

Luis Alfonso Rojí

x

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2ª

28001-Madrid

Teléfono: 91 436 21 99

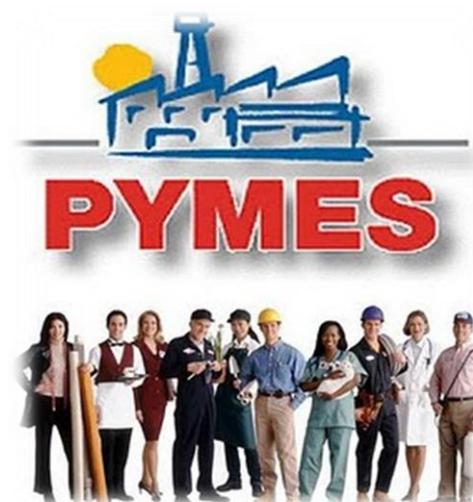
Fax.: 91 435 79 45

N.I.F.: B85696235

RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Enero 2016)

Fecha: 15/01/2016



INCENTIVO FISCAL PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ERD) REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE (-) Ajuste extracontable negativo (DT)

Reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que pretende anticipar posibles bases negativas que puedan producirse en ejercicios siguientes.

- Sólo es aplicable a contribuyentes que tengan la consideración de **empresas de reducida dimensión (ERD: cifra de negocios ejercicio anterior <10,€)**.
- **Importe de la reducción:** 10% de la base imponible
- **Límite de la reducción:** 1.000.000 de €
- **Destino de las cantidades minoradas:** se adicionarán a la base imponible para compensar bases imponibles negativas en los 5 ejercicios posteriores.
- **Dotación de una reserva indisponible:** requisito contable para disfrutar del incentivo.
- **Compatibilidad:** con la reserva de capitalización, se pueden aplicar ambas.
- **Incumplimiento de requisitos:** pérdida de las reducciones practicadas, más recargos).

Adjuntamos notas que explican la configuración de este incentivo fiscal.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#> (Impuesto sobre Sociedades).

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español/Universidad Autónoma de Madrid)

RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES

Reducción en la base imponible del ejercicio (**-Ajuste extracontable negativo, DT**), cuyo destino es compensar bases imponibles negativas futuras, que se generen en un plazo de 5 años.

Si la entidad no genera bases imponibles negativas en ese período de tiempo, la base imponible que no ha tributado, (reducciones realizadas), **se integran/revierten** en el período impositivo en que se cumpla dicho plazo, (5º año), mediante ajuste extracontable positivo, lo que **permite diferir** en cualquier caso la tributación de hasta un 10% de la base imponible positiva de cada período impositivo durante el mencionado plazo de cinco años.

→ **IMPORTE DE LA REDUCCIÓN**

10% de la Base Imponible positiva del ejercicio.

Base Imponible = Rtdo. Contable ± Ajustes extracontables – BI
<Negativas>

No se tiene en cuenta la reducción por reserva de capitalización para el cálculo de la base imponible.

→ **LÍMITE DE LA REDUCCIÓN**

La reserva de nivelación tiene un límite cuantitativo máximo, ya que, en todo caso, la minoración de la base imponible no podrá superar el importe de 1.000.000€.

Reserva nivelación ≤ 1.000.000€

→ **DESTINO: ADICIÓN A LA BASE IMPONIBLE DE EJERCICIOS POSTERIORES**

Las cantidades que hayan reducido la base imponible en concepto de reserva de nivelación, **se sumarán a la base imponible** de los períodos impositivos que concluyan en los **cinco años** inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración. Esta adición se producirá en cada uno de dichos períodos, siempre que el contribuyente tenga una **base imponible negativa** y hasta el importe de la misma. Si a la conclusión del señalado plazo de cinco años, la totalidad o parte de la reserva no se hubiera incluido en la base, lo que ocurrirá **si no hubiera bases negativas** en los cuatro períodos anteriores, al menos en la cuantía suficiente para absorber toda la reducción, el importe no aplicado se adicionará en el período impositivo en el que finalice el plazo de cinco años.

→ **DOTACIÓN CONTABLE RESERVA INDISPONIBLE**

- El único requisito para la aplicación de la reducción por reserva de nivelación, es la **dotación de una reserva contable con cargo a resultados del ejercicio** en que se realice la minoración de la base imponible. Este deber de la dotación contable de la reserva se materializará de forma efectiva en el momento en que se produzca la aplicación del resultado en el ejercicio siguiente.
(Así lo corrobora la **Dirección General de Tributos** en la consulta vinculante V4127-15 de 22 de diciembre de 2015, al indicar que “la Junta General resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado, tal como establece el artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital. En consecuencia, **será el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio, cuando deba dotarse la reserva de nivelación**”).
- Será una **reserva indisponible mientras que la misma no se aplique a su finalidad**, en la medida que se vaya adicionando a la base imponible futura en ejercicios posteriores, la reserva será de libre disposición. Cuando alcance la categoría de reserva de libre disposición, podrá utilizarse para cualquier fin.
- La reducción de los fondos propios como consecuencia de determinadas situaciones sobrevenidas, **no se entenderá disposición** de la reserva de nivelación, en los siguientes casos:
 - a) Cuando un socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad.
 - b) Cuando la reserva se elimine total o parcialmente como consecuencia de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de reorganización empresarial (Capítulo VII del título VII de la LIS, fusiones, escisiones, canje de valores...)
 - c) Cuando se debe aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.
- En la **memoria** de las cuentas anuales, dentro de la información sobre **los fondos propios**, deberá informarse de la indisponibilidad de la reserva contable de nivelación dotada.
En la **nota fiscal** de la memoria se informará de los efectos fiscales de la misma.

→ **TRATAMIENTO CONTABLE DE LA RESERVA DE NIVELACIÓN**

- A efectos fiscales la reserva de nivelación minora la base imponible del ejercicio mediante la realización de un ajuste extracontable negativo que tiene la calificación de diferencia temporaria (- **Ajuste extracontable negativo, DT**), lo que implica que va a revertir en el futuro. Se genera en consecuencia un **pasivo fiscal por diferencias temporarias imponibles**, que la empresa tendrá que reflejar en su contabilidad.

(4790) Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de reversión. Ejercicio (2015)

- Cuantía = Reserva de nivelación x tipo gravamen
- Utilizaremos cuentas diferentes para cada período impositivo, a efectos de control.

Al cierre del ejercicio realizaremos:

	D	H
(6301) Impuesto diferido	XXXXX	
a		
Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de reversión. Ejercicio 2015 (4790)		XXXXX

(por el pasivo fiscal generado)

Por la aplicación de la reserva de nivelación, como consecuencia de bases imponibles negativas en ejercicios futuros o por el transcurso del plazo de 5 años, la cuenta **(4790) Reserva por nivelación de bases imponibles pendiente de reversión** se irá cargando con anotaciones al Debe, hasta su desaparición.

- Por otra parte, existe la obligación de **dotar contablemente una reserva de nivelación indisponible**, cuya materialización se producirá en el momento de aprobación de las cuentas anuales del ejercicio y la distribución del resultado.

(1146) Reserva de nivelación de bases imponibles. Ejercicio (2015)

- Cuantía = reducción practicada en base imponible
- Utilizaremos cuentas diferentes para cada ejercicio fiscal, a efectos de control.

Con ocasión de la distribución del resultado del ejercicio se realizará:

	D	H
(129) Resultado del ejercicio	xxxx	
a		
Reserva por nivelación. Ejercicio 2015 (1146)		yyyy
Otras partidas tales como reserva legal, reservas voluntarias, dividendos, ... (Desglosados con sus subcuentas)		RESTO

(por la distribución del resultado del ejercicio)

A medida en que la Reserva de Nivelación vaya quedando disponible, por reversión de la misma, se traspasará a Reservas Voluntarias.

	D	H
(1146) Reserva de nivelación. Ejercicio 2015	xxxx	
a		
Reservas Voluntarias (113)		xxxx

(por la disponibilidad de la reserva de nivelación)

Aclaremos los conceptos con un ejemplo:

EJEMPLO **Contabilización de la reserva de nivelación**

Una sociedad tiene en 2015 una base imponible de 280.000€ y aplica la reducción por reserva de nivelación. No tiene bases imponibles negativas hasta 2018 ejercicio en que su base imponible es de <-10.000€>.

¿Cómo contabilizará la reserva de nivelación?

SOLUCIÓN

Reserva de nivelación = 10% Base Imponible = 10% 280.000 = 28.000€

Base imponible (definitiva) = 252.000€ (280.000-28.000)

Pasivo fiscal generado = 7.000€ (28.000x25%)

2015 (al cierre del ejercicio)

	D	H
(6301) Impuesto diferido	7.000€	
a		
Reserva de nivelación de bases imponibles pendiente de reversión 2015 (4790)		7.000€

(por el pasivo fiscal por diferencias temporarias imponibles)

2016 (aprobación de cuentas y distribución del resultado)

	D	H
(129) Pérdidas y Ganancias (Resultado del ejercicio)	xxxx	
a		
Reserva de nivelación. Ejercicio 2015 (1146)		28.000€
Otras partidas		(xxxx-28.000€)

(por la distribución de resultados del ejercicio)

2018 (aplicación de la reserva de nivelación por bases imponibles negativas)

	D	H
(4790) Reserva de nivelación de bases imponibles negativas pendiente de reversión 2015	2.500€	
a		
Impuesto diferido(6301)		2.500€

(por el ajuste positivo de reversión de la reserva de nivelación de 10.000€)
 (10.000€ x 25%)

	D	H
(1146) Reserva de nivelación. Ejercicio 2015	10.000€	
a		
Reservas Voluntarias (113)		10.000€

(por la disponibilidad parcial de la reserva de nivelación)

2020 (reversión del resto de la reserva de nivelación de 2015)

	D	H
(4790) Reserva de nivelación de bases imponible negativas pendiente de reversión. Ejercicio 2015	4.500€	
a		
Impuesto diferido(6301)		4.500€

(por el ajuste positivo de reversión de la reserva de nivelación de 18.000€)

(18.000€ x 25%)

	D	H
(1146) Reserva de nivelación. Ejercicio 2015	18.000€	
a		
Reservas Voluntarias (113)		18.000€

(por la disponibilidad del resto de la reserva de nivelación dotada en 2015)

	-Ajustes (DT)	+Ajustes (DT)	
Reserva de Nivelación 2015	-28.000 (DT)	-	2015
		-	2016
		-	2017
Por aplicación a BI (Negativa)		+10.000€ (DT)	2018
			2019
Por el paso de 5 años desde 2015		+18.000€ (DT)	2020

(En cada ejercicio que se aplique la reserva de nivelación, se debe seguir el mismo reflejo contable, en función de la dotación, aplicación y reversión)

CIERRE EJERCICIO FISCAL / GUÍA DE ACTUACIÓN

RESERVA DE NIVELACION.

(Sólo empresas de reducida dimensión, ERD)

- ✓ Comprobar de forma efectiva el **ámbito de aplicación** del régimen de incentivos fiscales a la entidad.
 - Verificar importe neto cifra de negocios en ejercicios anteriores.
 - Verificar que la entidad no tiene la calificación de entidad patrimonial.
 - Verificar si pertenece a un grupo de sociedades.
- ✓ Comprobar la existencia de **base imponible positiva previa.**
- ✓ Calcular y **aplicar la reducción por reserva de nivelación** respetando los límites.
 - 10% base imponible.
 - No superar 1.000.000€, en todo caso.Realizar el ajuste extracontable negativo oportuno.
- ✓ Comprobar que **contablemente dota una reserva específica indisponible** con cargo a resultados positivos del ejercicio.
- ✓ Comprobar **en ejercicios posteriores el destino** de la reserva de nivelación dotada.
 - Adición a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos al período en el que se realiza la minoración, hasta el importe de la base imponible negativa.
 - Resto, adición a la base imponible del período impositivo correspondiente a la conclusión del plazo de 5 años.
- ✓ Comprobar que en la **nota fiscal de la memoria de las cuentas anuales**, se informa adecuadamente sobre la dotación de la citada reserva de nivelación.

IMPORTANTE:

La **base imponible** sobre la que se aplica la reducción de la **reserva de nivelación NO TIENE POR QUÉ COINCIDIR con la base imponible** sobre la que se aplica el incentivo de la **reserva de capitalización**. La definición de la magnitud sobre la que se aplican estas reducciones, es diferente en la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades.