

# Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 117, de marzo de 2019

**Ana Luna García González**

*Interventora y auditora del Estado*

## Extracto

Aplicación práctica de la consulta 3 del BOICAC 117, de marzo de 2019, sobre el tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal. Se plantea en cuál de las sociedades del grupo debe contabilizarse el efecto fiscal en el cálculo y en el correspondiente asiento del gasto por impuesto sobre beneficios.

## Consulta 3

Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

## Respuesta

En el escrito de consulta se pregunta si el efecto fiscal en el cálculo y en el correspondiente asiento del gasto por impuesto sobre beneficios del mencionado incentivo fiscal debe contabilizarse:

- a) Exclusivamente en la sociedad dominante.
- b) En aquella o aquellas sociedades del grupo que doten la reserva indisponible, o,

- c) En todas las sociedades del grupo que con sus fondos propios han contribuido a incrementar los fondos propios del balance consolidado.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula la reserva de capitalización en el artículo 25 en los siguientes términos:

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 periodo 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.

Por su parte, en caso de tributación en el régimen de consolidación fiscal, el artículo 62 de la LIS estipula lo siguiente:

Artículo 62. 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 periodos 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 [...]

El reconocimiento del gasto por el impuesto sobre beneficios de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal se regula en el artículo 11 de 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, especificando lo siguiente:

Artículo 11. Régimen de consolidación fiscal.

1. El gasto devengado por impuesto sobre beneficios que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

- a) Las diferencias permanentes y temporarias producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.
- b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.

Pues bien, la aplicación de este incentivo por referencia al grupo fiscal y la posibilidad de que la reserva pueda dotarse por cualquier sociedad que lo integra hace que se plantee la duda sobre cómo imputar la reducción en la imposición corriente cuando la reserva no se dota por cada sociedad en proporción al incremento de sus fondos propios.

En este punto es preciso recordar que el incentivo fiscal introducido por la Ley 27/2014 a través de la reserva de capitalización, que se trata como una reducción de la base imponible, de *lege ferenda*, también podría haberse incorporado atribuyendo una deducción en la cuota condicionada a los requisitos que se han establecido en el artículo 25.1.

En este sentido, en la exposición de motivos de la Resolución de 9 de febrero de 2016, se aclara que la reserva de capitalización (que se ha configurado como una reducción en la base imponible) se tratará como un menor impuesto corriente, pero que a la hora de cuantificar el efecto fiscal de una operación resulta equivalente declarar la renta exenta, aplicar un tipo de gravamen del 0% u otorgar una deducción por un importe equivalente a la cuota íntegra.

En consecuencia, para resolver la cuestión planteada cabría traer a colación por analogía la regulación en materia de deducciones y bonificaciones de la citada resolución, y sobre la base de esta normativa concluir que la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios, porque esta circunstancia parece ser el presupuesto básico o desencadenante del incentivo, a pesar de que la reserva se haya dotado por otra sociedad, salvo que desde un punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad libere a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento, en cuyo caso la reducción en el gasto por impuesto corriente debería aplicarlo la sociedad que dote la reserva.

### Ejemplo

Las sociedades SF, AR y FT forman parte de un mismo grupo, siendo la sociedad SF la sociedad dominante del mismo.

La sociedad FT ha incrementado los fondos propios cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 25 de la LIS para tener derecho a una reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento, que se cuantifica en 255.000 euros.

*Se pide:*

Reflejo contable de la operación en la contabilidad individual de las tres empresas, sabiendo que:

- En aplicación de lo establecido en el artículo 62 de la LIS, la reserva de capitalización la ha dotado la sociedad AR.
- El tipo de gravamen es del 25 %.
- El resultado antes de impuestos de la sociedad SF ha sido de 500.000 euros; el de la sociedad AR, de 220.000, y el de la sociedad FT, de 100.000 euros.
- No existen diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal, deducciones, bonificaciones, ni retenciones y pagos a cuenta.

### Solución

*Determinación del tratamiento contable de la operación:*

La consulta 3 del BOICAC 117 concluye que la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios a pesar de que la reserva se haya dotado por otra sociedad, salvo que desde un punto de vista fiscal, la dotación de la reserva por otra sociedad libere a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento, en cuyo caso la reducción en el gasto por impuesto corriente debería aplicarla la sociedad que dote la reserva.

De este modo, se van a exponer ambas soluciones.

- a) Si desde el punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad no libera a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento.

Tal como hemos citado, en aplicación de la consulta 3 del BOICAC 117, en este caso, la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios (sociedad FT).

Contabilidad individual de la sociedad SF:

• Incremento de los fondos propios computable .....	255.000
• Minoración de la base imponible consolidada en aplicación del artículo 25 de la LIS (10% × 255.000) .....	25.500
• Base imponible consolidada (500.000 + 220.000 + 100.000 – 25.500)	794.500
• Impuesto a pagar (25% × 794.500) .....	198.625

La sociedad SF es la sociedad dominante, por lo que será la sociedad responsable del pago del impuesto consolidado.

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 500.000)	125.000	
532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas	73.625	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (25% × 794.500)		198.625

Contabilidad individual de la sociedad AR:

Por la dotación de la reserva por la reducción aplicada en la liquidación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (10% × 255.000)	25.500	
1145	Reserva de capitalización		25.500

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 220.000)	55.000	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		55.000

Como se ha expuesto anteriormente, a pesar de que es la sociedad AR la sociedad que ha dotado la reserva de capitalización, la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios (sociedad FT).

Contabilidad individual de la sociedad FT:

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente [25% × (100.000 – 25.500)]	18.625	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		18.625

b) Si desde el punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad libera a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento.

En este caso, la reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que ha dotado la reserva (sociedad AR).

Contabilidad individual de la sociedad SF:

Incremento de los fondos propios computable .....	255.000
Minoración de la base imponible consolidada en aplicación del artículo 25 de la LIS (10% × 255.000) .....	25.500
Base imponible consolidada (500.000 + 220.000 + 100.000 – 25.500) ....	794.500
Impuesto a pagar (25% × 794.500) .....	198.625

La sociedad SF es la sociedad dominante por lo que es responsable del pago del impuesto consolidado.

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 500.000)	125.000	
532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas	73.625	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades (25% × 794.500)		198.625

Contabilidad individual de la sociedad AR:

Por la dotación de la reserva por la reducción aplicada en la liquidación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (10% × 255.000)	25.500	
1145	Reserva de capitalización		25.500



Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente [25% × (220.000 – 25.500)]	48.625	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		48.625

En este caso, como es la sociedad AR la sociedad que ha dotado la reserva de capitalización, la reducción en el impuesto corriente le corresponderá a esta sociedad.

Contabilidad individual de la sociedad FT:

Por el reflejo del gasto por impuesto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 100.000)	25.000	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		25.000