

## **RESERVA DE CAPITALIZACIÓN. CALCULO Y CONTABILIZACIÓN**

Se trata de una posible reducción de la base imponible del 10% del incremento de fondos propios del ejercicio. Este es el texto legal: “Artículo 25. Reserva de capitalización. 1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del **incremento de sus fondos propios**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) 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.

b) **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 previsto en la letra anterior.**

**En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible** positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, 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 que se haya generado el derecho a la reducción....

El 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.**” (Con posterioridad la ley lo corrige con determinadas operaciones)

En resumen, para poder aplicar el beneficio fiscal se requiere:

- ✓ Un incremento de fondos propios en el ejercicio. A efectos de calcular el montante la ley no considera las ampliaciones de capital, aportaciones de los socios, las reservas legales y otros similares, de tal forma que, en la práctica, el citado incremento, viene a coincidir con la parte de la distribución del ejercicio anterior destinado a reservas no legales usadas para capitalizar la sociedad. De ahí su nombre. Cabe precisar que, **si bien la propia reserva de capitalización tiene una base legal, sin embargo, no se califica como tal en el cálculo, sino que su dotación se considera como incremento de fondos propios.**
- ✓ El importe de la reducción es el 10% del incremento de los fondos propios determinados según el texto legal con el límite del 10% de la base imponible previa a la reducción. La posible diferencia no permitida como reducción en el ejercicio, puede aplicarse en los dos siguientes.
- ✓ La dotación de una reserva por el importe de la reducción de la base imponible, que debe lucir separadamente en el balance y que es indisponible durante un plazo de 5 años.

Respecto al momento en que se ha de dotar la reserva, la administración considera que, el registro en balance se entiende cumplido siempre que la dotación se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción (CV-4127-15). Es decir que **para que sea aceptada la reducción por reserva de capitalización en la liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2017, la dotación debe lucir en la propuesta de distribución de resultados de las cuentas anuales del propio año cerrado el 31.12.17 para aprobación en Junta General y registro contable en el 2018.**

**Quantificación.** Asumamos el siguiente ejemplo:

<b><u>Distribución de resultados</u></b>	<b><u>2.015</u></b>	<b><u>2.016</u></b>
Reserva legal	12.000,00	15.270,00
Reservas voluntarias	108.000,00	126.630,00
Reserva de capitalización	0,00	10.800,00
	<b><u>120.000,00</u></b>	<b><u>152.700,00</u></b>

El único incremento de fondos propios en los ejercicios 2015 y 2016 ha sido la distribución de resultados.

Respecto al ejercicio 2017 tenemos un resultado contable antes de impuestos de 100.000 euros.

De acuerdo con los datos anteriores, este sería el cálculo del impuesto de sociedades de los años 2016 y 2017.

<u>Descripción</u>	<u>2016</u>	<u>2017</u>
<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>200.000,00</b>	<b>100.000,00</b>
Diferencias permanentes	0,00	0,00
Diferencias temporarias	0,00	0,00
<b>Base imponible antes reserva capitalización</b>	<b>200.000,00</b>	<b>100.000,00</b>
Reserva capitalización (Limite 10% BI Previa)	10.800,00	10.000,00
<b>Base imponible</b>	<b>189.200,00</b>	<b>90.000,00</b>
Tipo impositivo	25,00%	25,00%
<b>Cuota íntegra</b>	<b>47.300,00</b>	<b>22.500,00</b>
<b>Resultado después de impuestos</b>	<b>152.700,00</b>	<b>77.500,00</b>

### Comentarios:

- ✓ En 2016 la base de la reducción es 108.000 euros (incremento por reservas voluntarias del ejercicio anterior) cuyo 10% asciende a 10.800.
- ✓ En 2017 la base de la reducción es 137.430 euros cuyo 10% asciende a 13.743 euros. Pero como la base imponible previa es 100.000 euros, no podemos aplicarnos nada más que 10.000 (100.000x10%) dado que no podemos exceder el límite del 10% de la base imponible previa. La diferencia de 3.743 euros podremos deducírnosla en los próximos dos años siempre que no superemos nuevamente el límite del 10% de la base imponible previa.

**Contabilización:** Dado que no existe ninguna otra circunstancia que complique el caso, es sencilla:

En el ejercicio 2016 este sería el asiento contable:

<u>Descripción</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Impuesto corriente	6300	47.300,00	
Hacienda pública acreedora por IS	4752		47.300,00
		<b>47.300,00</b>	<b>47.300,00</b>

En el ejercicio 2017, habría dos posibilidades: contabilizar el crédito de 935,75 euros devengado en el ejercicio correspondiente al 25% de los 3.743 de reducción de base, susceptible de compensar en ejercicios futuros, o no registrarlo. Para tomar la decisión, deben tenerse en cuenta dos principios contables:

**a. Principio de prudencia:** *“Solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos”* cita el PGC. Es decir que debemos tener razones suficientes que nos aseguren que se recuperara en el futuro el crédito devengado en el ejercicio; en caso contrario, si existen dudas, no debemos registrarlo.

**b. Principio de importancia relativa:** *“Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.”* En definitiva, aunque tengamos la absoluta seguridad de que compensaremos el crédito fiscal en el futuro, siempre que su importe sea poco significativo podemos optar por no registrarlo contablemente.

Si nos limitamos a contabilizar el impuesto corriente, el asiento es similar al del año 2016 por importe de 22.500 euros. Por el contrario, si no tenemos dudas razonables de que en los dos próximos ejercicios vamos a poder recuperar el crédito fiscal de 935,75 euros, este sería el asiento contable:

<u>Descripción</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Impuesto corriente	6300	22.500,00	
Hacienda pública acreedora por IS	4752		22.500,00
<b>Por la contabilización del impuesto corriente</b>		<b>22.500,00</b>	<b>22.500,00</b>
Activos por impuesto diferido	474	935,75	
Impuesto diferido	6301		935,75
<b>Por la contabilización de activo por impuesto diferido</b>		<b>935,75</b>	<b>935,75</b>

En este caso, el activo por impuesto diferido registrado, se abonará en el futuro con cargo a la cuenta de gastos de “6301- Impuesto diferido” si se generan bases imponibles que permitan su compensación o bien con cargo a la cuenta “633- Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” en caso contrario. Esta última cuenta recoge la disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido generados en ejercicios anteriores, que sería el caso concreto en el momento de conocer su incobrabilidad.

En nuestro ejemplo, la materialidad podría estar establecida entre el 5% y el 10% del resultado antes de impuestos, lo que supone que, sería asumible un error de entre 5.000 y 10.000 euros. Dado que el crédito devengado asciende a 935,75 euros decidimos no registrarlo: por prudencia (carecemos de datos sobre la posible recuperación futura) y por su escasa materialidad.

Asumiendo que la sociedad tiene a finales de 2015 un capital social de 1.000.000 de euros, una reserva legal de 50.000 euros y reservas voluntarias por importe de 500.000 euros, este sería el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto de las cuentas del ejercicio 2017:

<u>Descripción</u>	<u>Capital Social</u>	<u>Reserva Legal</u>	<u>Reserva Capitaliz</u>	<u>Reservas Voluntar</u>	<u>Pérdid y Ganan</u>	<u>Total</u>
<b>Saldos finales ejercicio 2015</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>50.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>500.000,00</b>	<b>120.000,00</b>	<b>1.670.000,00</b>
Aplicación de resultados		12.000,00		108.000,00	(120.000,00)	0,00
Resultados del ejercicio					152.700,00	152.700,00
<b>Saldos finales ejercicio 2016</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>62.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>608.000,00</b>	<b>152.700,00</b>	<b>1.822.700,00</b>
Aplicación de resultados		15.270,00	10.800,00	126.630,00	(152.700,00)	0,00
Resultados del ejercicio					77.500,00	77.500,00
<b>Saldos finales ejercicio 2017</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>77.270,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>734.630,00</b>	<b>77.500,00</b>	<b>1.900.200,00</b>

Además, en la memoria de cuentas anuales de 2017, debe lucir la siguiente propuesta de distribución de resultados (que se contabilizará tras la aprobación de la Junta General de junio de 2018):

<u>Distribución de resultados</u>	<u>2.016</u>	<u>2.017</u>
Reserva legal	15.270,00	7.750,00
Reservas voluntarias	126.630,00	59.750,00
Reserva de capitalización	10.800,00	10.000,00
	<b>152.700,00</b>	<b>77.500,00</b>

Y para el ejercicio 2018, la base de la posible aplicación de la reserva de capitalización será 67.500 (incremento de reservas voluntarias más la propia reserva de capitalización) cuyo 10% supondrá una reducción de 6.750 euros. La citada base, puede aumentarse hasta en 3.743 euros, por el importe no deducido en el ejercicio anterior, siempre que no se supere nuevamente el 10% de la base imponible previa.