

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Veamos mediante dos casos prácticos los nuevos incentivos fiscales de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades (LIS) vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en régimen general, reserva de capitalización del artículo 25 de LIS, y otro específico para empresas de reducida dimensión, la reserva de nivelación de bases imponibles del artículo 105 del LIS.

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

EJEMPLO 1: Cálculo y contabilización de la reserva de capitalización (art. 25 LIS)

01/01/2016, la composición de los Fondos Propios de la sociedad A es la siguiente:

- Capital social: 10.000
- Reserva legal: 700
- Reservas estatutarias: 500
- Reservas voluntarias: 300
- Resultado del ejercicio 2015: 3.000

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Se realiza la siguiente aplicación del resultado:

- A reserva legal: 300
- A reserva estatutaria: 700
- A reservas voluntarias: 2.000

31/12/2016, la composición es la siguiente:

- Capital social: 10.000
- Reserva legal: 1.000
- Reservas estatutarias: 1.200
- Reservas voluntarias: 2.300
- Resultado antes de impuestos del ejercicio 2016: 1.500

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Además, tenemos los siguientes datos:

- Todos los ingresos y gastos han sido reconocidos en las cuenta de resultados.
- La única diferencia entre la base imponible y el resultado contable es la existencia de un gasto contable originado por la contabilización de la obligación de pago de una sanción que no es, ni será, deducible, por un importe de 100.
- Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 250.
- El tipo de gravamen es el 25%

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

CÁLCULOS PREVIOS:

Para comprobar la posibilidad de aplicar la reducción de la base imponible prevista en el artículo 25 de la LIS aprobada por la Ley 27/2014, comprobamos si se ha producido un incremento de fondos propios. A efectos del artículo 25 de la LIS, un incremento de 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.

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, 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.

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley 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.

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Comparamos los fondos propios

Fondos propios_a efectos del artículo 25 a 01/01/2016

Capital social 10.000

Reservas voluntarias 300

Total Fondos Propios 10.300

Fondos propios_a efectos del artículo 25 a 31/12/2016

Capital social 10.000

Reservas voluntarias 2.300

Total Fondos Propios 12.300

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por lo tanto, en principio como ha habido un incremento de los fondos propios en 2000, podría reducir su base imponible en:
 $10\% \times (12.300 - 10.300) = 2000$.

Pero veámoslo, la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2016 será la siguiente:

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Resultado contable antes de impuestos 2016	1500,00
Diferencias permanentes	100,00
Diferencias temporarias	0,00
Base imponible previa a la integración del art. 11.12, a la reducción del art.25 y a la compensación de bases imponibles negativas	1.600,00
Integración del art. 11.12	0,00
Base imponible previa a la reducción del art.25 y a la compensación de bases imponibles negativas	1.600,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Reducción del artículo 25 (límite $10\% \times 1.600 = 160$)	-160,00
Base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas	1.440,00
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00
Base imponible	1.440,00
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	403,20

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Deducciones y bonificaciones fiscales	0,00
Cuota líquida	403,20
Retenciones y pagos a cuenta	250,00
Cuota diferencial	153,20

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Como vemos la reducción a la que tiene derecho es 200 (10 % sobre 2.000), pero con el límite del 10 % de la base imponible previa a la integración del art. 11.12, a la reducción del art.25 y a la compensación de bases imponibles negativas. Es decir con el límite de 160 (1.600 x 10%). La diferencia de 40 (200-160) podrán ser aplicados durante los dos ejercicios siguientes, si existe base imponible suficiente.

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

REGISTRO CONTABLE:

Por la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6300	Impuesto corriente	403,20	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		250,00
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		153,20

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por el impuesto diferido correspondiente a la parte de la reducción que no se ha podido aplicar por sobrepasar el límite:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
4742	Derechos por reducciones de la base imponible pendientes de aplicar (40 x 25%)	11,20	
6301	Impuesto diferido		11,20

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por la regularización de los gastos e ingresos derivados de la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio 2016	390,00	
6301	Impuesto diferido	11,20	
6300	Impuesto corriente		403,20

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Tras esta regularización, vemos como el resultado del ejercicio 2016 queda en 1.108.

Por la dotación de la reserva: Recordemos que para no perder el derecho a la reducción de la base imponible que acabamos de realizar, es necesario dotar una reserva por el importe de dicha 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 la reducción, salvo la existencia de pérdidas contables de la entidad. Por lo menos, la reserva de capitalización debe ser de 160. Por ello, a la hora de distribuir el resultado del 2016, uno de los destinos será:

**CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE
CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN**

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio 2016	160	
117	Reserva de capitalización 2016		160

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

EJEMPLO 2: Contabilización de la reserva de la reserva de nivelación (art. 105 LIS)

La Sociedad A, acogida al régimen de entidades de reducida dimensión (arts. 101 a 105 LIS), presenta a 31/12/2016 un resultado contable antes de impuestos de 250.000 de euros. Además, tenemos los siguientes datos:

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

- Todos los ingresos y gastos han sido reconocidos en las cuenta de resultados.
- La única diferencia entre la base imponible y el resultado contable es la existencia de un gasto contable originado por la contabilización de la obligación de pago de una sanción que no es, ni será, deducible, por un importe de 3.500 euros
- Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 7.300 euros
- El tipo de gravamen es el 25% (art. 29 LIS + Disp. Transitoria trigésima cuarta LIS)

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

EJERCICIO 2016

Cálculos previos

Teniendo en cuenta que, tal y como determina el artículo 105 de la LIS, la sociedad A puede minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe (sin superar el importe de 1 millón de euros), el cálculo del impuesto sobre beneficios será:

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Resultado contable antes de impuestos 2016	250.000,00
Diferencias permanentes	3.500,00
Diferencias temporarias	0,00
Base imponible previa a la reducción/incorporación del art.105 y a la compensación de bases imponibles negativas	253.500,00
Reducción del artículo 105 (10% x 253.500, con el límite de 1.000.000)	-25.350,00
Base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas	228.150,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00
Base imponible	228.150,00
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	57.037,00
Deducciones y bonificaciones fiscales	0,00
Cuota líquida	57.037,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Retenciones y pagos a cuenta	7.300,00
Cuota diferencial	49.737,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

En períodos posteriores, las cantidades minoradas se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

REGISTRO CONTABLE:

Por la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6300	Impuesto corriente	57.037,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		7.300,00
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		49.737,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por el impuesto diferido correspondiente a la reducción:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6301	Impuesto diferido	6.337,50	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% x 25.350)		6.337,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por la regularización de los gastos e ingresos derivados de la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio 2016	63.375,00	
6301	Impuesto diferido		6.337,50
6300	Impuesto corriente		57.037,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Tras esta regularización, vemos como el resultado del ejercicio 2016 queda en 186.625.

Por la dotación de la reserva de nivelación: Recordemos que el contribuyente 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. La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación. Por ello, a la hora de distribuir el resultado del 2016, uno de los destinos será:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio 2016	25.350,00	
117	Reserva de capitalización 2016		25.350,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

EJERCICIO 2017

La Sociedad A presenta a 31/12/2017 un resultado contable antes de impuestos de – 20.000 euros. Además, tenemos los siguientes datos:

- Todos los ingresos y gastos han sido reconocidos en la cuenta de resultados.
- Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 5.000 euros
- El tipo de gravamen es el 25% (art. 29 LIS + Disp. Transitoria trigésima cuarta LIS)

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Cálculos previos:

Teniendo en cuenta que las cantidades minoradas en el ejercicio 2016 se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma y que el importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo, el cálculo del impuesto sobre beneficios será:

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Resultado contable antes de impuestos 2016	-20.000,00
Diferencias permanentes	0,00
Diferencias temporarias	0,00
Base imponible previa a la reducción/incorporación del art.105 y a la compensación de bases imponibles negativas	-20.000,00
Incorporación del artículo 105 (ojo, sólo hasta el importe de la base imponible negativa)	20.000,00
Base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas	0,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00
Base imponible	0,00
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	0,00
Deducciones y bonificaciones fiscales	0,00
Cuota líquida	0,00
Retenciones y pagos a cuenta	-5.000,00
Cuota diferencial	-5.000,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

REGISTRO CONTABLE:

Por la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
4709	Hacienda Pública deudora por devolución de impuestos	5.000,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.000,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por la reversión del impuesto diferido:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% x 20.000)	5.000,00	
6301	Impuesto diferido		5.000,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por la regularización de los gastos e ingresos derivados de la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6301	Impuesto diferido	5.000,00	
129	Resultado del ejercicio 2017		5.000,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Tras esta regularización, vemos como el resultado del ejercicio 2017 queda en 15.000.

Por la disponibilidad de la parte de la reserva de nivelación 2016 correspondiente a la parte incorporada a la base imponible del ejercicio 2017:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
117	Reserva de capitalización 2016	20.000,00	
113	Reservas voluntarias		20.000,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Tras este asiento nos quedan los siguientes saldos:

Saldo acreedor cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles (6.337,50 -5.000): 1.337,50

Saldo acreedor cuenta 11...Reserva de nivelación 2016 (25.350 – 20.000): 5.350

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

EJERCICIO 2021

Supongamos que a partir del año 2017 no se han dado bases imponibles negativas con las que compensar la parte de la minoración del 2016 que queda sin incorporar. La Sociedad A presenta a 31/12/2021 un resultado contable antes de impuestos de 200.000 euros. Además, tenemos los siguientes datos:

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

- Todos los ingresos y gastos han sido reconocidos en las cuenta de resultados.
- Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 8.000 euros
- El tipo de gravamen es el 25% (art. 29 LIS + Disp. Transitoria trigésima cuarta LIS)

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Cálculos previos:

Teniendo en cuenta que las cantidades minoradas en el ejercicio 2016 se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma y que el importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo, el cálculo del impuesto sobre beneficios será:

**CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE
CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN**

Resultado contable antes de impuestos 2016	200.000,00
Diferencias permanentes	0,00
Diferencias temporarias	0,00
Base imponible previa a la reducción/incorporación del art.105 y a la compensación de bases imponibles negativas	200.000,00
Incorporación del artículo 105	5.350,00
Base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas	205.350,00

**CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE
CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN**

Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00
Base imponible	205.350,00
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	51.337,50
Deducciones y bonificaciones fiscales	0,00
Cuota líquida	51.337,50
Retenciones y pagos a cuenta	8.000,00
Cuota diferencial	43.337,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

REGISTRO CONTABLE:

Por la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
6300	Impuesto corriente	43.337,50	
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		43.337,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por la reversión del impuesto diferido:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% x 5.350)	1.337,50	
6301	Impuesto diferido		1.337,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Por la regularización de los gastos e ingresos derivados de la contabilización del impuesto:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Resultado del ejercicio 2021	42.000,00	
6301	Impuesto diferido	1.337,50	
6300	Impuesto corriente		43.337,50

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN

Tras esta regularización, vemos como el resultado del ejercicio 2021 queda en 158.000.

Por la disponibilidad de la parte de la reserva de nivelación 2016 correspondiente a la parte incorporada a la base imponible del ejercicio 2021:

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
117	Reserva de capitalización 2016	5.350,00	
113	Reservas voluntarias		5.350,00

CONTABILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN