

Cierre contable 2018.

Aplicación simultánea de la reserva de capitalización y de nivelación.

Las empresas de reducida dimensión podrán aplicar las dos minoraciones, la minoración por reserva de capitalización y la minoración por reserva de nivelación. El orden debe ser aplicar primer la reserva de capitalización y después la reserva de nivelación, con lo cual el tipo impositivo final puede situarse en el (25 % - 2,5 % - 2,25 %) 20,25 %.

Existe una limitación, pues esta la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.

Esta minoración no la pueden aplicar aquellas ERD que inicien una actividad económica y tributen al 15%.

Esta minoración se produce para aplicarla durante los cinco ejercicios siguientes si se obtienen bases imponibles negativas o en caso contrario al finalizar los cinco ejercicios siguientes.

En el caso que durante los cinco ejercicios siguientes no se obtengan basen imponibles negativas, porque si sucede esto, habrá que devolver lo que nos habíamos descontado de forma prematura. Por lo que, ese descuento del 10% no es definitivo, está condicionado. Y está condicionado a tener pérdidas fiscales en esos ejercicios siguientes. De tal modo, que si durante los cinco próximos años:

- se tienen estas pérdidas fiscales, éstas serán compensadas de forma automática aplicando para ello la deducción realizada en los años anteriores.
- Si no se tienen pérdidas fiscales durante los cinco próximos años habrá que devolver lo que se ha descontado con carácter previo.

Por lo tanto, se trata de cantidades que nos descontamos de forma condicionada, lo que produce un efecto impositivo de Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) hasta que puedan ser aplicadas de forma definitiva o haya que devolverlas. Así se manifiesta 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.

Otra obligación necesaria para poder descontarse la deducción, es que en el año en que se realice se deberá dotar una reserva por el importe de la deducción, siendo esta reserva indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la compensación definitiva de la base imponible negativa o los cinco años.

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 positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

El orden debe ser:

1ª. Aplicación de la minoración por reserva de capitalización.

2ª. Compensación de bases imponibles negativas.

3ª. Aplicación de la minoración por reserva de nivelación.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa de reducida dimensión, que tiene un resultado contable positivo de 15.000 euros. No existe ninguna diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad, ni retenciones, ni pagos a cuenta, sin embargo, tiene Bases Imponibles negativas pendientes de compensación por 3.500 euros. Supongamos que durante 2016 existe un incremento de la reserva voluntaria suficientes para poder aplicar la reserva de capitalización.

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	15.000
Minoración reserva capitalización 10 %	-1.500
Base imponible previa	13.500
Compensación bases imponibles negativas	-3.500
Base imponible previa	10.000
Minoración reserva nivelación	-1.000
Base Imponible	9.000
Tipo impositivo	25 %
Cuota líquida	2.250

Registro contable:

2.250	(6300) corriente	Impuesto	(4752) Pública acreedora IS	Hacienda	2.250
-------	------------------	----------	-----------------------------	----------	-------

Aplicación compensación Bases Imponibles negativas:

875	(6301) Impuesto diferido	(4745) Créditos por pérdidas a compensar	875
-----	--------------------------	--	-----

NOTA: Suponemos que se contabilizó el efecto impositivo cuando surgió la base imponible negativa.

Contabilización de la minoración por la reserva de nivelación.

250	(6301) Impuesto diferido	(479x) Pasivos por diferencias temporarias imponibles por reserva nivelación	250
-----	--------------------------	--	-----

El resultado contable sería:

Resultado contable antes de impuestos	15.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-3.375
Resultado contable	11.625

En la propuesta de distribución del resultado:

Registro de la reserva de capitalización:

1.500	(129) Resultado contable	(11x) Reserva capitalización	1.500
-------	--------------------------	------------------------------	-------

Registro de la reserva de nivelación:

1.000	(129) Resultado contable	(11x) Reserva nivelación	1.000
-------	--------------------------	--------------------------	-------

Obsérvese que la minoración por la reserva de nivelación no se ha considerado desde el punto de vista contable, ya que se ha tratado como una diferencia temporaria.

Durante los cinco ejercicios siguientes puede suceder:

1. Que se obtengan bases imponibles negativas. Supongamos que la base imponible negativa en algunos de los cinco años siguientes es por 10.00 euros.

(Supongamos que la única deducción que tiene por reservas de nivelación es por 250 registrada anteriormente)

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	- 10.000
Adición reserva nivelación	1.000
Base imponible	- 9.000
Tipo impositivo	25 %
Crédito por pérdidas a compensar	- 2.250

Registro contable:

2.250	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	(6301) Impuesto diferido	2.250
250	(479) Pasivo por diferencia temporaria imponible (6301) Impuesto diferido	250

El resultado contable sería:

Resultado contable antes de impuestos	- 10.000
(-) Impuesto sobre beneficios	2.500
Resultado contable	- 7.500

Podemos concluir, que del total deducible por (2.500) por base imponible negativa:

1. Por importe de 250 ya se lo ha deducido previamente en ejercicios anteriores a través de la deducción de nivelación.
2. Por importe de 2.250, queda pendiente de compensación para los ejercicios siguientes.

La reserva de nivelación se convertirá en reserva de libre disposición:

1.000	(11x) Reserva nivelación	(113) Reserva voluntaria	1.000
-------	--------------------------	--------------------------	-------

2. Supongamos que durante los cinco ejercicios siguientes no tiene bases imponibles negativas.

En el último de los cinco ejercicios anteriores, supongamos que tiene una base imponible de 10.000 euros.

El cálculo del impuesto sobre beneficios será:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Adición reserva nivelación	1.000
Base imponible	11.000
Tipo impositivo	25 %
Cuota líquida	2.750

Registro contable:

2.750	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora IS	2.750
250	(479) Pasivo por diferencia imponible temporaria	(6301) Impuesto diferido	250

El resultado contable sería:



Resultado contable antes de impuestos	10.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-2.500
Resultado contable	7.500

La reserva indisponible será de libre disposición.

1.000	(11x) Reserva nivelación	(113) Reserva voluntaria	1.000
-------	--------------------------	--------------------------	-------

Obsérvese que la adición por la deducción de nivelación que ha podido ser aplicada (por no existir base imponible negativa) no se ha considerado desde el punto de vista contable, ya que se ha tratado como una diferencia temporaria.

Publicado por el autor en: <https://gregorio-labatut.blogspot.com/2018/11/cierre-contable-2018-aplicacion.html>

Un saludo afectuoso para todos.

Gregorio Labatut Serer

Director del siguiente postgrado de la Universidad de Valencia. Abierta la matrícula para el curso 2018/2019:

- Diploma de Especialización en Experto Contable con ERP. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Homologado para el acceso al Registro de Experto Contables-REC. También ha conseguido la máxima puntuación para el Registro de Expertos contables de AECE y AECA.
<https://postgrado.adeituv.es/experto-contable>
- <https://www.youtube.com/watch?v=xhO1WE5c-To>