

Caso práctico sobre tratamiento contable de la minoración y adición de la reserva de nivelación en el cierre de 2021.

18/01/2022

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Desde la aplicación en 2015 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades LIS, las empresas de reducida dimensión (ERD) que apliquen el tipo general del 25% pueden aplicar la minoración de la Base Imponible por la Reserva de Nivelación, según artículo 105 LIS, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000 euros.

De tal modo que, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe. Esta minoración está condicionada a la existencia de bases imponibles negativas en los cinco ejercicios siguientes. En caso de que no acontezca esta circunstancia a los cinco años se deberá de adicionar a la base imponible los importes que se minoraron en su día.

Por lo tanto, se trata de un beneficio fiscal condicionado a la existencia de bases imponibles futuras, de tal modo que se trata de una compensación de bases imponibles negativas antes de su obtención.

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible.

El incumplimiento de los requisitos producirá la incorporación de la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

Desde el punto de vista contable, el ICAC en la exposición de motivos de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, indica que tiene el tratamiento de una diferencia temporaria negativa, en consecuencia, originaria por su efecto impositivo (tipo impositivo x diferencia) la aparición de un Pasivo por diferencias temporarias imponibles en el balance. El motivo es que es un incentivo fiscal condicionado a obtener bases imponibles negativas en los cinco ejercicios siguientes o a su compensación en el caso de que no se obtengan.

Por el contrario, la minoración por reserva de capitalización tiene la consideración de diferencia permanente negativa, ya que no está condicionada y es definitiva.

Pues bien, en el caso de que una ERD hubiera aplicado la minoración por reserva de nivelación en el ejercicio 2016 y no hubiera obtenido bases imponibles negativas en los

cinco ejercicios siguientes, en este ejercicio 2021 tendrá que adicionarse la parte minorada en 2016.

Hay que decir que las ERD pueden ir aplicando minoraciones y adiciones sucesivas durante los cinco ejercicios anteriores no aplicadas, por lo que en este caso es necesario llevar un control sobre las mismas mediante una hoja de cálculo.

En cuanto a la reserva indisponible (reserva de nivelación) será de libre disposición cuando se produzca la adición en la base imponible, bien por obtener bases imponibles negativas o por haber transcurrido cinco ejercicios sin que este hecho aconteciera.

En este caso, al convertirse la reserva de nivelación en reserva de libre disposición, la pregunta que nos planteamos es si esta reserva ya disponible puede usarse como incremento de fondos propios a los efectos del aplicar la reserva de capitalización

Soy consciente de que la solución no es pacífica, pues nos podemos encontrar con dos hilos argumentales:

- Literalidad de la norma. Pensamos que, si aplicamos la literalidad de la norma, sería posible interpretar que se produce un aumento de los fondos propios a efectos del cálculo de la reserva de capitalización. Ya que transcurridos cinco años de indisponibilidad la reserva pasa a ser de libre disposición.
- Intención que perseguía el legislador al establecer ambos incentivos fiscales. Es claro que el legislador perseguía no beneficiar con un mismo hecho dos incentivos fiscales distintos (de hecho, la reserva por nivelación no se considera fondos propios a la hora de calcular su incremento para el cálculo de la reserva de capitalización). Por lo que se podría incumplir este objetivo al verse beneficiada la empresa durante cinco años con la minoración por la reserva de nivelación, y después verse beneficiada también por la minoración por reserva de capitalización. De este modo, para evitar esta situación, no habría que considerar la reserva de nivelación ni en el ejercicio en que se dota ni en el ejercicio en que se reclasifica a reserva voluntaria, pues lo contrario es diferir sus efectos en los fondos propios al ejercicio en que se reclasifica a reserva voluntaria.

De este modo, sería necesario que la Dirección General de Tributos se pronunciara al respecto. Hasta este momento, que yo tenga conocimiento, solamente podríamos contemplar como referencia una consulta de la DGT (V1907-18) sobre la Reserva de inversiones en Canarias (RIC), en la que se le preguntaba a la DGR entre otras cosas, si *“En el caso de que la RIC dejara de ser indisponible por cumplimiento del plazo de mantenimiento, si el importe que pasa a ser disponible puede computar a los efectos del incremento de fondos propios para el incentivo fiscal de la Reserva de Capitalización.*

En el supuesto de que dicho importe no pudiera computarse a los efectos de la Reserva de Capitalización, si el reparto del importe de la RIC que ha pasado a ser disponible vía dividendos penalizaría en el cálculo de la Reserva de Capitalización”.

Ante estas preguntas, la DGT, interpreta que *“De acuerdo con la letra e) del artículo 25.2 de la LIS no se computarán dentro de los fondos propios las reservas indisponibles*

resultantes de la aplicación del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Por tanto, en la medida en que estas reservas dejen de tener la consideración de indisponibles, en los términos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberán computarse a los efectos de calcular el incremento de fondos propios que genera el derecho al incentivo fiscal del artículo 25 de la LIS”.

Por lo tanto, aunque la consulta a la DGT trataba sobre la libre disposición de la RIC y no sobre la Reserva de nivelación, interpretamos que por analogía se debería aplicar el mismo criterio.

Finalmente, en el caso de que una sociedad pueda aplicarse en un ejercicio determinado de forma simultánea la minoración por reserva de capitalización y la reserva de nivelación siendo una ERD que tribute al 25 %, el orden sería el siguiente:

- 1ª. Aplicación de la minoración por reserva de capitalización.
- 2ª. Compensación de bases impositivas negativas.
- 3ª Aplicación de la minoración por reserva de nivelación.

Veamos un caso práctico.

Supongamos una empresa de reducida dimensión, que tiene un resultado contable antes de impuestos positivo de 15.000 euros en el ejercicio 2021. No existe ninguna diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad, ni retenciones, ni pagos a cuenta.

Supongamos que durante 2021 existe un incremento de la reserva voluntaria por 20.000 euros a los efectos de poder aplicar la reserva de capitalización.

En los últimos cinco ejercicios no ha tenido BI negativas, y ha estado aplicándose la minoración por Reserva de nivelación. La minoración de la Base Impositivas en el ejercicio 2016 fue por 3.000 euros.

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	15.000
Base imponible previa	15.000
Minoración por reserva de capitalización: 10 % (1)	- 1.500
Base imponible previa 2	- 13.500
Minoración por reserva de nivelación 10 %	-1.350
Adición de la reserva de nivelación realizada en 2016	3.000
Base imponible	15.150
Tipo de gravamen	25 %
Cuota líquida	3.787,50

(1) El 10 % de la diferencia entre el incremento de los fondos propios por reserva voluntaria (20.000 euros) y la base imponible previa (15.000) podrá ser aplicada en los dos ejercicios siguientes. Su efecto impositivo $25\% \times 10\% \times 5.000 = 125$ euros, podrá ser reconocida como un activo por impuestos diferidos siempre y cuando no existan dudas razonables sobre su aplicación en los dos ejercicios siguientes.

Registro contable:

Impuesto corriente

3.787,50	(6300) Impuesto corriente	(4752) H. P. acreedora por IS	3.787,50
----------	---------------------------	-------------------------------	----------

Efecto impositivo de la minoración por reserva de nivelación: 25% sobre 1.350 = 337,50 euros.

337,50	(6301) Impuesto diferido	(479x) Pasivos por diferencias temporarias imponibles por reserva de nivelación	337,50
--------	--------------------------	---	--------

Efecto impositivo de la adición por reserva de nivelación: 25% sobre 3.000 = 750 euros.

750	(479x) Pasivos por diferencias temporarias imponibles por reserva de nivelación	(6301) Impuesto diferido	750
-----	---	--------------------------	-----

Por el derecho a aplicar durante dos años siguientes el exceso del incremento de los fondos propios no minorados este ejercicio por reserva de capitalización por limitación de la base imponible: $25\% \times 10\% \times (20.000 - 15.000) = 125$ euros.

Nota: Suponemos que no existe duda razonable sobre su aplicación en los dos próximos años.

125	(474x) Crédito por derechos de minoraciones pendientes por reserva de capitalización	(6301) Impuesto diferido	125
-----	--	--------------------------	-----

El impuesto devengado por impuesto sobre sociedades será de:

Impuesto corriente: 3.787,50 euros.

Impuesto diferido: - 537,50 euros.

Impuesto devengado: 3.250,00 euros.

Registro contable:

3.250	(129) Resultado del ejercicio	(6300) Impuesto corriente	3.787,50
537,50	(6301) Impuesto diferido		

El resultado del ejercicio ascenderá a $15.000 - 3.250 = 11.750$ euros.

En el momento de aprobar la propuesta de distribución del resultado, se realizará:

Dotación de la reserva de capitalización:

1.500	(113) reservas voluntarias o (129) resultado del ejercicio.	(11x) Reserva capitalización	1.500
-------	--	------------------------------	-------

Dotación de la reserva de nivelación:

1.350	(129) resultado del ejercicio	(11y) Reserva nivelación	1.350
-------	-------------------------------	--------------------------	-------

Por el traspaso a reserva voluntaria de la reserva de nivelación de 2016 adicionada a la Base imponible este año.

3.000	(11y) Reserva nivelación	(113) reservas voluntarias	3.000
-------	--------------------------	----------------------------	-------

Como hemos comentado antes, la cuestión a dilucidar estaría en determinar si este incremento de la reserva voluntaria por la liberación de la reserva de nivelación podría ser utilizada como incremento de los fondos propios a los efectos de la reserva de capitalización. La Dirección General de Tributos no se ha pronunciado en este caso en concreto, pero podríamos contemplar como referencia una consulta de la DGT (V1907-18) sobre la Reserva de inversiones en Canarias (RIC), en la que se indicaba que cuando la RIC sea de libre disposición, puede ser contemplada para el incremento de los fondos propios establecidos en el artículo 25 de la LIS.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.