Nuevas reservas contables

Desde 1 de enero de 2015, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades recoge dos mecanismos de reducción de la base imponible que conviene analizar: la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, esta última sólo para pymes. El aprovechamiento de la reserva de capitalización podría suponer una rebaja del tipo impositivo del 25% al 22,5%. Sólo aquellas pymes que puedan aplicar la reserva de nivelación, se beneficiarían de un tipo del 20%.

Virginia González

La reforma fiscal introducía dos nuevos conceptos a aplicar en el Impuesto de Sociedades que supondrían a las empresas una deducción de la cuota a pagar por los beneficios obtenidos: la reserva de capitalización y la reserva de nivelación.

La denominada **reserva de capitalización** viene a sustituir a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios (Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización) que han sido eliminadas desde el 1 de enero de 2015. Esta nueva reserva consiste en que todas las sociedades, incluidas las de reciente creación, podrán deducirse de la Base Imponible el 10 % del importe que destinen a incrementar los fondos propios (reservas), siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

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.

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.

Por otra parte, la **reserva de nivelación** consiste en que 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 % de su importe con un límite de un millón de euros.

Esta minoración se produce para aplicarla durante los cinco ejercicios siguientes si se obtienen bases imponibles negativas. 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 produzcan las pérdidas fiscales. Pero claro, esto tiene un problema, y es que en el caso en que durante los cinco ejercicios siguientes no se obtengan bases imponibles negativas habrá que devolver lo que descontado de forma prematura.

De cara a aclarar algunos aspectos relacionados con el registro contable de la reserva de capitalización y nivelación se ha publicado una contestación a consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante, «DGT») de fecha 22 de diciembre de 2015 (V4127-15) que trata de solventar algunas cuestiones que planteaba la utilización de

estas reservas. La DGT admite que su reclasificación contable se realice durante 2016 siempre y cuando al cierre del ejercicio 2015 se hayan incrementado los fondos propios con respecto al ejercicio anterior.

En cuanto a la reserva de nivelación, la DGT hace hincapié en uno de los requisitos necesarios para poder minorar la base imponible. En concreto, se deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades minoradas.

Asimismo, el artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que «la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado». En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.

Con estas medidas, se pretende favorecer la capitalización empresarial de forma que las empresas disminuyan su nivel de apalancamiento financiero y modifiquen la relación entre las fuentes de financiación ajena y propia ::