

Aplicación de la Reserva de capitalización en las sociedades del grupo.

Gregorio Labatut Serer; viernes, 15 de julio de 2016.

No olvidemos que la Reserva de Capitalización, según el artículo 25 de la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades es una minoración de la Base Imponible. En este sentido, podemos preguntarnos, ¿de qué base imponible se trata en el caso de existencia de grupos de sociedades?

En primer lugar tenemos que hacer referencia a que se trata del grupo fiscal de sociedades según el régimen especial del régimen de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 de la LIS), ya que si no existe grupo fiscal y existe grupo contable, desde el punto de vista fiscal se tributará en el régimen general, y en este caso, la referencia es la base imponible individual de cada sociedad del grupo contable, que tributará por separado. En este sentido, puede verse nuestro post titulado: [Bienvenida la reserva de capitalización para el ejercicio 2015.](#)

Por tanto, solamente en aquellos casos en los que exista grupo fiscal, parece que puede existir algún problema en la determinación de la Base Imponible sobre la que se debe realizar la minoración por reserva de capitalización.

En consecuencia, si existe grupo fiscal, es posible dos formas para que el grupo fiscal tribute:

1. Tributación por el Régimen General. Si el grupo tributa por el régimen general, entonces la minoración por la reserva de capitalización y todo lo que ésta exige como el incremento de los fondos propios, etc, deberá realizarse a nivel individual de la sociedad a que corresponda.
2. Tributación por el Régimen Especial de consolidación fiscal según arts. 55 a 75 de la LIS. Vamos a ocuparnos de este último caso.

Si el grupo tributa por el régimen especial de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 de la LIS), podemos comprobar que la Base Imponible consolidada se realizará por agregación de bases imponibles individuales de las sociedades del grupo, y sobre esta agregación se realizarán las eliminaciones e incorporaciones por aquellos resultados entre las empresas del grupo (intragrupo) que no se hubieran realizado en el exterior.

Podemos ver en el **Artículo 62 de la LIS, sobre determinación de la base imponible del grupo fiscal**

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en

los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

- **b)** Las eliminaciones.
- **c)** Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.
- **d)** Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

Por tanto, la primera conclusión a la que llegamos es que para determinar la Base Imponible consolidada, la agregación previa de bases impositivas de las sociedades del grupo, se realizará sin hacer la minoración que a la sociedad afectada le pudiera corresponder por la reserva de capitalización.

En consecuencia, ¿Cuál es entonces el procedimiento?

Pues, en nuestra opinión, se debería realizar el siguiente procedimiento:

- La minoración del 10 % se realizará sobre la Base Imponible consolidada, previa a la compensación de bases impositivas negativas y después de haber hecho las eliminaciones e incorporaciones correspondientes.
- El incremento de los fondos propios será a nivel de grupo. Esto es, el incremento en los fondos propios definidos según el artículo 25 de la LIS, pero por el conjunto de las sociedades que forman el grupo.
- La dotación obligatoria de la reserva de capitalización se realizará por cualquiera de las sociedades que forman el grupo.

Todo ello hace más atractiva la aplicación del Régimen de consolidación fiscal, pues el incremento de los fondos propios es a nivel general de grupo y la dotación de la reserva de nivelación la puede hacer cualquiera de ellas.

Finalmente, en el caso de que una sociedad se incorpore al grupo en un momento dado, hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 67 Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, en el que se dice:

“En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas:

.....

c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley pendientes de aplicar, se aplicarán en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10 por ciento de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de

esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

-

Veamos un caso práctico:

Supongamos un grupo que está formado por dos sociedades. La sociedad A posee el 80 % de los derechos de voto de la sociedad B.

Durante el año 2015, se ha producido un incremento en las reservas voluntarias, fruto de los resultados de 2014, de:

- Sociedad A: 1.500 euros.
- Sociedad B: 1.000 euros.

Las bases imponibles individuales son:

- Sociedad A: 500
- Sociedad B: 400
- Eliminaciones: 200 por ventas de la sociedad A a la sociedad B no realizadas en el exterior en el ejercicio.
- Incorporaciones: 100 por ventas de la sociedad A a la sociedad B no realizadas en el exterior en ejercicios anteriores y que se produce en este año.

SOLUCIÓN:

Incremento de los fondos propios (reservas voluntarias) a nivel de grupo: $1.500 + 0,80 \times 1.000 = 2.300$. Se ha tenido en cuenta solamente el 80 % del incremento de la reserva de B, puesto que éstas son las que corresponde al grupo, el resto corresponde a los socios externos.

En principio se puede minorar la Base Imponible consolidada en el 10 % sobre $2.300 = 230$.

Base imponible consolidada:

Base imponible de A:	700
Base imponible de B:	400
(-) Eliminaciones:	-200
<u>Incorporaciones:</u>	<u>100</u>
Base imponible consolidada:	1.000

El límite de minoración de la Base Imponible consolidada será del 10 % sobre $1.000 = 100$.

La diferencia entre 230 y 100 se podrá minorar en la base imponible consolidada de los dos ejercicios siguientes. Para ello se tiene que dotar la reserva de capitalización por 230, y lo podrá hacer cualquiera de las sociedades del grupo.

Otro de los problemas que nos podemos plantear, es como repartimos esta minoración de la base imponible consolidada de 100 entre las dos sociedades que forman el grupo. Esto es, como afecta esta minoración a la contabilidad individual de cada una de las sociedades del grupo. En nuestra opinión este reparto entre las sociedades del grupo debería efectuarse proporcionalmente a la base imponible que cada una de ellas aporta al grupo. En nuestro ejemplo, la sociedad A aporta al grupo su Base imponible de 700 menos las eliminaciones de 200 más las incorporaciones de 100. Esto es, en total aporta 600, que representa el 60 % sobre el total.

Sin embargo, la sociedad B aporta al grupo una base imponible de 400, que representa un 40 % sobre el total.

Pues bien, la minoración total de 100 de la base imponible consolidada, se repartirá en 60 (60 %) afectando a la contabilidad de A, mientras que 40 (40%) se afectará a la contabilidad B. El reparto del impuesto sobre sociedades en la contabilidad de A y B, será la siguiente: (supongamos que no existen ninguna otra diferencia temporaria ni permanente, ni pagos fraccionados y el tipo impositivo es del 25 %)

Concepto	Sociedad A	Sociedad B	Total
Base imponible	700	400	1.100
Eliminaciones	-200		-200
Incorporaciones	100		100
Base imponible previa	600	400	1.000
Minoración por reserva de capitalización	-60	-40	100
Base imponible	540	360	900
Tipo impositivo	25%	25%	25%
Cuota íntegra	135	90	225

De este modo, los asientos contables del impuesto sobre beneficios, en la contabilidad de A y de B, será la siguiente:

Sociedad A:

135	(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. acreedora por IS	225
90	(2428) Crédito a cp. con empresas del grupo por efecto impositivo (*)		

25	(6301) Impuesto diferido	(4798) Pasivo por diferencias temporarias imponibles intragrupo 25 % sobre 200 (*)	50
25	((4798) Pasivos por diferencias temporarias imponibles intragrupo (*)		

(*) IMPORTANTE: Son las cuentas que prevé 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.

Sociedad B:

90	(6300) Impuesto corriente	(5138) Otras deudas a cp. con empresas del grupo por efecto impositivo (*)	225
----	---------------------------	--	-----

(*) IMPORTANTE: Son las cuentas que prevé 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.

La reserva de capitalización la podrá registrar cualquiera de las sociedades del grupo, y a nuestro entender, si se hace por 230, está sociedad será la que registre el derecho a minorar durante los dos años siguientes la diferencia con lo realmente aplicado por 130.

Un saludo afectuoso para todos.

Gregorio Labatut Serer