

## Segundo año de aplicación de la minoración por reserva de capitalización. Cierre 2016.

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

En el cierre del ejercicio 2014 fue el último que nos podamos aplicar la Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (DERBE) y la Deducción por inversión de Beneficios (DIB). En el ejercicio 2015 desaparecen y han sido sustituidas por la denominada Reserva de Capitalización.

En este trabajo vamos a explicaren prime lugar en qué consiste la minoración de la base imponible por reserva de capitalización en una empresa normal, luego estudiaremos las particularidades del régimen especial de consolidación fiscal, y finalmente trataremos el caso de las entidades acogidas al régimen de alquiler de viviendas.

¿En qué consiste?, pues consiste en que todas las sociedades, incluidas las de reciente creación (artículo 29.1 ó 6), podrán deducirse de la Base Imponible el 10 % del importe que destinen a incrementar las fondos propios (reservas).

Se imponen ciertas condiciones establecidas en el art. 25 de la nueva Ley, como son:

1. **Que se dote una reserva por el importe de la reducción**, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de cinco años. “Reserva de capitalización”.
2. Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
3. En ningún caso, el derecho a la reducción podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la Ley (Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no correspondientes al deterioro de créditos comerciales, dotaciones a sistemas de previsión social, etc.) y a la compensación de bases imponibles negativas. Esto es no podrá ser superior al 10 % de la Base imponible previa a considerar los deterioros de insolvencia de deudores a los que se refiere el art. 11.12 y la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se

haya generado el derecho a la reducción, con el mismo límite. Esto significa que si no puedo deducirme la totalidad de las aportaciones que haga en el ejercicio a reservas de capitalización porque superan el 10% de la base imponible previa, lo podré realizar durante los dos ejercicios siguientes con esa misma limitación.

No hay más condiciones. Es compatible con la [reserva de nivelación de las Empresas de Dimensión Reducida](#), luego estás empresas se podrán aplicar las dos.

Se entenderá que no se produce reducción de los fondos propios, en las siguientes situaciones:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea).
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Ahora bien, el concepto de incremento de los fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. Esto es el cierre del ejercicio 2015 y el inicio del ejercicio 2016, sin incluir los resultados.

Pero no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario. Teniendo en cuenta que según la Dirección General de Tributos (consulta V2357-16), el concepto de reserva legal es un concepto amplio, y no se limita a lo que la legislación mercantil entiende por reserva legal, sino que incluye a cualquier otra legislación fiscal o mercantil que obligue a dotar una reserva obligatoria, como por ejemplo la reserva por inversión de beneficios.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley (reserva de nivelación) y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

Finalmente, comentar que el incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley (intereses de demora).

### **Veamos un caso práctico:**

Supongamos que al cierre del ejercicio el resultado contable antes de impuestos asciende a 10.000 euros. Supongamos que ha contratado un leasing, por lo que puede deducirse por este motivo 6.000 euros. No existe ninguna otra diferencia entre el resultado contable y la base imponible, ni retenciones y pagos a cuenta.

Tipo impositivo 25 %

La empresa repartió el resultado de 2014, del modo siguiente:

- Reservas voluntarias: 5.000 euros.
- Reserva legal y estatutaria: 2.000 euros.

Observamos que el aumento de los fondos propios es de 7.000 euros, pero según el art. 25 no computará la reserva legal y estatutaria, por lo que el incremento de los fondos propios que son computables son 5.000 euros.

Por lo que podrá deducirse el importe de 10 % sobre 5.000 euros = 500 euros. Pero veamos si esto es posible:

**El cálculo del impuesto sobre beneficios será:**

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Diferencia temporaria negativa: Leasing	-6.000
Base imponible previa	4.000
Limite deducción por reserva capitalización: 10 %	-400
Base imponible	3.600
Tipo impositivo	25 %
Cuota líquida	900

**NOTA:** Desde una óptica contable la minoración por reserva de capitalización se considera una diferencia permanente entre la contabilidad y la fiscalidad.

Obsérvese que podría deducirse 500 euros (10 % sobre 5.000), pero con el límite del 10 % de la base imponible previa (4.000). La diferencia de 100 euros (500-400) podrán ser aplicados durante los dos ejercicios siguientes, si existe base imponible suficiente.

**Registro contable:**

900	(6300) corriente	Impuesto	(4752) Hacienda Pública acreedora IS	900
1.500	(6301) diferidos	Impuestos	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500

Por lo menos la reserva de capitalización debe ser de 400 euros. Pero la empresa podrá dotar 500 euros, para de este modo poder deducirse durante los dos ejercicios siguientes la parte no deducida en este año (500 – 400) 100, siempre con el límite del 10 % de la Base imponible previa en los dos ejercicios futuros.

La reserva de capitalización será indisponibles durante los cinco próximos ejercicios.

500	(113) Reserva voluntaria o (121) Resultado ejercicio (2016)	(11x) Reserva capitalización	500
-----	---	------------------------------	-----

**NOTA IMPORTANTE:** Para poder cumplir con la condición de que el incremento de los fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. Sin embargo, la reserva de capitalización según la consulta de la [DGT V41217-15](#) debe dotarse en el mismo ejercicio en el que se aplica, esto

**es en la distribución del resultado de 2016, con cargo a éste o a reservas voluntaria. Por lo tanto, la Junta General donde debe aprobarse será la que acuerde el reparto del resultado del ejercicio 2016.**

Se deberá de mantener durante cinco años no teniéndose en cuenta la existencia de pérdidas contables futuras.

Por otro lado, según el ICAC (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), existe la posibilidad de registrar el activo por impuesto diferido surgido como consecuencia del derecho de deducción de 100 (500-400) pendientes de aplicación durante los dos ejercicios siguientes. A mi parecer, si no existe duda razonable sobre la aplicación de tal derecho durante los dos ejercicios siguientes, éste debería ser reconocido en el activo, de este modo, surgiría una nueva diferencia temporaria por el motivo del crédito por las reducciones pendientes por la Reserva de capitalización, se podría crear la cuenta 474x para tal efecto.

Se debería reconocer el efecto impositivo: 25 % sobre 100 = 25 (suponiendo que la reversión se produzca en 2016 o siguientes)

25	(47x) Crédito por reducciones pendientes reserva capitalización	((6301) Impuestos diferidos	25
----	---	-----------------------------	----

## **PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL**

En primer lugar tenemos que hacer referencia a que se trata del grupo fiscal de sociedades según el régimen especial del régimen de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 de la LIS), ya que si no existe grupo fiscal y existe grupo contable, desde el punto de vista fiscal se tributará en el régimen general, y en este caso, la referencia es la base imponible individual de cada sociedad del grupo contable, que tributará por separado.

Por tanto, solamente en aquellos casos en los que exista grupo fiscal, parece que puede existir algún problema en la determinación de la Base Imponible sobre la que se debe realizar la minoración por reserva de capitalización.

En consecuencia, si existe grupo fiscal, son posible dos formas para que el grupo fiscal tribute:

1. Tributación por el Régimen General. Si el grupo tributa por el régimen general, entonces la minoración por la reserva de capitalización y todo lo que ésta exige como el incremento de los fondos propios, etc, deberá realizarse a nivel individual de la sociedad a que corresponda.
2. Tributación por el Régimen Especial de consolidación fiscal según arts. 55 a 75 de la LIS. Vamos a ocuparnos de este último caso.

Si el grupo tributa por el régimen especial de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 de la LIS), podemos comprobar que la Base Imponible consolidada se realizará por agregación de bases imponibles individuales de las sociedades del grupo, y sobre esta agregación se realizarán las eliminaciones e incorporaciones por aquellos resultados entre las empresas del grupo (intragrupa) que no se hubieran realizado en el exterior.

Podemos ver en el **Artículo 62 de la LIS, sobre determinación de la base imponible del grupo fiscal**

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

**a)** Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de

cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

- **b)** Las eliminaciones.
- **c)** Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.
- **d)** Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

Por tanto, la primera conclusión a la que llegamos es que para determinar la Base Imponible consolidada, la agregación previa de bases imponibles de las sociedades del grupo, se realizará sin hacer la minoración que a la sociedad afectada le pudiera corresponder por la reserva de capitalización.

En consecuencia, ¿Cuál es entonces el procedimiento?

Pues, en nuestra opinión, se debería realizar el siguiente procedimiento:

1. La minoración del 10 % se realizará sobre la Base Imponible consolidada, previa a la compensación de bases imponibles negativas y después de haber hecho las eliminaciones e incorporaciones correspondientes.
2. El incremento de los fondos propios será a nivel de grupo. Esto es, el incremento en los fondos propios definidos según el artículo 25 de la LIS, pero por el conjunto de las sociedades que forman el grupo.
3. La dotación obligatoria de la reserva de capitalización se realizará por cualquiera de las sociedades que forman el grupo.

Todo ello hace más atractiva la aplicación del Régimen de consolidación fiscal, pues el incremento de los fondos propios es a nivel general de grupo y la dotación de la reserva de nivelación la puede hacer cualquiera de ellas.

Finalmente, en el caso de que una sociedad se incorpore al grupo en un momento dado, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 67 Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, en el que se dice:

“En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas: .....

**c)** Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley pendientes de aplicar, se aplicarán en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10 por ciento de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

- .....

### **Veamos un caso práctico:**

Supongamos un grupo que está formado por dos sociedades. La sociedad A posee el 80 % de los derechos de voto de la sociedad B.

Durante el año 2016, se ha producido un incremento en las reservas voluntarias, fruto de los resultados de 2015, de:

- Sociedad A: 1.500 euros.
- Sociedad B: 1.000 euros.

Las bases imponibles individuales son:

- Sociedad A: 500
- Sociedad B: 400
- Eliminaciones: 200 por ventas de la sociedad A a la sociedad B no realizadas en el exterior en el ejercicio.
- Incorporaciones: 100 por ventas de la sociedad A a la sociedad B no realizadas en el exterior en ejercicios anteriores y que se produce en este año.

### **SOLUCIÓN:**

Incremento de los fondos propios (reservas voluntarias) a nivel de grupo:  $1.500 + 0,80 \times 1.000 = 2.300$ . Se ha tenido en cuenta solamente el 80 % del incremento de la reserva de B, puesto que éstas son las que corresponde al grupo, el resto corresponde a los socios externos.

En principio se puede minorar la Base Imponible consolidada en el 10 % sobre  $2.300 = 230$ .

Base imponible consolidada:

Base imponible de A:	700
Base imponible de B:	400
(-) Eliminaciones:	-200
Incorporaciones:	100
Base imponible consolidada:	1.000



El límite de minoración de la Base Imponible consolidada será del 10 % sobre 1.000 = 100.

La diferencia entre 230 y 100 se podrá minorar en la base imponible consolidada de los dos ejercicios siguientes. Para ello se tiene que dotar la reserva de capitalización por 230, y lo podrá hacer cualquiera de las sociedades del grupo.

Otro de los problemas que nos podemos plantear, es como repartimos esta minoración de la base imponible consolidada de 100 entre las dos sociedades que forman el grupo. Esto es, como afecta esta minoración a la contabilidad individual de cada una de las sociedades del grupo. En nuestra opinión este reparto entre las sociedades del grupo debería efectuarse proporcionalmente a la base imponible que cada una de ellas aporta al grupo.

En nuestro ejemplo, la sociedad A aporta al grupo su Base imponible de 700 menos las eliminaciones de 200 más las incorporaciones de 100. Esto es, en total aporta 600, que representa el 60 % sobre el total.

Sin embargo, la sociedad B aporta al grupo una base imponible de 400, que representa un 40 % sobre el total.

Pues bien, la minoración total de 100 de la base imponible consolidada, se repartirá en 60 (60 %) afectando a la contabilidad de A, mientras que 40 (40%) se afectará a la contabilidad B.

El reparto del impuesto sobre sociedades en la contabilidad de A y B, será la siguiente:

(supongamos que no existen ninguna otra diferencia temporaria ni permanente, ni pagos fraccionados y el tipo impositivo es del 25 %)

Concepto	Sociedad A	Sociedad B	Total
Base imponible	700	400	1.100
Eliminaciones	-200		-200
Incorporaciones	100		100
Base imponible previa	600	400	1.000
Minoración por reserva de capitalización	-60	-40	100
Base imponible	540	360	900
Tipo impositivo	25%	25%	25%
Cuota íntegra	135	90	225

De este modo, los asientos contables del impuesto sobre beneficios, en la contabilidad de A y de B, será la siguiente:



Sociedad A:

135	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora por IS	225
90	(2428) Crédito a cp. con empresas del grupo por efecto impositivo (*)		

25	(6301) Impuesto diferido	(4798) Pasivo por diferencias temporarias imponibles intragurpo 25 % sobre 200 (*)	50
25	((4798) Pasivos por diferencias temporarias imponibles intragurpo (*)		

(\*) IMPORTANTE: Son las cuentas que prevé 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.

Sociedad B:

90	(6300) Impuesto corriente	(5138) Otras deudas a cp. con empresas del grupo por efecto impositivo (*)	225
----	---------------------------	--	-----

(\*) IMPORTANTE: Son las cuentas que prevé 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.

La reserva de capitalización la podrá registrar cualquiera de las sociedades del grupo, y a nuestro entender, si se hace por 230, está sociedad será la que registre el derecho a minorar durante los dos años siguientes la diferencia con lo realmente aplicado por 130.

## CASO DE LAS ENTIDADES ACOGIDAS AL RÉGIMEN DE ALQUILER DE VIVIENDAS.

El artículo 48 y 49 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se dedica al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Simplificando, se pueden acoger a este régimen especial las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido, cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 8.
- b) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años.

Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.

¿Qué beneficios tiene el régimen?

Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan determinados requisitos.

La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen.

La pregunta ahora es la siguiente: ¿pueden estas entidades beneficiarse de la reserva de capitalización?

El artículo 49.1 indica textualmente que “La bonificación prevista en este apartado resultará incompatible, en relación con las rentas bonificadas, con la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley”.

Yo no me había planteado este tema, pero después de una pregunta que me hicieron en un curso, he intentado estudiarlo.

En primer lugar, no he visto en ningún sitio que alguien haya dado una contestación anterior, no quiero decir que no exista, sino que yo no la he visto.

Por lo tanto, a pesar de que la bonificación del 85 por ciento es sobre la parte de cuota íntegra, y por lo tanto, no afecta a la base imponible, y a pesar de que el artículo 25 indica que “En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas”, también el artículo 49.1 de la LIS establece la incompatibilidad de esta reserva para las sociedades que aplican el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, respecto de las rentas bonificadas.

Después de todo esto, para poder aplicar el artículo 49.1 correctamente, en mi opinión, es necesario aplicar la reserva de capitalización sobre la Base imponible previa pero teniendo en cuenta el descuento de la parte bonificada, porque lo contrario no cumpliría con lo preceptuado en este último artículo.

Por ejemplo supongamos una sociedad que tributa por el régimen especial de entidades dedicada al arrendamiento de vivienda, donde los ingresos por arrendamiento de viviendas asciende a 200.000 euros, Los gastos generales imputables importan 100.000 euros.

¿Cuál sería el límite de aplicación de la reserva de aplicación?

La Base imponible es de 100.000 euros (200.000-100.000), pero como la bonificación afectaría al 85 % de la cuota íntegra. Si no existen diferencias permanentes ni temporarias, e igualamos el resultado contable antes de impuestos a la base imponible, la bonificación sería:  $(100.000 \times \text{tipo impositivo}) \times 0,85 = 85.000 \times \text{tipo impositivo}$ . En conclusión, en mi opinión la bonificación alcanzaría al 85 % de la base imponible, y está sería la parte incompatible con la reservas de capitalización.

Por lo tanto, en mi opinión, el límite del 10 % de la reserva de capitalización habría que aplicarlo sobre:  $(100.000 - 85.000) = 15.000$  euros, para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 49.1. Obviamente se tendría que producir un incremento de los fondos propios, por lo menos en esa cantidad.

Pero bueno, es mi opinión, salvo cualquier otra mejor fundamentada. En cualquier caso la opinión que realmente sería válida es la de la AEAT, por lo que sería motivo de una consulta a la DGT. Gregorio Labatut Serer

**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/>