

**Luis Alfonso Rojí**

x

**Asesores Financieros y Tributarios**

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º

28001-Madrid

Teléfono: 91 436 21 99

Fax.: 91 435 79 45

N.I.F.: B85696235

## **RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (Requisitos contables) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**



(Enero 2016)

Fecha: 12/01/2016

### **CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE DOTACIÓN DE UNA RESERVA CONTABLE INDISPONIBLE**

Una reciente **Consulta Vinculante** de la Dirección General de Tributos (**V4127-15 de 22/12/2015**), aclara temas sobre los requisitos contables necesarios para aplicar esta reducción en la base imponible.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 25 establece, entre otros requisitos, **la dotación de una reserva por el importe de la reducción que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado**, planteándose en la consulta **¿cuál es el momento en el que la referida reserva debe ser objeto de registro?**

La Dirección General de Tributos entiende que este requisito se entenderá cumplido siempre que la **dotación de la citada reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente establecido en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales**. Es decir que si vamos a aplicar este incentivo fiscal en 2015, debemos tener esta reserva contabilizada **antes de que finalice el plazo mercantil de 6 meses para aprobación de las cuentas anuales**, aunque sea una fecha de 2016.

Adjuntamos notas de refresco sobre la Reserva de Capitalización.

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)

## Artículo 25. Reserva de capitalización

### 1. CONCEPTO

Se articula como una reducción en la BI y **no está condicionada a la materialización de la inversión en activos concretos**, sino que consiste en recompensar la capitalización de las empresas mediante una reducción de la BI del impuesto.

**Condición:** que los beneficios obtenidos permanezcan en la empresa incrementando las reservas durante un plazo indisponible de 5 años.

### 2. ÁMBITO SUBJETIVO

Aplicable a los **contribuyentes que tributen al tipo general**, entidades de crédito y a las dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.

También será aplicable a:

- las **entidades de reducida dimensión (ERD)**
- las entidades que creen o mantengan empleo
- las entidades de nueva creación que tributan al 15%, siempre y cuando cumplan los requisitos

### 3. CONTENIDO

**Reducción de la BI del 10% del incremento de los Fondos Propios (FFPP)**, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- Que el importe del incremento de los FFPP se **mantenga durante 5 años**, salvo existencia de pérdidas contables.
- Que se **dote una reserva** por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado.

**No** se entenderá dispuesta la reserva:

- Cuando el socios o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva de elimine, total o parcialmente, como consecuencia de las operaciones de reestructuración empresarial
- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación legal.

#### 4. LÍMITE DE LA REDUCCIÓN

**En ningún caso** podrá superar el **10% de la BI** del periodo impositivo previa a:

- La aplicación de la propia reducción
- La integración de activos por impuesto diferido por aplicación del criterio especial de imputación
- La compensación de bases imponibles negativas

Si la BI para aplicar la reducción **es insuficiente**, las cantidades pendientes pueden aplicarse en los periodos impositivos que finalicen **en los 2 años inmediatos y sucesivos**, respetando siempre el límite señalado.

#### 5. CÁLCULO DEL INCREMENTO DE FFPP

**Es la diferencia positiva entre los FFPP existentes al cierre del ejercicio y los FFPP existentes al inicio del mismo.** Hay una serie de **operaciones** que, aunque suponen un aumento en los **FFPP, no se van a computar**:

- ✚ Aportaciones de socios
- ✚ Ampliaciones de capital o FFPP por compensación de créditos
- ✚ Ampliaciones de FFPP por operaciones con acciones propias o de reestructuración
- ✚ Reservas de carácter legal o estatutario (reserva legal: 10% de los beneficios, al menos, en un 10% del capital social)
- ✚ Reservas indisponibles que se doten por nivelación de BI o bien por inversiones en Canarias.
- ✚ FFPP que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos
- ✚ FFPP que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de disminución o aumento del tipo de gravamen

#### 6. INCOMPATIBILIDADES

Incompatible en el mismo periodo impositivo con la **reducción en BI en concepto de factor de agotamiento del régimen especial de la minería.**

#### 7. INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

El incumplimiento dará lugar a la **regularización de las cantidades indebidamente reducidas** y de los correspondientes intereses de demora derivados.

### 8. PARÁMETROS DE LA REDUCCIÓN POR RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Los parámetros de forma esquemática:

- » **Importe de la reducción por reserva de capitalización** = *10% Base de reducción por reserva de capitalización*

#### Base de la reducción

+ Fondos propios al cierre del ejercicio
- Resultado contable del ejercicio
- Fondos propios al inicio del ejercicio
+ Resultado contable del ejercicio anterior
Diferencia de fondos propios o base de la reducción por reserva de capitalización



Intuitivamente podemos indicar que la base de la reducción se asemejará al **incremento de las Reservas Voluntarias.**

- » **Límite de aplicación de la reducción por reserva de capitalización:**  
*10% x Base imponible previa*

La reducción se articula como un **ajuste negativo al resultado contable** y se califica como diferencia permanente negativa.

### RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (NOTAS Y EJEMPLOS)

#### **(-) AJUSTE NEGATIVO EN BASE IMPONIBLE.**

**Rebaja fiscal para las empresas que no repartan parte del beneficio**, constituyendo con el mismo esta reserva indisponible, sin requisito de materialización concreto en ningún tipo de activo. Trata de sustituir los incentivos fiscales eliminados en la nueva normativa (reversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión en beneficios, ambos eliminados).

Tiene como objetivo potenciar la capitalización empresarial, incrementando el patrimonio neto de las empresas, contribuyendo a la sustitución de la financiación ajena por financiación propia.

- ✓ Podrán aplicar este incentivo los contribuyentes que **tributen al tipo general, o al tipo especial del 30%** (entidades de crédito y de exploración, investigación o explotación de hidrocarburos).
- ✓ **Reducción** en la base imponible del **10% del incremento** de los **fondos propios**.
- ✓ Requisitos:
  - a) Que el incremento de los fondos propios se **mantenga** durante un plazo de **5 años**, salvo por la existencia de pérdidas contables.
  - b) Que se **dote una reserva** por el importe de la reducción, que deberá aparecer en el balance con **absoluta separación e identificación** y será **indisponible** durante el plazo de **5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.
- ✓ Límite: 10% de base imponible previa a esta reducción, a la integración de la reversión de determinados gastos que en su día no fueron fiscalmente deducibles y a la compensación de bases imponibles negativas.

Base imponible previa = Resultado contable ± Ajustes extracontables

**Dificultades en la delimitación y cuantificación de la magnitud sobre la que opera la base.**

(Excepto los de integración negativa de reversión de determinados gastos por insolvencias y aportaciones a planes de pensiones).

En caso de **insuficiencia de base imponible**, 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 el que se haya generado el derecho a deducción.

- ✓ **Incremento de fondos propios, base de la deducción**, vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio, (sin incluir los resultados del mismo), y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio, (sin incluir los resultados del ejercicio anterior). Se enumeran una serie de operaciones que no se tendrán en cuenta en los fondos propios (aportaciones de los socios, ampliaciones de capital...). Sintetizando podemos decir:
  - (1) Que el incremento de fondos propios se refiere al ejercicio anterior.
  - (2) Que la base de esta reducción podrá coincidir con la asignación a reservas voluntarias, en la aplicación de beneficios del año anterior.
- ✓ **Incumplimiento** de requisitos y condiciones, dará lugar a la **regularización** de las cantidades indebidamente reducidas, con los correspondientes **intereses de demora**.

### **EJEMPLO** : Reserva de capitalización.

Una entidad presenta los siguientes datos respecto a sus fondos propios:

	2014	2015	2016
<b>Capital</b>	100.000	100.000	100.000
<b>Reservas</b>	-	30.000	230.000
<b>Resultado ejercicio antes de Impuestos</b>	30.000	200.000	100.000

La entidad lleva a reservas voluntarias todo el beneficio del ejercicio. No tiene bases imponibles negativas a compensar, ni realiza ajustes. ¿Cómo aplicará la reserva de capitalización en 2015 y 2016?

Reserva de capitalización = 10% Incremento de fondos propios

$$\text{Incremento FP} = \text{FP}_{\text{cierre}} - \text{FP}_{\text{inicio}}$$

(sin incluir resultados)

#### **2015**

Incremento FP = 30.000€ (130.000-100.000)

**10% FP = 3.000€ = Reserva de Capitalización**

Límite 10% 200.000 = 20.000€ (3.000 < 20.000)

Base Imponible = BI<sub>previa</sub> - R.Capitalización (al no existir ajustes)

(197.000 = 200.000 - 3.000)

**BI = 197.000€**

#### **2016**

Incremento FP = 200.000€ (330.000-130.000)

10% FP = 20.000€

### Límite 10% 100.000 = 10.000€ = Reserva de Capitalización

Exceso: 20.000-10.000(aplicado 2016) = 10.000€ para reducir en la base de los dos ejercicios siguientes

Base Imponible =  $BI_{previa} - R.Capitalización$

(90.000=100.000-10.000)

**BI = 90.000€**

Siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el importe de los fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título propio y será indisponible.

En la aplicación de resultados de los ejercicios 2015 y 2016 deberá tener en cuenta el requisito de contabilización, realizando un asiento del tipo:

	D	H
Pérdidas y Ganancias del ejercicio	XXXX	
a		
Reserva de Capitalización ejercicio 201_		Importe de la reserva dotada

Si hubiesen existido ajustes y bases imponibles negativas, el límite del 10% de la base imponible impositiva previa no incluiría los siguientes conceptos:

(-) La integración de los deterioros a que se refiere el apartado 12 del artículo 11.  
(Créditos derivados de insolvencias, plazo < 6 meses/REVERSIÓN)  
(Provisiones y fondos internos para la cobertura de pensiones/REVERSIÓN)  
(Retribuciones a largo plazo de personal sistemas de aportación definida o prestación definida/REVERSIÓN).

(-) Bases Imponibles negativas

$BI_{previa} = Rtdo. Contable \pm Ajustes \text{ extracontables}$

(sin incluir los que correspondan al apartado 12 del artículo 11, anteriormente descritos).

Límite: 10%  $BI_{previa}$