

La reserva de nivelación.

sábado, 3 de enero de 2015 Gregorio Labatut Serer

Una de las novedades que nos ha traído 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 %).

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

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 ejercicio siguientes no se obtengan basen 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.

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 periodo 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.

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".

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa de reducida dimensión, que tiene un resultado contable positivo de 10.000 euros. No existe ninguna diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad, ni retenciones, ni pagos a cuenta.

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Deducción nivelación 10 %	-1.000
Base imponible	9.000
Tipo impositivo	25 %
Cuota líquida	2.250

Nace una nueva diferencia temporaria en 2015.

La reserva de nivelación.

sábado, 3 de enero de 2015 Gregorio Labatut Serer

Registro contable:

2.250	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora IS	2.250
250	(6301) Impuesto diferido	(479) Pasivo por diferencia temporaria imponible	250

El resultado contable sería:

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

Registro de la reserva indisponible:

250	(129) Resultado contable	(11x) Reserva nivelación	250
-----	--------------------------	--------------------------	-----

Obsérvese que la minoración por la deducción 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

Nace una nueva diferencia temporaria en 2015.

La reserva de nivelación.

sábado, 3 de enero de 2015 Gregorio Labatut Serer

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:

250	(11x) Reserva nivelación	(113) Reserva voluntaria	250
-----	--------------------------	--------------------------	-----

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.

250	(11x) Reserva nivelación	(113) Reserva voluntaria	250
-----	--------------------------	--------------------------	-----

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.

Es una cuestión muy novedosa, por lo que cualquier aportación al respecto será muy bien bienvenida.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer