

EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (ART. 25 LIS)

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

EXTRACTO

En este artículo se aborda el análisis de la reducción de la base imponible asociada al incremento de los fondos propios regulada en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) así como las exigencias y tratamiento contable derivados de la reducción. En el trabajo se analizan las diferentes situaciones que se pueden derivar de la norma y se exponen una serie de ejemplos para ayudar al estudio y comprensión de la misma.

Palabras claves: impuesto sobre beneficios, reducción de la base imponible, incremento de fondos propios y reserva de capitalización.

THE ACCOUNTING TREATMENT OF CAPITALIZATION RESERVE (ART. 25 LIS)

Javier Romano Aparicio

ABSTRACT

In this article we will treat analysis of the reduction of the tax base associated with increased equity regulated in Article 25 of the Corporation Tax Act and the requirements and accounting treatment resulting from the reduction. At work the different situations that can be derived from the norm are analyzed and a number of examples are given to help the study and understanding of it.

Keywords: reduction of the tax base, increased equity, capitalization reserve and profit tax.

Sumario

1. Concepto y tratamiento de la reserva por capitalización (art. 25 LIS)
2. Tratamiento de la base imponible insuficiente
3. Incumplimiento posterior de las condiciones
4. Fondos propios a considerar para la reducción por reserva de capitalización

1. CONCEPTO Y TRATAMIENTO DE LA RESERVA POR CAPITALIZACIÓN (ART. 25 LIS)

El artículo 25 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades señala que 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 % 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 cinco 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.

Sin embargo, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del periodo 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.

EJEMPLO 1

La sociedad Elprimo tiene los siguientes datos para la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X15:

.../...

.../...

• Beneficio antes de impuestos	100.000
• Tipo de gravamen	25 %
• Deducciones	2.000
• Retenciones y pagos a cuenta	20.000
• Incremento de fondos propios	80.000

Se pide:

Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado por la liquidación, sabiendo que la sociedad tiene suficientes reservas voluntarias para dotar la reserva por capitalización.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X15:

Beneficio antes de impuestos	100.000
Base imponible previa	100.000
Reducción reserva de capitalización (1)	-8.000
Base imponible	92.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	23.000
Deducciones	-2.000
Cuota líquida	21.000
Retenciones y pagos a cuenta	20.000
Cuota diferencial	1.000

(1) La reducción de la base imponible:

Incremento de fondos propios en 20X15	80.000
Importe reducción: 10 % Δ × fondos propios (10 % × 80.000)	8.000
Límite: 10 % × base imponible previa (10 % × 100.000)	10.000

.../...

.../...

.../...

.../...

Además hay que recordar que la reducción es válida si:

- El incremento de los fondos propios dura cinco años. Si no cumple esta condición en los cinco años siguientes haremos un ajuste positivo en la liquidación que corresponda.
- Se dota de la reserva por capitalización (indisponible) por importe de la reducción en la base con cargo a reservas disponibles.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	8.000	
1148	Reserva por capitalización		8.000

La cuenta 1148, «Reserva por capitalización», si se cumplen todas las condiciones, deberá permanecer en contabilidad hasta el 1 de enero de 20X21, fecha en la que pasará a ser disponible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1148	Reserva por capitalización	8.000	
113	Reservas voluntarias		8.000

Además el 31 de diciembre de 20X15 por el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	21.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	21.000	
6300	Impuesto corriente		21.000

Resultado del ejercicio 20X15 = 100.000 - 21.000 = 79.000

2. TRATAMIENTO DE LA BASE IMPONIBLE INSUFICIENTE

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

EJEMPLO 2

La sociedad Laprima tiene los siguientes datos para la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X15:

• Beneficio antes de impuestos	100.000
• Tipo de gravamen	25 %
• Deducciones	2.000
• Retenciones y pagos a cuenta	20.000
• Incremento de fondos propios	120.000

Se pide:

Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado por la liquidación, sabiendo que la sociedad tiene suficientes reservas voluntarias para dotar la reserva por capitalización.

Solución

Beneficio antes de impuestos	100.000
Base imponible previa	100.000
Reducción reserva de capitalización (1)	-10.000
Base imponible	90.000
Tipo de gravamen	25 %
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Cuota íntegra	22.500
Deducciones	-2.000
Cuota líquida	20.500
Retenciones y pagos a cuenta	20.000
Cuota diferencial	500
(1)	
Incremento fondos propios en 20X15	120.000
Importe reducción: 10 % Δ × fondos propios (10 % × 120.000)	12.000
Límite: 10 % × base imponible previa (10 % × 100.000)	10.000
Resto	2.000

La parte de la reducción no utilizada (2.000) se puede usar en los dos años siguientes (20X16 y 20X17) por lo que surgirá un derecho $2.000 \times 25\% = 500$.

Por la dotación de la reserva por capitalización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
1148	Reserva por capitalización		10.000

Por el gasto devengado por impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	20.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		500

.../...

.../...

Por el crédito fiscal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4743	Derechos fiscales pendientes por reserva de capitalización (2.000 × 25%)	500	
6301	Impuesto diferido		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	20.000	
6300	Impuesto corriente		20.500
6301	Impuesto diferido	500	

En relación con el registro de los derechos fiscales hay que tener en consideración lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 12.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) cuando señala en su apartado 2.3:

«De acuerdo con el 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».

3. INCUMPLIMIENTO POSTERIOR DE LAS CONDICIONES

El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la ley.

EJEMPLO 3

La sociedad Laprima (sociedad del ejemplo anterior) tiene los siguientes datos para la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X16:

.../...

.../...

• Beneficio antes de impuestos	50.200
• Tipo de gravamen	25 %
• Deducciones	1.000
• Retenciones y pagos a cuenta	12.000
• Reducción de fondos propios	-5.000
• Intereses de demora:	
- Año 20X15	200
- Año 20X16	150

Se pide:

Liquidación del impuesto sobre sociedades y contabilización del gasto devengado por la liquidación.

Solución

El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas. En nuestro caso se ha producido una reducción de los fondos propios y hay que eliminar la reducción que se hizo en 20X15 mediante un ajuste positivo en la liquidación del impuesto sobre sociedades. Además hay otro ajuste negativo como consecuencia de los intereses de demora devengados en el año anterior que se han debido registrar en la cuenta 113, «Reservas voluntarias», según establece la NRV 22.ª del PGC sobre «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables».

Beneficio antes de impuestos	50.200
Ajuste intereses demora 20X15	-200
Base imponible previa	50.000
Más eliminación reserva por capitalización	+10.000
Base imponible	60.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	15.000
Deducciones	-1.000
	.../...

.../...

.../...

.../...		
Cuota líquida		14.000
Retenciones y pagos a cuenta		-12.000
Cuota diferencial		2.000

Por el traspaso de la reserva por capitalización a reservas disponibles:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1148	Reserva por capitalización	10.000	
113	Reservas voluntarias		10.000

Por el gasto devengado por impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	14.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		12.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.000

Por la eliminación de los derechos fiscales pendientes que se han perdido como consecuencia de la disminución de fondos propios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	500	
4743	Derechos fiscales pendientes por reserva de capitalización		500

Por el efecto fiscal de los intereses de demora del año 20X15:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50	
113	Reservas voluntarias (200 × 25%)		50

.../...

.../...

Regularización de las cuentas procedentes del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	550	
129	Resultado del ejercicio	13.450	
6300	Impuesto corriente		14.000

Resultado del ejercicio = 50.000 - 13.450 = 36.550

4. FONDOS PROPIOS A CONSIDERAR PARA LA REDUCCIÓN POR RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

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.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo 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.
- 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.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible.

EJEMPLO 4

La sociedad Laprima presenta la siguiente evolución de sus fondos propios en los años 20X16 y 20X17:

Conceptos	31-12-20X17	31-12-20X16
Capital social	300.000	200.000
Prima de emisión o asunción	50.000	0
Reserva legal	13.000	10.000
Reservas voluntarias	66.000	50.000
Resultado del ejercicio	40.000	30.000
Aportaciones de socios o propietarios	15.000	0
Reservas por acciones propias aceptadas en garantía	1.000	0
Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	15.000	0
Total	500.000	290.000

Información complementaria:

El incremento de capital social se debe a una ampliación de capital con aportaciones dinerarias que ha sido totalmente suscrita y desembolsada en el ejercicio dando lugar al siguiente registro contable de forma resumida.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
100	Capital social		200.000
110	Prima de emisión o asunción		50.000

.../...

.../...

La distribución del resultado del año 20X16 ha sido la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal		3.000
113	Reservas voluntarias		16.000
1140	Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante		1.000
526	Dividendo activo a pagar		10.000

Durante el ejercicio, además de la ampliación los socios han realizado la siguiente aportación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		15.000

Por último, se sabe que la cuenta patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos se ha originado como consecuencia de la emisión de una serie de obligaciones convertibles.

Los datos para realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades del año 20X17 son los siguientes:

- Beneficio antes de impuesto 300.000
- Tipo de gravamen 25 %
- Deducciones 10.000
- Retenciones y pagos a cuenta 22.000

Se pide:

1. Determinar el incremento de los fondos propios a efectos de la reducción de la base imponible contemplada en el artículo 25 de la LIS.
2. Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X17.
3. Asientos contables.

.../...

.../...

Solución

1. *Determinar el incremento de los fondos propios a efectos de la reducción de la base imponible contemplada en el artículo 25 de la LIS*

Para determinar el incremento de fondos propios no se tendrán en cuenta, en este caso, las siguientes partidas:

- Aportaciones de los socios.
- Reserva legal.
- Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.
- Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Resultado del ejercicio actual y del anterior.

Las restantes partidas e importes que dan lugar a la determinación del incremento de los fondos propios son las siguientes.

Conceptos	31-12-20X17	31-12-20X16
Capital social	300.000	200.000
Prima de emisión o asunción	50.000	0
Reservas voluntarias	66.000	50.000
Total	416.000	250.000

$$\text{Incremento de fondos propios} = 416.000 - 250.000 = 166.000$$

2. *Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X17*

Beneficio antes de impuestos	300.000
Base imponible previa	300.000
Reducción base imponible previa (art. 25) (10 % × 166.000)	-16.600
Base imponible	283.400
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	70.850
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Deducciones	-10.000
Cuota líquida	60.850
Retenciones y pagos a cuenta	-22.000
Cuota diferencial	38.850

3. Asientos contables

Por la reserva de capitalización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	16.600	
1148	Reserva por capitalización		16.600

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	60.850	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		22.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		38.850

Traspaso a resultados del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	60.850	
6300	Impuesto corriente		60.850

$$\text{Resultado del ejercicio} = 300.000 - 60.850 = 239.150$$

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la Revista *Cefgestión*. CEF. Núm. 213, mayo 2016.