íntegro, ni contable ni fiscalmente, y por lo tanto no hay que incluirlos en la Base Imponible derivada de dichos dividendos.

1) Por dividendos de B: Participación > 5% todo el año anterior \Rightarrow **Deducción plena: 100%**

- Base de la deducción: 15.000
- Importe de la deducción: $(15.000 \times 0,30) \times 100\% =$ 4.500

2) Por dividendos de C:

- Participación directa del 2%. A ella es necesario añadir la participación indirecta a través de B que es del $0,4 \times 0,3 \times 100 = 12\%$. Así pues la participación total es del 14%.
- Pero la participación indirecta (imprescindible para alcanzar el 5% fijado en el art. 30.2 L) no se ha mantenido durante un año (ni en los 12 meses anteriores a la fecha de exigibilidad del dividendo percibido, ni posteriormente en el plazo necesario para cumplir un año desde su adquisición), y por tanto el derecho a deducción sólo es del 50%.

• Base de la deducción:	20.000
• Importe de la deducción: $(20.000 \times 0,30) \times 50\% =$	3.000

3) Por dividendos de D: Participación < 5% \Rightarrow Deducción parcial del 50%

• Base de la deducción:.....	40.000
• Importe de la deducción: $(40.000 \times 0,30) \times 50\% =$	6.000

4) Por dividendos de E: Participación en una Sociedad de Inversión Mobiliaria que no genera derecho a deducción (art. 58.2 b) L)

Total Deducciones por Doble Imposición: ... $4.500 + 3.000 + 6.000 =$ 13.500

Ejercicio 6 . Deducción por doble imposición internacional:

impuesto soportado por el sujeto pasivo (Art. 31 L)

La empresa DeDint.SA., residente en España, obtuvo, durante el ejercicio 0, rentas de operaciones realizadas en Argentina, sin mediación de establecimiento permanente, por importe neto de 50.000 euros, siendo el impuesto satisfecho en Argentina de 18.000 €.

Determinar la deducción por doble imposición correspondiente a esta sociedad.

Solución

- Renta que debió incluirse en la B. Imponible (art. 31.2 L). $50.000 + 18.000 = 68.000$
- Cuantía de la deducción por doble imposición internacional (art. 31.1 L):
 - a) Impuesto a pagar en España: $68.000 \times 0,30 = 20.400$
 - b) Impuesto pagado en Argentina: 18.000

Según art. 31.1 L procede aplicar la deducción por **la menor** de ambas cantidades, así:

- **Deducción aplicable: 18.000**

Nota: No puede aplicar el art. 22 L "Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente", ya que el enunciado expresamente nos indica que la sociedad no opera en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Si éste fuera el caso, y además se verificasen el resto de requisitos exigidos en dicho artículo, sería más ventajoso para la empresa aplicar la exención (y renunciar a la deducción del art. 31 L) ya que en España las rentas obtenidas en ese país extranjero tributan a un tipo impositivo superior.

Ejercicio 7 . Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Art. 42 L)

Optimist.SL. que tributa en el régimen general del IS, ha transmitido a principios del ejercicio N, un elemento de su inmovilizado material afecto a su actividad económica que había sido adquirido, y puesto en condiciones de funcionamiento, el 01.01(N-2) por 800.000 €, ascendiendo la amortización acumulada a 200.000 €.

El precio total de venta, 700.000 €, se reinvierte al final del mismo ejercicio, en otro elemento de inmovilizado material también afecto a su actividad económica y que ya está en funcionamiento.

Determinar si procede aplicar la deducción por reinversión y, de ser el caso, su cuantía.

Solución:

a) Debemos, en primer lugar, **calcular la renta** que se obtiene para comprobar si es de **signo positivo**:

Precio de Venta:	700.000	
Precio de Adquisición:	800.000	
Amortización acumulada:	200.000	
Valor Contable:	800.000 - 200.000 =	600.000
Renta Contable: P.Venta - V.C.:	700.000 - 600.000 =	100.000 ⇒ Renta Fiscal (+)

b) **Base de la Deducción:** Renta fiscal positiva generada = 100.000

c) **Deducción por Reinversión ejercicio N:** $0,12 \times 100.000 =$ **12.000**

La deducción se practica sobre la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúa la reinversión, en este caso, el mismo ejercicio N.

Ejercicio 8. Deducción por la realización de actividades de I+D (Art. 35 L)

Al comienzo del ejercicio N, InnovGAL presenta entre sus operaciones la adquisición de una nave por 500.000 € (correspondiendo 200.000 al valor del suelo) que alberga un laboratorio dedicado a actividades de I+D, así como otros 300.000 € por el resto del equipo, el cual ya está en condiciones de entrar en funcionamiento al comienzo del ejercicio.

En el ejercicio N la empresa realiza los siguientes gastos por el funcionamiento del laboratorio:

- Amortización del edificio (2%): 6.000 €
 - Amortización del equipo (12%): 36.000 €
 - Gastos de funcionamiento: 188.000 €
- (de dicho importe, 75.000 € corresponden a salarios de un investigador dedicado en exclusiva a la investigación en la empresa)

Asimismo recibió en ese ejercicio una subvención de 150.000 € para financiar el equipo.

Calcular la deducción por I+D, sabiendo que éste es el primer ejercicio que realiza dicha actividad.

Solución debemos distinguir las 2 modalidades de Deducción por I+D:

1. Deducción por Gastos en I+D :

a) Base de la Deducción:

- Amortización del edificio: 2% x (500.000 - 200.000) = 6.000
- Amortización del equipo: 36.000
- Gastos de funcionamiento: 188.000
- Minoración por subvención imputada en el ejercicio N: - 11.700
- Subvención a imputar en ejercicio 0: 150.000 x 12% = 18.000
- Cuantía a minorar (art. 35.1.b) L): 18.000 x 65% = 11.700

b) **Total Base Deducción:** 218.300

Porcentaje de deducción: como la media de gastos de los 2 años anteriores = 0, corresponde aplicar el 42% (50% x 0,85) sobre toda la base de deducción

c) **Deducción :** *) **Por los Gastos en I+D:** 42% x 218.300 = **91.686**
(art. 35.1.c) L) *) **Ded. Adicional por P. Investigador:** 17% x 75.000 = **12.750**

2. Deducción por Inversión afecta a I+D:

Además, la inversión en I. Material e Intangible (excluidos los inmuebles y terrenos) genera el derecho a una deducción del 8% en el año de adquisición. En este caso, por el equipo:

a) **Base de la Deducción:** 300.000 - 11.700 (subvención) = 288.300

b) **Deducción por Inversión afecta a I+D:** 8% x 288.300 = **23.064**

3. **Total Deducción en I+D :** 91.686 + 12.750 + 23.064 = **127.500**

Ejercicio 9. Deducción por gastos de formación del personal en TICs (Art. 40 L)

La empresa Alpha.SA. sigue una política de capacitación continuada de su personal en TICs. Los gastos en los que ha incurrido por este concepto en los últimos ejercicios son los siguientes:

Año	Gastos Formación Profesional
Año (N-2):	35.000 €
Año (N-1):	40.000 €
Año N:	a) 30.000 € b) 50.000 €

Calcular la deducción por gastos de formación del personal aplicable en el ejercicio N.

Solución

Primero debemos calcular la media del gasto en formación profesional en los dos períodos anteriores (N-2) y (N-1):

$$(35.000 + 40.000) / 2 = 37.500 \text{ €}$$

Caso a): Gasto de F.P. en N: 30.000 €

Dado que el Gasto de Formación Profesional en el año N (30.000) es menor que la media de los gastos de los dos años anteriores, la deducción aplicable será del 1%, esto es:

Base de la Deducción: 30.000

Importe de la Deducción: 1% x 30.000 = **300**

Caso b): Gasto de F.P. en N: 50.000 €

Dado que el Gasto por FP en el ejercicio N es mayor que la media de los gastos de los dos ejercicios anteriores, la deducción a la que tiene derecho será del 1% hasta la media y del 2% sobre el incremento, esto es:

Base de la deducción al 1%: 37.500

Importe 1º Tramo de la Deducción: 1% x 37.500 = 375

Base de la deducción al 2%: 12.500

Importe 2º Tramo de la deducción: 2% x 12.500 = 250

Total Deducción por Gasto en F.P: 375 + 250 = **625**

Ejercicio 10. Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

La empresa LABORA contrató el 01.04.N-1 a dos trabajadores con discapacidad por tiempo indefinido y jornada completa. El 01.07.N contrató a otro trabajador con discapacidad en las mismas condiciones.

Calcular la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad aplicable en los ejercicios N y N+1 (suponiendo que en N+1 no se producen alteraciones en la plantilla).

Solución

a) En el EJERCICIO N:

• Promedio de trabajadores discapacitados en el ejercicio N-1: .. $9/12 \times 2 = 1,5$

• Promedio de trabajadores discapacitados en el ejercicio N: $2 + 0,5 = 2,5$

Nota : - 2 trabajadores son los contratados en N-1 (pues se entiende que siguen en la empresa)

- y 1 trabajador es el contratado el 01.07.N, que debemos ponderar por 6/12 ya que sólo ha estado en la empresa durante 6 meses.

• Incremento de trabajadores discapacitados en el ejercicio N : ... $2,5 - 1,5 = 1,0$

(Promedio del ejercicio 0 - Promedio del ejercicio (-1))

Deducción aplicable en el ejercicio N: $1,0 \times 6.000 = 6.000$

b) En el EJERCICIO N+1:

• Incremento de trabajadores discapacitados en el ejercicio N+1:

Promedio del ejercicio N+1 - Promedio del ejercicio N: $3,0 - 2,5 = 0,5$

Deducción aplicable en el ejercicio N+1: $0,5 \times 6.000 = 3.000$

Ejercicio 11. Límites y aplicación de las deducciones de los arts. 35 a 43 (Art. 44 L)

La empresa Limita.SA. transmite en el ejercicio N un elemento del inmovilizado material, por importe de 100.000 €, generándose una renta fiscal positiva por importe de 60.000 €. Reinvierte el precio total de la venta en el mismo ejercicio cumpliéndose todos los requisitos del art. 42 L.

Se sabe que:

- a) Su cuota íntegra ajustada positiva asciende a 40.000 €.
- b) Otras deducciones aplicables: deducción por I+D del ejercicio: 5.000 €; deducción por inversiones medioambientales: 3.000 €; deducción por gastos de formación en TICs: 2.500 €.

Calcular la cuota líquida del impuesto para el ejercicio N.

Solución

Como vemos, tiene derecho a aplicar la Deducción por Reinversión, pues se cumplen todos los requisitos del art. 42.

Por su parte, la deducción por I+D del ejercicio excede del 10% de la cuota íntegra ajustada positiva, pues: $5.000 > 10\% \times 40.000 = 4000$

Y, por ello, el límite conjunto para aplicar las deducciones previstas en los artículos 35 a 44 (incluida la correspondiente al art. 42 L) se eleva al 50%, en lugar del 25% que es el aplicable con carácter general.

Por tanto:

♦ Cuota íntegra ajustada positiva:	.....	40.000	-----
♦ Límite para la aplicación del resto de Deducciones:			
$50\% \times 40.000 = 20.000$			
♦ Deducción por reinversión:	.....	$12\% \times 60.000 =$	- 7.200
♦ Resto de deducciones :			
a) I+D:	.....	5.000	| ..... Total : - 10.500
b) Actividades exportadoras:	.....	3.000	
c) Formación profesional:	.....	2.500	

Dado que la suma de las deducciones (17.700) no agota el límite (20.000), éstas pueden aplicarse en su totalidad:

Cuota líquida: $40.000,00 - 17.700,00 =$ **22.300**