

¿Se pueden aplicar simultáneamente la minoración por reserva de capitalización y nivelación?

¿Cuál es el orden si existen también Bases Imponibles negativas?

21/10/2016 Gregorio Labatut Serer

Una de las novedades que trajo el nuevo impuesto sobre beneficios para 2015 ([Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#)), es la denominada Reserva de Nivelación.

¿En qué consiste?, pues que en las Entidades de Dimensión Reducida (cifra de negocios durante ejercicio anterior inferior a 10 millones de euros), podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe (art. 105). De este modo, su tipo impositivo podrá ser del 22,5 % (25 % - 2,5 %).

Ahora bien, la pregunta es, ¿pueden las empresas de reducida dimensión aplicar también la reserva de capitalización?, la respuesta es que sí. Las empresas de reducida dimensión podrán aplicar las dos minoraciones, la minoración por reserva de capitalización y la minoración por reserva de nivelación. El orden debe ser aplicar primer la reserva de capitalización y después la reserva de nivelación, con lo cual el tipo impositivo final puede situarse en el (25 % - 2,5 % - 2,25 %) 20,25 %.

El tema de la aplicación de la minoración por reserva de capitalización puede verse en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2016/10/segundo-ano-de-aplicacion-de-la.html>

Existe una limitación, pues esta la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.

Esta minoración no la pueden aplicar aquellas ERD que inicien una actividad económica y tributen al 15%.

Esta minoración se produce para aplicarla durante los cinco ejercicios siguientes si se obtienen bases imponibles negativas o en caso contrario al finalizar los cinco ejercicios siguientes.

Es decir, nos estamos descontando ya, antes de que se produzcan, las posibles bases imponibles negativas que pudiera tener la empresa durante los cinco ejercicios siguientes. Es una especie de anticipación de compensación de bases imponibles negativas. Pero realizando esta compensación antes de que se produzca las pérdidas fiscales. Es algo así como “vender la piel del oso antes de cazarlo”.

Pero claro, esto tiene un problema, y es en el caso que durante los cinco ejercicios siguientes no se obtengan bases imponibles negativas, porque si sucede esto, habrá que devolver lo que nos habíamos descontado de forma prematura.

Por lo tanto, ese descuento del 10% no es definitivo, está condicionado. Y está condicionado a tener pérdidas fiscales en esos ejercicios siguientes. De tal modo, que si durante los cinco próximos años:

- se tienen estas pérdidas fiscales, éstas serán compensadas de forma automática aplicando para ello la deducción realizada en los años anteriores.
- Si no se tienen pérdidas fiscales durante los cinco próximos años habrá que devolver lo que se ha descontado con carácter previo.

Por lo tanto, se trata de cantidades que nos descontamos de forma condicionada, lo que produce un efecto impositivo de Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) hasta que puedan ser aplicadas de forma definitiva o haya que devolverlas. Así se manifiesta la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

Otra obligación necesaria para poder descontarse la deducción, es que en el año en que se realice se deberá dotar una reserva por el importe de la deducción, siendo esta reserva indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la compensación definitiva de la base imponible negativa o los cinco años.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

No se aclara en la Ley si la minoración sobre la Base imponible positiva debe ser antes o después de compensación de Base imponible negativas, sin embargo sí que se indica para la reserva de capitalización, por tanto entendemos que debe aplicarse sobre la Base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas y después de haber considerado, en su caso, la Reserva de Capitalización. . No obstante, en la declaración del modelo 200 del impuesto el orden que establece es minorar la reserva de capitalización de la base imponible previa, después considerar la compensación de base imponibles negativas, y finalmente minorar sobre ese resultado la reserva de nivelación.

Finalmente en el punto 6 del art. 105, se indica: 6. “El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora”.

Por lo tanto, el orden debe ser:

1ª. Aplicación de la minoración por reserva de capitalización.

2ª. Compensación de bases imponibles 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 positivo de 15.000 euros. No existe ninguna diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad, ni retenciones, ni pagos a cuenta, sin embargo tiene Bases Imponibles negativas pendientes de compensación por 3.500 euros. Supongamos que durante 2016 existe un incremento de las reserva voluntarias suficientes para poder aplicar la reserva de capitalización.

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	15.000
Minoración reserva capitalización 10 %	-1.500
Base imponible previa	13.500
Compensación bases imponibles negativas	-3.500
Base imponible previa	10.000
Minoración reserva nivelación	-1.000
Base Imponible	9.000
Tipo impositivo	25 %
Cuota líquida	2.250

Registro contable:

2.250	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora IS	2.250
-------	---------------------------	--------------------------------------	-------

Aplicación compensación Bases Imponibles negativas:

875	(6301) Impuesto diferido	(4745) Créditos por pérdidas a compensar	875
-----	--------------------------	--	-----

NOTA: Suponemos que se contabilizó el efecto impositivo cuando surgió la base imponible negativa.

Contabilización de la minoración por la reserva de nivelación.

250	(6301) Impuesto diferido	(479x) Pasivos por diferencias temporarias imponibles por reserva nivelación	250
-----	--------------------------	--	-----

El resultado contable sería:

Resultado contable antes de impuestos	15.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-3.375
Resultado contable	11.625

En la propuesta de distribución del resultado:

Registro de la reserva de capitalización:

1.500	(129) Resultado contable	(11x) Reserva capitalización	1.500
-------	--------------------------	------------------------------	-------

Registro de la reserva de nivelación:

1.000	(129) Resultado contable	(11x) Reserva nivelación	1.000
-------	--------------------------	--------------------------	-------

Obsérvese que la minoración por la reserva de nivelación no se ha considerado desde el punto de vista contable, ya que se ha tratado como una diferencia temporaria.

Durante los cinco ejercicios siguientes puede suceder:

1. Que se obtengan bases imponibles negativas. Supongamos que la base imponible negativa en algunos de los cinco años siguientes es por 10.00 euros.

(Supongamos que la única deducción que tiene por reservas de nivelación es por 250 registrada anteriormente)

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	- 10.000
Adición reserva nivelación	1.000
Base imponible	- 9.000
Tipo impositivo	25 %
Crédito por pérdidas a compensar	- 2.250

Registro contable:

2.250	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	(6301) Impuesto diferido	2.250
250	(479) Pasivo por diferencia temporaria imponible (	6301) Impuesto diferido	250

El resultado contable sería:

Resultado contable antes de impuestos	- 10.000
(-) Impuesto sobre beneficios	2.500
Resultado contable	- 7.500

Podemos concluir, que del total deducible por (2.500) por base imponible negativa:

1. Por importe de 250 ya se lo ha deducido previamente en ejercicios anteriores a través de la deducción de nivelación.
2. Por importe de 2.250, queda pendiente de compensación para los ejercicios siguientes.

La reserva de nivelación se convertirá en reserva de libre disposición:

1.000	(11x) Reserva nivelación	(113) Reserva voluntaria	1.000
-------	--------------------------	--------------------------	-------

2. Supongamos que durante los cinco ejercicios siguientes no tiene bases imponibles negativas.

En el último de los cinco ejercicios anteriores, supongamos que tiene una base imponible de 10.000 euros.

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Adición reserva nivelación	1.000
Base imponible	11.000
Tipo impositivo	25 %
Cuota líquida	2.750

Registro contable:

2.750	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora IS	2.750
250	(479) Pasivo por diferencia imponible temporaria	(6301) Impuesto diferido	250

El resultado contable sería:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-2.500
Resultado contable	7.500

La reserva indisponible será de libre disposición.

1.000	(11x) Reserva nivelación	(113) Reserva voluntaria	1.000
-------	--------------------------	--------------------------	-------

Obsérvese que la adición por la deducción de nivelación que ha podido ser aplicada (por no existir base imponible negativa) no se ha considerado desde el punto de vista contable, ya que se ha tratado como una diferencia temporaria.

Todo esto y mucho más se expondrá en:

Jornada presencial 25 de noviembre de 2016: “Novedades del cierre contable 2016 según la resolución del ICAC y sus implicaciones fiscales”. Homologada por el ICAC con 8 horas de formación en contabilidad para los auditores inscritos en el ROAC.
<http://congresos.adeituv.es/cierre16/ficha.es.html>

Y también en el webinar homologado por el ICAC del día 27/01/2017- Webinar - Aplicación práctica de la nueva Resolución del ICAC sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios y cierre ejercicio 2016.
<http://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/jornadas-webinars/>

Un saludo afectuoso para todos.

Gregorio Labatut Serer

Director de los siguientes Postgrados de la Universidad de Valencia:

Diploma en Auditoría de Cuentas. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Online. <http://cort.as/SADB>

Diploma en Experto Contable con ERP. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Ha conseguido la máxima puntuación para el Registro de Expertos contables de AECE y AECA. <http://cort.as/SACb>

Diploma en Gestión financiera y contable de la Pyme con ERP. <http://cort.as/SACr>

Certificado de postgrado en técnicas de valoración de empresas y planes de viabilidad. Homologado por el ICAC formación obligatoria acceso ROAC. <http://cort.as/SADT>

Director de los próximos eventos organizados por la Fundación Universidad Empresa. ADEIT de la Universidad de Valencia, homologados por el ICAC para la formación de los auditores de cuentas: