

BOICAC N° 106/2016 Consulta 1

Sobre el efecto impositivo de la “reserva de capitalización” y la “reserva de nivelación” reguladas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Respuesta:

El efecto impositivo de ambas reservas ha sido aclarado en la exposición de motivos de 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.

A modo de síntesis, la reserva de capitalización se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en el 10 por ciento de los beneficios retenidos voluntariamente por la empresa, previo cumplimiento de una serie de condiciones y límites. Entre otros, 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 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.

Desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos establecidos por la norma fiscal la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

Otra de las novedades de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, es la reserva de nivelación de bases imponibles. La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25 por ciento que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe lo que permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales. Además, la empresa deberá dotar una reserva por el importe de la

minoración practicada, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición de las citadas cantidades a la base imponible de la entidad.

En este supuesto, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).

En ambos casos, las reservas que la entidad vaya a reconocer con ocasión de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se contabilizarán en el momento que establezca la norma tributaria, siguiendo el tratamiento general estipulado en el Plan General de Contabilidad (PGC) o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-Pymes) para dotar una reserva.

A tal efecto podrán emplearse sendas subcuentas con adecuada denominación de la cuenta 114. Reservas especiales propuesta en la Cuarta y Quinta parte del PGC y del PGC-Pymes, si bien se recuerda el carácter no vinculante de los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas.