

# TRABAJO FIN DE MÁSTER

## ASPECTOS PRÁCTICOS DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN EN EL IS

Máster Universitario en Asesoría Fiscal.

Curso académico 2020-2021

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Universidad Miguel Hernández de Elche



Alumna: Irene Cantó González

Tutor: Juan Benito Gallego López



## **RESUMEN**

En el presente trabajo se exponen determinados incentivos tributarios de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, concretamente; la reserva de capitalización y la reserva de nivelación. Estas consisten en reducir la base imponible de las sociedades con el objetivo de conseguir que las entidades se financien con sus fondos propios. Se estudia de manera pormenorizada ambas reservas destacando una serie de cuestiones controvertidas sobre la aplicación de éstas. Además, cada epígrafe se acompaña de un supuesto numérico para su mejor comprensión. Para completar el trabajo, se estudia la forma de contabilizar y el efecto impositivo que tienen la reserva de capitalización y la reserva de nivelación en las entidades. Además, debido a la importancia de las sociedades cooperativas en la economía social, se exponen con detalle, las aplicaciones prácticas de dichas reservas para este tipo de entidades.



# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>1</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>2</b>
<b>2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN EN EL IS .....</b>	<b>4</b>
2.1. CUESTIONES GENERALES DEL IS .....	4
2.2. INCENTIVOS FISCALES A LA AUTOFINANCIACIÓN EMPRESARIAL .....	7
2.2.1. <i>La reserva de capitalización</i> .....	9
2.2.1.1. Beneficiarios .....	9
2.2.1.2. Cálculo de la reducción .....	10
2.2.1.3. Requisitos para aplicar la reserva de capitalización .....	16
2.2.1.4. Limitación de la reducción de la base imponible .....	19
2.2.1.5. Incompatibilidades e incumplimiento de la reserva de capitalización .....	20
2.2.1.6. Supuesto práctico: reserva de capitalización .....	22
2.2.1.1. <i>La reserva de nivelación</i> .....	33
2.2.1.2. Las entidades de reducida dimensión .....	34
2.2.1.3. La reserva de nivelación de bases imponibles .....	37
2.2.1.4. Supuesto práctico: reserva de nivelación .....	43
2.3. COMPATIBILIDAD ENTRE AMBAS RESERVAS .....	49
<b>3. LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....</b>	<b>55</b>
3.1. CUESTIONES INTRODUCTORIAS .....	55
3.2. INCENTIVOS DE AUTOFINANCIACIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	61
<b>4. ASPECTOS CONTABLES DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACION Y SU PROYECCIÓN EN EL IS .....</b>	<b>64</b>
4.1. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN .....	66
4.2. RESERVA DE NIVELACIÓN .....	70
<b>5. CONCLUSIONES .....</b>	<b>73</b>

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>78</b>
<b>WEBGRAFÍA .....</b>	<b>80</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Contribuyentes del IS .....	5
Tabla 2: Fondos propios. ....	12
Tabla 3: Fórmulas de la reserva de capitalización.....	16
Tabla 4: Datos relativos al supuesto práctico de la reserva de capitalización en euros. 23	
Tabla 5: Distribución del beneficio del ejercicio 2021.....	24
Tabla 6: Cálculo del incremento de los fondos propios para el ejercicio 2022.....	25
Tabla 7: Importe reducción y límite ejercicio 2022. ....	25
Tabla 8: Distribución del beneficio del ejercicio 2022.....	26
Tabla 9: Cálculo de la reserva voluntaria del ejercicio 2023. ....	27
Tabla 10: Cálculo del mantenimiento de los fondos propios. ....	27
Tabla 11: Cálculo del mantenimiento de los fondos propios para el ejercicio 2024.....	29
Tabla 12: Cálculo del incremento de los fondos propios ejercicio 2024.....	29
Tabla 13: Límite ejercicio 2024.....	30
Tabla 14: Distribución del beneficio del ejercicio 2024.....	30
Tabla 15: Cálculo de la reserva voluntaria del ejercicio 2024. ....	31
Tabla 16: Cálculo del mantenimiento incremento de los fondos propios para el ejercicio 2025. ....	31
Tabla 17: Cálculo de la reserva de capitalización ejercicio 2025.....	32
Tabla 18: Datos relativos al supuesto práctico de la reserva de nivelación en euros. ....	44
Tabla 19: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2021.....	45
Tabla 20: Distribución del beneficio del ejercicio 2021.....	45
Tabla 21: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2022.....	46
Tabla 22: Distribución del beneficio del ejercicio 2022.....	46
Tabla 23: Saldo de la reserva de nivelación tras la compensación de la base imponible en el ejercicio 2023.....	47
Tabla 24: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2024.....	48
Tabla 25: Saldo de la reserva de nivelación tras la compensación de la base imponible en el ejercicio 2025.....	48
Tabla 26: Datos relativos al supuesto práctico de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación en euros. ....	50
Tabla 27: Distribución del beneficio del ejercicio 2021.....	51

Tabla 28: Cálculo de la reserva de capitalización del ejercicio 2022.....	52
Tabla 29: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2022.....	52
Tabla 30: Distribución del beneficio del ejercicio 2022.....	53
Tabla 31: Cálculo mantenimiento incremento fondos propios ejercicio 2023.....	53
Tabla 32: Cálculo reserva de capitalización ejercicio 2023. ....	54



## **ÍNDICE DE CUADROS**

Cuadro 1: Empresas en España. Febrero 2021. ....	8
Cuadro 2: Evolución de las cooperativas constituidas en España. ....	56
Cuadro 3: Cooperativas de primer grado en España en el 2020. ....	56

## **ABREVIATURAS**

BI: Base Imponible.

BIP: Base Imponible Previa.

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

CCom: Código de comercio.

CS: Capital Social.

DGT: Dirección General de Tributos.

ERD: Entidades de Reducida Dimensión.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

INCN: Importe Neto de la Cifra de Negocios.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

LC: Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LRFC: Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

PGC: Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

PYMES: Pequeñas y medianas empresas.

TRLSC: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

UTE: Unión temporal de empresas.

# 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es analizar de manera pormenorizada, dos incentivos tributarios que establece la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). La reserva de capitalización y de nivelación fueron dos de las principales novedades que introduce dicha Ley, y que tuvieron efecto a partir del ejercicio iniciado el 1 de enero del 2015<sup>1</sup>.

En dicho análisis adquiere un papel relevante el estudio de los aspectos prácticos y controvertidos de la reserva de capitalización y de nivelación como incentivos tributarios para la autofinanciación empresarial.

A este respecto, debe recordarse que la autofinanciación<sup>2</sup> de las empresas es la utilización de los recursos propios que proceden de la actividad para poder realizar inversiones. Con la autofinanciación, la empresa favorece su capitalización frente al endeudamiento con terceros. A estos efectos se pueden distinguir dos tipos:

- Autofinanciación de mantenimiento: crear recursos para mantener la capacidad productiva de la empresa, es decir, la amortización de los bienes de inversión y las provisiones.
- Autofinanciación de enriquecimiento: recursos que produce la empresa por la retención de sus beneficios, generalmente, en forma de reservas.

---

<sup>1</sup> CALVO VÉRGEZ, Juan: “Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015”. En *Aranzadi digital*, núm. 1/2016, 2016. [Versión digital].

<sup>2</sup> <https://economipedia.com/definiciones/autofinanciacion.html>. Consultado el 1 de mayo del 2021.

Este trabajo se centra en la autofinanciación de enriquecimiento, ya que el objetivo que se persigue con la aplicación de la reserva de capitalización y de nivelación en el Impuesto sobre Sociedades (IS) es reducir la financiación ajena de las entidades las cuales se encuentran reguladas en los artículos 25 y 105 de la LIS, respectivamente<sup>3</sup>.

Además, también se explica la posible aplicación de las reservas de capitalización y de nivelación a las sociedades cooperativas.

En este trabajo, antes de empezar a examinar la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, y para una mejor comprensión del tema, se analizan los aspectos generales del IS. Seguidamente se explican los incentivos fiscales a la autofinanciación empresarial; en primer lugar, la reserva de capitalización y, posteriormente, la reserva de nivelación. Ambas explicaciones irán reforzadas de un caso práctico y de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, donde se desarrollan diversas cuestiones controvertidas.

Por último, se examina si ambos incentivos fiscales son compatibles en el mismo ejercicio económico y el efecto impositivo que tienen en las cuentas anuales de las empresas. Antes de las conclusiones del trabajo, se profundiza en la posibilidad de aplicar estas reservas de autofinanciación en las sociedades cooperativas.

---

<sup>3</sup> En [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Novidades\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades\\_publicadas\\_en\\_2014/Novidades\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades\\_publicadas\\_en\\_2014.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Novidades_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades_publicadas_en_2014/Novidades_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades_publicadas_en_2014.shtml). Consultado el 18 de abril del 2021.

## 2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN EN EL IS

### 2.1. Cuestiones generales del IS

El artículo 1 de la LIS establece que: *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas”*.

Este impuesto es periódico al realizarse el hecho imponible<sup>4</sup> todos los años, además su período impositivo coincide normalmente con el ejercicio económico. También tiene carácter sintético, puesto que se tienen en cuenta todos los rendimientos que obtienen independientemente de su fuente u origen.

Los aspectos generales del IS son los siguientes<sup>5</sup>:

- Son contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, es decir, las entidades que al menos cumplan un requisito de los establecidos en el artículo 8.1 de la LIS:

*“a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.*

*b) Que tengan su domicilio social en territorio español.*

*c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.”*

Sin embargo, se presume que una entidad tiene residencia en España cuando se localiza en un país calificado como paraíso fiscal y su activo se encuentra en territorio español o su actividad se desarrolla en España, salvo prueba en contrario.

---

<sup>4</sup> Artículo 4 de la LIS.

<sup>5</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Francis Lefebvre. Madrid, 2020. [Versión digital].

*Tabla 1: Contribuyentes del IS*<sup>6</sup>.

<b>Con personalidad jurídica</b>	Corporaciones, asociaciones y fundaciones, sociedades mercantiles, sociedades civiles.
	Sociedades agrarias de transformación, consorcios, sociedades laborales, mutuas y mutualidades de previsión social, agencias estatales.
<b>Sin personalidad jurídica</b>	Fondos de inversión, uniones temporales de empresas (UTE), fondos de pensiones, grupos de sociedades.

Fuente: Elaboración propia.

- En el artículo 9 se formulan dos tipos de exenciones en el IS: la exención total, afecta normalmente a entidades públicas que tienen la condición de contribuyentes, como son el Estado, las CC.AA., el INSS, MUFACE o RTVE. Y la exención parcial, que suelen ser las entidades sin ánimo de lucro que apliquen el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, los partidos políticos o los colegios profesionales entre otros<sup>7</sup>.
- La renta obtenida por los contribuyentes se puede calcular a través de tres métodos según establece el artículo 10 de la LIS:
  - ✓ Estimación directa: se parte del resultado contable (ingresos — gastos), sin embargo, este resultado debe ser corregido por las normas del IS mediante ajustes extracontables tanto de signo positivo como negativo<sup>8</sup>.
  - ✓ Estimación objetiva: solamente se podrá aplicar a aquellos sectores que lo marque la Ley. La base imponible se calcula mediante signos, índices

---

<sup>6</sup> Artículo 7 de la LIS.

<sup>7</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2015, 2015. [Versión digital]

<sup>8</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Aranzadi S.A.U., Navarra, 2021, pág. 24 y 25.

o módulos (En la actualidad, sólo es aplicable a las entidades navieras en función de su tonelaje).

- ✓ Estimación indirecta: cuando es imposible calcular la base imponible mediante la estimación directa.
- Los ajustes extracontables derivados de las diferencias contables y fiscales pueden ser:
- ✓ Diferencias permanentes: no tienen efectos fiscales en los períodos impositivos posteriores, por ejemplo, gastos contables que no son fiscalmente deducibles como las multas de tráfico.
  - ✓ Diferencias temporarias: tienen efectos fiscales en los períodos impositivos posteriores, es decir, los ajustes realizados en el ejercicio actual revierten en ejercicios futuros. Por ejemplo, las operaciones a plazos.

Existen diferencias temporarias deducibles e imponibles, que se expondrán más adelante.

- La base imponible del Impuesto es el resultado contable corregido por los citados ajustes extracontables minorado por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores<sup>9</sup>. A dicho resultado se le aplicara el tipo de gravamen correspondiente determinando así la cuota íntegra.
- El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad<sup>10</sup>, debe ser igual o menor a 12 meses. Por lo tanto, normalmente el devengo se produce el

---

<sup>9</sup> Artículo 10.1 de la LIS.

<sup>10</sup> Artículo 27.1 de la LIS.

31 de diciembre o el último día del período impositivo cuando este es inferior a 12 meses.

Una vez se ha expuesto las cuestiones generales sobre el IS, en los apartados siguientes de este trabajo se examina la reserva de capitalización y de nivelación.

## **2.2. Incentivos fiscales a la autofinanciación empresarial**

La LIS de 2014 no cambió, en grandes términos, el funcionamiento del impuesto, pero si se centró en favorecer la competitividad empresarial y garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica. A parte de la reducción del tipo impositivo del 30% al 25%, también se incluyeron ventajas fiscales a quienes aplicaran la reserva de capitalización y la reserva de nivelación incluidas en este nuevo marco normativo. El objetivo de dichas ventajas fiscales son premiar, desde un punto de vista tributario, a las entidades que tienen políticas de previsión futura, es decir, se estimula la capitalización empresarial incrementando el patrimonio neto<sup>11</sup>.

La citada LIS también tiene en consideración a las entidades de reducida dimensión (ERD) al ser el tipo de empresa predominante en España y así afianzar la competitividad de estas. El incentivo fiscal que se estudia es la reserva de nivelación exclusiva para estas. Para ello, la entidad debe tener un importe neto de la cifra de negocios (INCN) menor a diez millones de euros. Se podría ver una aproximación del número de empresas con estas características en España sumando el número de pequeñas y medianas empresas (PYMES) establecidas en el Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

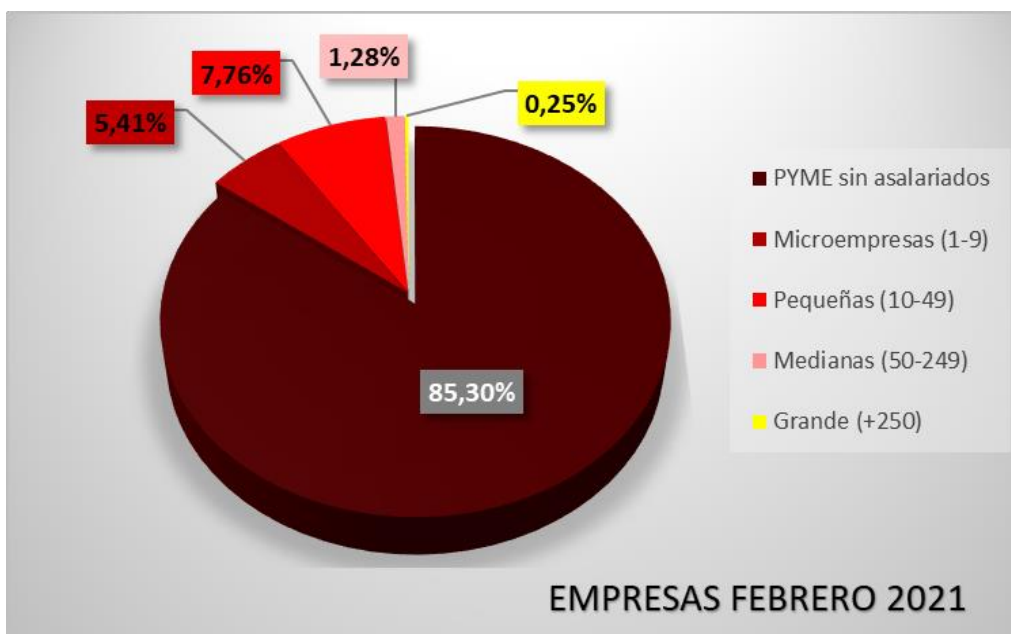
---

<sup>11</sup> FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: “Las reservas de capitalización y de nivelación de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades y su virtualidad para las entidades sociales”. En *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 12, 2015, págs. 37-38.



Como se puede observar, aunque no coincida el concepto de ERD y PYME, el cuadro nos muestra que, del total de empresas activas en febrero del 2021, un 13,17% son ERD (Microempresas: 5,41% + Pequeñas: 7,76% = 13,17%). Esta relación se ha hecho ya que para considerar que una empresa sea categorizada como microempresa además de tener menos de 10 trabajadores, también debe tener en cuenta su volumen de negocio (inferior a 2 millones). Al igual ocurre con las pequeñas empresas cuyo volumen de negocio debe ser inferior a 10 millones de euros y el número de trabajadores inferior a 50 personas<sup>12</sup>.

*Cuadro 1: Empresas en España. Febrero 2021.*



Fuente: Elaboración propia. Datos: Dirección General de Industria y de la pequeña y mediana empresa. En <http://www.ipyme.org/es-ES/ApWeb/EstadisticasPYME/Documents/CifrasPYME-febrero2021.pdf> Consultado el 9 de mayo de 2020.

Una vez, explicado cuándo y cómo aparecen estas ventajas fiscales en la LIS, se va a comenzar a desarrollar cada una éstas, acompañados de supuestos prácticos.

<sup>12</sup> Anexo I. DEFINICIÓN DE PYME. Artículo 2. del Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. En <http://www.ipyme.org/es-ES/UnionEuropea/UnionEuropea/PoliticaEuropea/Marco/Paginas/NuevaDefinicionPYME.aspx> Consultado el 26 de mayo del 2020.

### 2.2.1. La reserva de capitalización

Como se ha comentado anteriormente, la Ley del IS de 2014 intenta influir en las decisiones que toman las empresas frente a las fuentes de financiación a utilizar. En este epígrafe se realiza la reserva de capitalización, que dota de un beneficio fiscal a las empresas al no repartir los beneficios obtenidos en el ejercicio, es decir, que se autofinancien frente a las empresas que optan por la financiación ajena<sup>13</sup>.

En el artículo 25 de la LIS se encuentra regulada la reserva de capitalización. Este precepto está compuesto por cuatro apartados, donde el primero de ellos regula las entidades que se pueden beneficiar de ella y los requisitos que se deben cumplir para aplicarla. El segundo apartado determina el cálculo del incremento de los fondos propios. El tercer apartado, desarrolla las incompatibilidades que presenta la reserva de capitalización. Y el último apartado, establece las consecuencias de incumplir los requisitos previstos para la aplicación de este incentivo fiscal.

#### 2.2.1.1. Beneficiarios<sup>14</sup>

Las entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización siempre que cumplan las condiciones para ello serán las que tributen al tipo de gravamen general (25%) del IS. Además de las entidades de nueva creación, aunque su tipo de gravamen sea el 15% para el primer ejercicio en el que su BI sea positiva y en el siguiente.

También podrán hacer uso de este beneficio fiscal aquellas entidades que tributen al 30%, es decir, las entidades de crédito, las que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneo de hidrocarburos.

---

<sup>13</sup> MARTÍN ZAMORA, M.ª Pilar y MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto: “Las nuevas reservas de capitalización y nivelación en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis contable y fiscal”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4/2015. [Versión digital]

<sup>14</sup>VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

Una cuestión controvertida es si una persona física, que desarrolla una actividad económica, la cual determina el rendimiento neto de su actividad económica mediante el método de estimación directa y lleva la contabilidad ajustada al CCo, puede aplicar la reserva de capitalización en el IRPF de acuerdo con el criterio de la DGT<sup>15</sup>.

La contestación a dicha cuestión es negativa, puesto que no son contribuyentes del IS. Aunque puede haber confusión con el artículo 28.1 de la LIRPF que señala que “*el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades*”, pero hay que tener en cuenta que este artículo solamente se refiere al cálculo del rendimiento y no a la base imponible del impuesto como tal.

En cualquier caso, es importante reseñar que la aplicación de la reserva de capitalización es voluntaria para los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos para ello.

#### **2.2.1.2. Cálculo de la reducción**

Según establece el artículo 25.2. de la LIS, es necesario que se produzca un incremento de los fondos propios, estableciendo que, “*el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados de este, y los fondos propios existentes al inicio de este sin incluir los resultados del ejercicio anterior*”.

Para calcular dicho incremento de fondos propios no se debe tener en cuenta el resultado obtenido en dicho ejercicio, debido a que esta magnitud afectará al ejercicio siguiente. Esto es así porque la distribución del resultado del ejercicio se hace en los primeros seis meses del ejercicio siguiente al cierre. En la Junta General de accionistas se

---

<sup>15</sup> Consulta de la DGT nº V2868-16, 22 de junio 2016.

suele decidir si se destina ese beneficio para repartir dividendos, destinarlo a reservas o a ambas cosas. Por lo tanto, el incremento de los fondos propios surge del resultado obtenido en el ejercicio anterior y que no haya sido objeto de distribución entre los accionistas<sup>16</sup>.

Otra cuestión controvertida desarrollada por la DGT es la referida a los beneficios que tiene la empresa que debe destinarlos a sanear sus fondos propios, al tener pérdidas de ejercicios anteriores que comportan el total del patrimonio neto inferior al capital social. Dichos pronunciamientos del Centro Directivo merecen nuestra atención ya que manifiestan distintos criterios.

En primer lugar, puesto que el saneamiento da lugar a un incremento de fondos propios, se puede hacer uso del incentivo fiscal analizado, pero no se va a poder dotar la reserva indisponible con cargo a esos beneficios, y a la cual nos referiremos con posterioridad. Por ello, una de las consultas de la DGT determina que se podría dotar dicha reserva indisponible contra las reservas voluntarias de la empresa en lugar de hacerlo contra los beneficios del ejercicio en el momento de su distribución, por lo que se podría aplicar la analizada reserva de capitalización<sup>17</sup>.

En segundo lugar, existe otra consulta del Centro Directivo donde se establece que el beneficio que se destina a compensar las pérdidas de los ejercicios anteriores se debe considerar como una reserva de carácter legal, al ser obligatorio sanear dichas pérdidas tal y como se establece en el artículo 273 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). Por lo tanto, al tener dicha interpretación, el Centro considera que las reservas de carácter legal de la entidad no se tienen en cuenta para el cálculo del incremento de los fondos propios, como se verá a continuación<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

<sup>17</sup> Consulta de la DGT nº V4349/2016, de 10 octubre de 2016.

<sup>18</sup> Consulta de la DGT nº V4962/2016, de 15 noviembre de 2016.

Aunque la normativa del IS no establece nada al respecto del cálculo de los fondos propios de la entidad y, por lo tanto, se aplica el criterio contable, no todas las partidas del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) que aparecen en los fondos propios se deben tener en cuenta para calcular el incremento de dichos fondos para la aplicación de este incentivo fiscal. A continuación, se muestra una tabla donde se tachan las partidas que aparecen en el PGC pero que no se tienen en cuenta para el cálculo de la reserva de capitalización<sup>19</sup>:

*Tabla 2: Fondos propios.*

<b>PGC</b>	<b>RESERVA DE CAPITALIZACIÓN</b>
Capital	<del>Capital</del>
Prima de emisión	<del>Prima de emisión</del>
Reservas	Reservas**
(Acciones y participaciones en patrimonio propio)	<del>(Acciones y participaciones en patrimonio propio)</del>
Resultados de ejercicios anteriores	Resultados de ejercicios anteriores
Otras aportaciones de socios	<del>Otras aportaciones de socios</del>
Resultado del ejercicio	<del>Resultado del ejercicio</del>
(Dividendos a cuenta)	<del>(Dividendos a cuenta)</del>
Otros instrumentos de patrimonio neto	<del>Otros instrumentos de patrimonio neto</del>

Fuente: Elaboración propia.

Existen varias clases de reservas y no todas ellas se tienen en cuenta para el cálculo del incremento de los fondos propios. Esas reservas son<sup>20</sup>:

- Reserva legal: de carácter obligatoria, se encuentra regulada en el artículo 274 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En este

<sup>19</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

<sup>20</sup> *Ibidem*.

artículo señala: “*una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social*”. Será indisponible hasta que no alcance el límite del veinte por ciento mencionado anteriormente, excepto para destinarlo a compensar pérdidas o ampliar el capital. Una vez se alcanza dicho límite, ya no será obligatoria para la empresa y el exceso será de libre disposición, aun así, dicho exceso tampoco será tenido en cuenta para el cálculo del incremento de los fondos propios.

Se incluye en este grupo, no solo la reserva legal como tal, sino también todas las reservas que vengan impuestas por una norma legal, como por ejemplo la reserva por capital amortizado, por participaciones recíprocas o de revalorización<sup>21</sup>.

- Reserva estatutaria: están reguladas en los estatutos de la entidad, donde se obligan a aplicar un porcentaje de sus beneficios a estas reservas. En los estatutos viene impuesto cuál es el destino de estas reservas y su disponibilidad.
- Reserva de nivelación: esta reserva se desarrollará más adelante en profundidad, sin embargo, hay que destacar que no se debe tener en cuenta para calcular la base de reducción para la reserva de capitalización. Esto es así porque esta reserva está constituida por los beneficios de la empresa que no han tributado para compensar futuras bases imponibles negativas.

Cuando pasen los 5 años estipulados por la Ley del IS del 2014, obligatoriamente el remanente de la reserva de nivelación se tendrá que reclasificar a reservas voluntarias. Por lo que, su dotación no genera ningún aumento en los fondos propios de la empresa.

- Reserva para inversiones en Canarias: desarrollada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y

---

<sup>21</sup> Consulta de la DGT nº V4962/2016, de 15 noviembre de 2016.

Fiscal de Canarias donde se establece que la pueden aplicar entidades sujetas al IS que estén establecidas en Canarias. Dicha reserva surge al aplicar una reducción en la BI de los beneficios obtenidos en Canarias que se vayan a destinar a inversiones en dicho territorio, con el límite del 90 % del beneficio que no se ha distribuido.

Por lo tanto, un aumento de esta reserva tampoco se tendría en cuenta en el cálculo del incremento de los fondos propios para el cálculo de la reserva de capitalización. La razón de esta circunstancia es que son beneficios que no han tributado en el IS, con la condición de que se invierta con ellos.

Sin embargo, cuando esta reserva deje de ser indisponible por el cumplimiento del plazo de mantenimiento y pase a ser disponible, este aumento sí formará parte del cálculo para la reserva de capitalización<sup>22</sup>.

Una vez explicadas las reservas que no se deben tener en cuenta para el cálculo de la base de reducción de este incentivo fiscal, es importante señalar que la propia reserva de capitalización sí se tiene en cuenta para determinar el cálculo del incremento de los fondos propios y para cumplir el mantenimiento de dicho incremento, aunque se trate de una reserva que viene impuesta por una norma legal<sup>23</sup>.

El apartado 2 del artículo 25 de la Ley del IS del 2014, señala que no se deben tener en cuenta para el cálculo del incremento de fondos propios los siguientes conceptos<sup>24</sup>:

- La variación de las reservas por el resultado positivo o negativo de la enajenación de acciones propias de la empresa. Esto es así porque se transmiten las acciones de un socio a otra persona o entidad que pasa a ser

---

<sup>22</sup> Consulta de la DGT nº V1907/2018, de 28 junio de 2018.

<sup>23</sup> Consulta de la DGT nº V1854/2019, de 16 julio de 2019.

<sup>24</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

un nuevo socio, y, por lo tanto, tienen la consideración de aportación a la empresa y no un incremento o decremento de los fondos propios.

- El aumento de las reservas como consecuencia de una fusión de una entidad participada, por la diferencia entre el valor contable de los bienes y derechos y el valor de la participación. No se deben tener en cuenta al considerarse una ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración, atendiendo al criterio de DGT <sup>25</sup>.
- El incremento de las reservas derivadas de una escisión entre entidades participadas para la entidad beneficiaria. De esta manera se evita que se aplique por dos veces el incentivo tributario analizado, debido a que estas reservas pertenecen a la entidad escindida y son los beneficios que no se repartieron en su momento y pudiendo servir para la reserva de capitalización.
- Cuando hay una escisión entre entidades del mismo grupo, en la entidad escindida la diferencia entre el valor contable de los activos y pasivos que transmite y el valor razonable de la contraprestación recibida da lugar a un aumento en las reservas. Este aumento no se tiene en cuenta al ser considerado una ampliación de fondos propios por operaciones de reestructuración.

Como se puede observar en los párrafos anteriores, las reservas contables pueden aumentar o disminuir con diversas operaciones que realiza la empresa y que, sin embargo, no se tienen en cuenta para el cálculo de la base de reducción de la reserva de capitalización realizada. Esto se debe a que la variación de dichas reservas no viene derivada del mantenimiento del beneficio del ejercicio anterior en la empresa.

---

<sup>25</sup> Consulta de la DGT nº V4962/2016, de 15 noviembre de 2016.



En definitiva, teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto para el cálculo de la base de reducción, el importe de la reducción sería:

*Tabla 3: Fórmulas de la reserva de capitalización.*

<b>Base de la reducción</b>	[(fondos propios al cierre del ejercicio – resultado del ejercicio) – (fondos propios al cierre del ejercicio anterior – resultado del ejercicio anterior)]
<b>Importe de la reducción</b>	$0,10 \times \text{Base de la reducción}$

Fuente: Elaboración propia.

Además, la reducción puede aplicarse de forma total o parcial cuando la empresa deba hacer frente a su política de distribución de dividendos. Al repartir los beneficios del ejercicio en forma de dividendos, el resto del beneficio que se destine a incrementar los fondos propios podrá incluirse para calcular la reducción de la base imponible <sup>26</sup>.

### **2.2.1.3. Requisitos para aplicar la reserva de capitalización**

Cuando una empresa desea aplicar la reserva de capitalización en el IS debe cumplir dos requisitos que vienen regulados en el artículo 25.1 de la LIS y que son los siguientes<sup>27</sup>:

1. El analizado incremento de los fondos propios debe mantenerse durante 5 años a contar desde el cierre del período impositivo al que se aplica la reducción. Para cumplir este requisito no se tienen en cuenta las pérdidas que contablemente tenga la empresa. Además, este requisito se refiere al importe

<sup>26</sup> Consulta de la DGT nº V1765/2019, de 10 julio de 2019.

<sup>27</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

en global del incremento de los fondos propios, no solamente a la partida de los fondos propios que se ha incrementado<sup>28</sup>.

Para calcular si se mantiene el incremento de los fondos propios, se debe calcular la diferencia entre los fondos propios al final y al principio del ejercicio, en cada uno de los 5 ejercicios que se debe mantener. Es importante señalar que, en ese caso, también se tienen en cuenta las reglas explicadas en el punto anterior sobre el cálculo del incremento de los fondos propios<sup>29</sup>.

Como se ha comentado anteriormente, no se deben contemplar las pérdidas contables que tiene la empresa para comprobar si se mantiene o no el incremento de los fondos propios. Sin embargo, el apartado 1 del artículo 25 de la Ley del IS de 2014 parece que sólo se refiere a las pérdidas que se producen dentro del período de los 5 años de mantenimiento y no del ejercicio en el que se practica la reducción. Por lo tanto, se podría concluir que cuando las pérdidas se dan en el ejercicio en el que se va a practicar la reducción se deben de tener en cuenta y, por lo tanto, no se cumpliría el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios.

2. Debe dotarse una reserva, que será de carácter indisponible, por el plazo de 5 años (ejercicios en los que se tiene que mantener el incremento de los fondos propios). Esta reserva ascenderá al importe de la reducción practicada en la base imponible del ejercicio. Además, dicha reserva aparecerá en el balance de situación de forma separada y con su propio título.

Aunque lo lógico sería que se dotara con cargo a los beneficios del ejercicio anterior que no se han distribuido (importe de la reducción de la base imponible), la DGT<sup>30</sup> entiende también cumplido este requisito si en el ejercicio siguiente al aprobar las cuentas anuales en la junta de accionistas (en los seis primeros meses del período impositivo siguiente), se reclasifican las

---

<sup>28</sup> Consulta de la DGT nº V4962/2016, de 15 noviembre de 2016.

<sup>29</sup> Consulta de la DGT nº V1836/2018, de 22 junio de 2018.

<sup>30</sup> Consulta de la DGT nº V4127/2015, de 22 diciembre de 2015.

reservas voluntarias a la reserva de capitalización por el importe de la reducción.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que esta reserva será indisponible desde el último día del período impositivo en el que se reduce la base imponible y no desde el día en el que se dota la reserva.

No obstante, se podrá disponer de esta reserva antes del transcurso de los 5 ejercicios, sin que se entienda incumplido el segundo requisito, cuando se de alguna de estas circunstancias<sup>31</sup>:

- El socio o accionista ejerce su derecho a la separación de la entidad. Aunque la sociedad abone parte de la reserva de capitalización al socio, no supone perder la reducción de la base imponible, aunque podría suponer el incumplimiento del primer requisito (mantenimiento del incremento de los fondos propios).
- Cuando sea de aplicación el régimen especial de las fusiones y escisiones, establecido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS. En el caso de las fusiones, en la entidad absorbida desaparecerá la reserva. Pero al aplicar dicho régimen, la responsabilidad de asumir la indisponibilidad de la reserva y el mantenimiento del incremento de los fondos propios se transmite a la entidad adquirente. Por lo tanto, se seguirán cumpliendo ambos requisitos si la entidad adquirente los cumple.

En el caso de las escisiones totales, ocurre prácticamente igual, mientras que la entidad escindida no podrá hacer frente al cumplimiento de los requisitos de este incentivo fiscal. Al aplicar el régimen especial, la

---

<sup>31</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

entidad beneficiaria asume el control y la responsabilidad de la escindida para el cumplimiento de dichos requisitos<sup>32</sup>.

Hay que tener en cuenta que, si la fusión o escisión no se hace mediante el régimen especial de las fusiones, esto cambiaría completamente al no traspasar la responsabilidad a la entidad adquirente y, por lo tanto, perderá la reducción practicada y se deberá regularizar la situación.

- Mediante una obligación de carácter legal.

#### ***2.2.1.4. Limitación de la reducción de la base imponible<sup>33</sup>***

Este incentivo fiscal está limitado al 10% de la base imponible positiva previa. Es decir, siguiendo el esquema de liquidación del IS, este porcentaje del 10% se debe aplicar al resultado contable aumentado o disminuido por los ajustes extracontables, sin tener en cuenta la reserva de capitalización, ni las dotaciones por deterioro de créditos y provisiones que no han sido deducibles en el período impositivo y que han generado activos por impuestos diferidos, ni las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Cuando la base imponible previa es negativa, no se pierde el derecho a la reducción por la reserva de capitalización, puesto que ésta se calcula respecto de los beneficios contables que tuvo la empresa en el período impositivo anterior y no sobre el resultado contable ni la base imponible de este ejercicio. Sin embargo, afectará a esta limitación, ya que no se podrá aplicar el incentivo fiscal en este ejercicio por insuficiencia en la base imponible. No obstante, la normativa del IS da la posibilidad de aplicar la reducción de este ejercicio en los dos períodos impositivos siguientes.

---

<sup>32</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *Casos fiscales con repercusiones contables*, 1ª ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2015, pág. 286.

<sup>33</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

También puede aplicar el incentivo fiscal en el plazo de 2 períodos impositivos siguientes al ejercicio en el que se debió practicar cuando el importe de la reducción es superior al 10% de la base imponible previa. Es decir, el exceso que no se puede aplicar por insuficiencia en la base imponible<sup>34</sup>.

Si en esos dos períodos impositivos siguientes se cumplen los requisitos para volver a aplicar este incentivo fiscal, la reducción pendiente de aplicación y la de este período impositivo no debe superar el límite del 10% de la base imponible positiva previa del ejercicio. El orden de estas reducciones es, en primer lugar, la reducción del ejercicio que se está calculando y si, posteriormente no se ha alcanzado el límite, se podrá aplicar las reducciones pendientes. En el caso de tener reducciones pendientes de distintos períodos impositivos, se aplicará en primer lugar la más antigua.

Es importante mencionar que el importe de la reserva que se va a dotar es por el importe de la reducción efectiva que se ha aplicado en dicho ejercicio. Si en el período impositivo siguiente se puede aplicar la reducción, se dotará la reserva indisponible por dicho importe<sup>35</sup>.

#### ***2.2.1.5. Incompatibilidades e incumplimiento de la reserva de capitalización***

El artículo 25.3. de la LIS de 2014 señala que la reserva de capitalización es incompatible cuando en el mismo ejercicio económico se aplica la reducción de la BI por el factor agotamiento del régimen fiscal de la minería<sup>36</sup> o por el del régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup>CALVO VÉRGEZ, Juan: “Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015”. ob. cit. [Versión digital].

<sup>35</sup> Consulta de la DGT nº V3154/2016, de 6 julio de 2016.

<sup>36</sup> Artículo 91 de la LIS.

<sup>37</sup> Artículo 95 de la LIS.

En el caso de que una empresa pudiera aplicar alguno de estos incentivos fiscales y la reserva de capitalización, dicha empresa deberá elegir qué reducción le beneficia más. Una vez la entidad ha optado por una decisión, no podrá cambiarla cuando haya transcurrido el plazo de declaración del IS del período impositivo en el que se aplique.

Otra incompatibilidad con la reserva de capitalización es con el régimen fiscal especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas<sup>38</sup>. En dicho régimen se aplica una bonificación del 85% de la cuota íntegra vinculada a la obtención de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos que señala el artículo 48 de la LIS para aplicar este régimen.

Esto significa que el incremento de fondos propios calculado para la aplicación de la reserva de capitalización se debe multiplicar por la proporción entre la cuota íntegra bonificada por las viviendas y la cuota íntegra total (puesto que la empresa también se puede dedicar al arrendamiento de locales y éstas no están bonificadas), esta cantidad es la que es incompatible y, por lo tanto, no se tiene en cuenta para aplicar la reserva de capitalización<sup>39</sup>.

Finalmente, el artículo 25.4. de la LIS determina las consecuencias derivadas del incumplimiento de los dos requisitos vistos anteriormente para poder aplicar la reserva de capitalización (mantenimiento del incremento de los fondos propios y dotación de la reserva de carácter indisponible durante 5 ejercicios). El incumplimiento de uno de los requisitos da lugar a la pérdida de la reducción practicada, por lo tanto, se debe regularizar dicha situación. Esta regularización se debe hacer conforme se establece en el artículo 125.3 de la LIS: *“el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en el que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente al incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora”*.

---

<sup>38</sup> Artículo 49 de la LIS.

<sup>39</sup> Consulta de la DGT nº V5231/2016, de 12 diciembre de 2016.

El incumplimiento de los requisitos en un período impositivo no afecta al incremento de fondos propios de dicho período. Por ejemplo, aunque la reserva pase de ser indisponible a reservas voluntarias, puesto que como ya se ha comentado anteriormente la reserva de capitalización y las reservas voluntarias se tienen en cuenta para el cálculo del incremento de los fondos propios de un período. Es decir, al reclasificarse en partidas que se tuvieron en cuenta para el cálculo del incremento, no varía la cantidad de dicho cálculo. Por ello, no podrá aplicarlo en dicho período al no producirse el incremento en el saldo global de los fondos propios de la entidad<sup>40</sup>.

#### ***2.2.1.6. Supuesto práctico: reserva de capitalización***

Una vez desarrollados los requisitos y cuestiones controvertidas para poder aplicar este incentivo fiscal para la capitalización en las empresas, las partidas de los fondos propios que afectan al cálculo del incremento de fondos propios y las que no. A continuación, se realiza de forma numérica, cómo se aplicaría la reserva de capitalización en una entidad. Más adelante, se examinará cómo se debe contabilizar correctamente dicho incentivo fiscal.

Una empresa dispone de los siguientes saldos:

---

<sup>40</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

*Tabla 4: Datos relativos al supuesto práctico de la reserva de capitalización en euros.*

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
A) Patrimonio neto						
<b>A-1) Fondos propios</b>	<b>165.000</b>	<b>190.000</b>	<b>202.500</b>	<b>198.500</b>	<b>208.500</b>	<b>226.500</b>
I. Capital	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
II. Prima de emisión	0	0	0	0	0	0
III. Reservas	66.000	65.000	90.000	102.500	98.500	108.500
<i>Reserva legal</i>	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
<i>Reserva estatutaria</i>	30.000	30.000	32.500	33.750	33.750	34.750
<i>Reservas voluntarias</i>	16.000	15.000	37.500	46.900	42.900	51.500
<i>Reserva de capitalización</i>	0	0	0	1.850	1.850	2.250
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	0	0	0	0	0	0
V. Resultados de ejercicios anteriores	0	0	0	0	0	0
VI. Otras aportaciones de socios	0	0	0	0	0	0
VII. Resultado del ejercicio	-1.000	25.000	12.500	-4.000	10.000	18.000
VIII. (Dividendo a cuenta)	0	0	0	0	0	0
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto	0	0	0	0	0	0

Fuente: Elaboración propia.

Además, se debe tener en cuenta la siguiente información:

- En los estatutos de la entidad está estipulado que se destinará un 10% del beneficio del ejercicio a reservas estatutarias hasta alcanzar el 50% del capital social.
- Las bases imponibles previas de los ejercicios son (en euros):

2021	2022	2023	2024	2025
26.500	18.500	- 3.255	9.675	9.000

- El tipo de gravamen que aplica la entidad es el 25%.

El supuesto desarrollado empieza en el ejercicio 2021; como se puede observar en los datos del supuesto, no hay un incremento de fondos propios entre el ejercicio



económico 2020 y el 2021, por lo tanto, la empresa no puede aplicar la reducción a la base imponible por la reserva de capitalización.

Sin embargo, para el ejercicio 2022, se comprueba que, se produce un incremento de fondos propios entre el ejercicio 2022 y el 2021 lo que hace posible la aplicación de la reducción, para ello la empresa tiene que seguir los pasos que a continuación se muestran.

Primero se deben calcular los fondos propios del ejercicio 2022 con la información que se dispone, derivada de la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2021 en la Junta General de accionistas en el año 2022. El reparto del beneficio del ejercicio 2021 es el siguiente:

*Tabla 5: Distribución del beneficio del ejercicio 2021.*

<b>Beneficio del ejercicio 2021: 25.000 euros</b>	
<b>Reserva legal:</b> De acuerdo con el artículo 274 del TRLSC la empresa alcanza ya el 20% del capital social (100.000 x 20% = 20.000) no hace falta destinar ninguna cantidad a esta reserva.	<b>Reserva estatutaria:</b> Al no llegar al 50% del capital social (100.000 x 50% = 50.000), debe destinar el 10% del beneficio a esta reserva.  25.000 x 10% = <b>2.500 euros</b>

*Fuente: Elaboración propia.*

Una vez se ha cumplido con la dotación de las reservas obligatorias a las que debe hacer frente la empresa, tenemos un beneficio no dotado de  $25.000 - 2.500 = \mathbf{22.500}$  euros. Puesto que no hay información sobre el reparto de dividendos con cargo al beneficio del 2021, se va a aplicar el remanente a **reservas voluntarias**.

Una vez realizado lo anterior, ya se puede calcular el incremento de fondos propios que ha habido en estos dos períodos:

*Tabla 6: Cálculo del incremento de los fondos propios para el ejercicio 2022.*

<b>FP al cierre del 2022</b>	202.500 – 100.000 – 20.000 – 32.500 – 12.500	<b>37.500</b>
<b>FP al cierre del 2021</b>	190.000 – 100.000 – 20.000 – 30.000 – 25.000	<b>15.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	37.500 – 15.000	<b>22.500</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar, el incremento de los fondos propios coincide con el aumento de las reservas voluntarias, que es el beneficio que no se ha distribuido del ejercicio 2021. Este incremento se multiplica por 10% obteniendo así el importe de la reducción a aplicar a la base imponible, tal y como se ha explicado con anterioridad.

Es importante tener presente la limitación que impone la LIS para poder aplicar dicha reducción a la BI. Para ello, hay que conocer las bases imponibles previas de los ejercicios en los que se va a aplicar la reserva de capitalización (en este caso, la información se encuentra detallada en una tabla al principio de este apartado para simplificar el supuesto práctico). La empresa no podrá reducirse en su base imponible más del 10% de su base imponible previa del ejercicio en el que se está aplicando el incentivo fiscal.

*Tabla 7: Importe reducción y límite ejercicio 2022.*

<b>Base de la reducción</b>	22.500
<b>Importe de la reducción</b>	$0,10 \times 22.500 = \mathbf{2.250}$
<b>Límite</b>	$10\% \times 18.500 = \mathbf{1.850}$

Fuente: Elaboración propia.

En este caso, la entidad no puede aplicarse toda la reducción a la BI, aunque, podrá hacerlo en los dos ejercicios siguientes siempre que cumpla con el límite expuesto anteriormente. Por lo tanto, la empresa aplicará una **reducción en la base imponible de**

**1.850 euros**, dotará una reserva indisponible que se denominará “reserva de capitalización ejercicio 2022” por 1.850 euros y quedarán **pendientes de aplicar**, para los dos períodos impositivos siguientes contados a partir del 31 de diciembre del 2022, **400 euros**.

En el ejercicio 2023, la empresa deberá cumplir el mantenimiento de los fondos propios, si no perderá el derecho a la reducción que se aplicó a la base imponible y tendrá que regularizar la situación. Además, durante este ejercicio 2023 se distribuirá el beneficio generado en el 2022 y deberá dotar la reserva indisponible explicada en el párrafo anterior.

Al igual que se ha hecho con el ejercicio 2022, en primer lugar, se reparte el beneficio del ejercicio anterior con la aprobación de las cuentas anuales en la junta general de accionistas para poder conocer los fondos propios del ejercicio 2023.

*Tabla 8: Distribución del beneficio del ejercicio 2022.*

<b>Beneficio del ejercicio 2022: 12.500 euros</b>		
<b>Reserva legal:</b> Como alcanza ya el 20% del capital social (100.000 x 20% = 20.000) no hace falta destinar ninguna cantidad a esta reserva.	<b>Reserva estatutaria:</b> Puesto que no llega al 50% del capital social (100.000 x 50% = 50.000), debe destinar el 10% del beneficio a esta reserva. <b>12.500 x 10% = 1.250 euros</b>	<b>Reserva de capitalización:</b> Debe dotar una reserva indisponible por el importe que se ha reducido la BI, es decir, <b>1.850 euros</b> .

*Fuente: Elaboración propia.*

El resto del beneficio del 2022 que queda pendiente de distribuir, puesto que no reparte dividendos con cargo a dicho beneficio, se destina a reservas voluntarias.

*Tabla 9: Cálculo de la reserva voluntaria del ejercicio 2023.*

<b>Distribución a reservas voluntarias</b>	12.500 – 1.250 – 1.850	<b>9.400 euros</b>
<b>Saldo total de reservas voluntarias</b>	37.500 + 9.400	<b>46.900 euros</b>

Fuente: Elaboración propia.

El primer paso que se debe tener en cuenta es si, en el ejercicio 2023, se cumplen los requisitos para la aplicación de este incentivo fiscal en el ejercicio 2022. Como se puede observar en la tabla número 4 de la página 23, está dotada la reserva indisponible de forma separada por el importe de la reducción practicada en el ejercicio anterior, por lo que el primer requisito se cumple.

Para comprobar si se verifica el requisito del mantenimiento del incremento de fondos propios (segundo requisito), a simple vista parece que no es así puesto que los fondos propios han disminuido a causa de tener pérdidas en este período impositivo. Sin embargo, este razonamiento no sería correcto, porque tal y como se ha comentado antes, no se deben tener en cuenta las pérdidas contables para el cálculo del mantenimiento de incremento de los fondos propios de la empresa. Los cálculos por realizar son los siguientes:

*Tabla 10: Cálculo del mantenimiento de los fondos propios.*

<b>FP al cierre del 2023</b>	198.500 – 100.000 – 20.000 – 33.750 + 4.000	<b>48.750</b>
<b>FP al inicio del 2022</b>	190.000 – 100.000 – 20.000 – 30.000 – 25.000	<b>15.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	48.750 – 15.000	<b>33.750</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar, se ha producido un incremento de los fondos al no tener en cuenta las pérdidas del ejercicio 2023 ( $33.750 > 22.500$ ). Por lo tanto, se mantiene el incremento de los fondos propios. Es decir, en este ejercicio se cumplen los dos requisitos

previstos legalmente ya analizados para poder tener el derecho a esa reducción de la base imponible y por ello no tiene que hacer ninguna regularización en este ejercicio.

Aunque hay un incremento de los fondos propios entre el ejercicio 2022 y el 2023, la empresa decide no aplicar en este ejercicio el incentivo fiscal. Esto se debe a que ha tenido una base imponible previa (BIP) negativa y, por lo tanto, no podría aplicarse ninguna cantidad en este ejercicio, además tiene cantidades pendientes de aplicar del ejercicio 2021. Estas cantidades pendientes no podrán ser aplicadas en este ejercicio puesto que como se ha comentado la BIP es negativa y no se puede calcular el límite del 10%.

En cualquier caso, se debe comentar que es fácil ver que el incremento que ha tenido en estos dos períodos coincide con el aumento de la reserva voluntaria (9.400) y la reserva de capitalización (1.850), es decir el incremento ha sido de 11.250 euros.

En el ejercicio 2024, destina **4.000 euros de las reservas voluntarias para compensar las pérdidas del ejercicio anterior.**

A continuación, se debe comprobar si se cumplen los requisitos al aplicar la reserva de capitalización en el ejercicio 2022 al no haber transcurrido aun 5 ejercicios económicos. Se observa en el balance que aparece la reserva de capitalización contabilizada de forma separada y continúa indisponible. Por otro lado, se tiene que calcular si se ha mantenido el incremento de los fondos propios.

*Tabla 11: Cálculo del mantenimiento de los fondos propios para el ejercicio 2024.*

<b>FP al cierre del 2024</b>	208.500 – 100.000 – 20.000 – 33.750 – 10.000	<b>44.750</b>
<b>FP al inicio del 2022</b>	190.000 – 100.000 – 20.000 – 30.000 – 25.000	<b>15.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	44.750 – 15.000	<b>29.750</b>

Fuente: Elaboración propia.

Aunque la empresa haya destinado una parte de las reservas voluntarias a compensar la pérdida del ejercicio anterior, se ha mantenido el incremento de los fondos propios, es decir, cumple los dos requisitos en el ejercicio 2024 y no pierde el derecho a la reducción que se aplicó en el ejercicio 2022.

Seguidamente, se calculan los fondos propios al inicio y al final del ejercicio 2024, para comprobar si hay un incremento de fondos propios en este ejercicio que le permita volver aplicar la reserva de capitalización en este período.

*Tabla 12: Cálculo del incremento de los fondos propios ejercicio 2024.*

<b>FP al cierre del 2024</b>	208.500 – 100.000 – 20.000 – 33.750 – 10.000	<b>44.750</b>
<b>FP al cierre del 2023</b>	198.500 – 100.000 – 20.000 – 33.750 +4.000	<b>48.750</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	44.750 – 48.750	<b>- 4.000</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar, no hay un incremento de los fondos propios; sin embargo, al tener cantidades pendientes de aplicar se debe calcular el límite de la reducción para ver si se puede aplicar en este ejercicio o si se pierde esta cantidad al haber transcurrido ya los dos ejercicios.

*Tabla 13: Límite ejercicio 2024.*

<b>Límite</b>	10% x 9.675	<b>967,50</b>
---------------	-------------	---------------

Fuente: Elaboración propia.

Como hay 400 euros pendientes de aplicar a la reducción de la base imponible y el límite es superior a dicha cantidad, la empresa puede hacer la reducción en este ejercicio. Además, cuando reparta el beneficio correspondiente al ejercicio 2024 deberá dotar esta cantidad a la reserva de capitalización.

Al igual que se ha hecho con los demás ejercicios, se procede a calcular los fondos propios del ejercicio 2025. Como durante este ejercicio se reparte el beneficio del ejercicio 2024, esta distribución será la siguiente:

*Tabla 14: Distribución del beneficio del ejercicio 2024.*

<b>Beneficio del ejercicio 2024: 10.000 euros</b>		
<b>Reserva legal:</b> Como alcanza ya el 20% del capital social (100.000 x 20% = 20.000) no hace falta destinar ninguna cantidad a esta reserva.	<b>Reserva estatutaria:</b> Puesto que no llega al 50% del capital social (100.000 x 50% = 50.000), debe destinar el 10% del beneficio a esta reserva. <b>10.000 x 10% = 1.000 euros</b>	<b>Reserva de capitalización:</b> Debe dotar una reserva indisponible por el importe que se ha reducido la BI, es decir, <b>400 euros.</b>

Fuente: Elaboración propia.

Aún queda pendiente de distribuir parte del beneficio del ejercicio 2024, como no hay información de que la empresa reparta dividendos con cargo a dicho beneficio, destinará el excedente a reservas voluntarias.

*Tabla 15: Cálculo de la reserva voluntaria del ejercicio 2024.*

<b>Distribución a reservas voluntarias</b>	10.000 – 1.000 – 400	<b>8.600 euros</b>
<b>Saldo total de reservas voluntarias</b>	42.000 + 8.600	<b>51.500 euros</b>

Fuente: Elaboración propia.

Una vez que se conocen los fondos propios del ejercicio 2025, se tiene que volver a comprobar si se cumplen los dos requisitos legalmente establecidos para la aplicación en este ejercicio. La reserva de capitalización está dotada por el importe de la reducción, y contablemente se refleja separada de las demás reservas de la entidad.

El segundo requisito que tiene que cumplir es el mantenimiento del incremento de fondos propios, circunstancia que se ha producido.

*Tabla 16: Cálculo del mantenimiento incremento de los fondos propios para el ejercicio 2025.*

<b>FP al cierre del 2025</b>	226.500 – 100.000 – 20.000 – 34.750 – 18.000	<b>53.750</b>
<b>FP al inicio del 2022</b>	190.000 – 100.000 – 20.000 – 30.000 – 25.000	<b>15.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	53.750 – 15.000	<b>38.750</b>

Fuente: Elaboración propia.

Puesto que cumple los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal relativo a la reserva de capitalización, en este ejercicio no tendrá que regularizar la situación. Además, la empresa decide calcular si hay un incremento de fondos propios respecto del ejercicio anterior para comprobar si puede optar, en este ejercicio, la aplicación de la reserva.



*Tabla 17: Cálculo de la reserva de capitalización ejercicio 2025.*

<b>FP al cierre del 2025</b>	226.500 – 100.000 – 20.000 – 34.750 – 18.000	<b>53.750</b>
<b>FP al cierre del 2024</b>	208.500 – 100.000 – 20.000 – 33.750 – 10.000	<b>44.750</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	53.750 – 44.750	<b>9.000</b>
<b>Importe de la reducción</b>	0,10 × 9.000	<b>900</b>
<b>Límite</b>	10% x 9.000	<b>900</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en los cálculos realizados previamente, hay un incremento de los fondos propios y, por lo tanto, la entidad podría aplicar la reserva de capitalización y tener una reducción en la base imponible por dicho importe. Sin embargo, hay que tener en cuenta el límite del 10% de la base imponible previa del ejercicio en el que se vaya a practicar la reducción.

En este supuesto, el límite calculado es mayor a la reducción que se puede practicar a la BIP. Por esta razón, la empresa decide aplicar el total de la reducción. La empresa deberá dotar, cuando distribuya el beneficio del ejercicio 2025 en la aprobación de las cuentas anuales en la junta general de accionistas celebrada durante el ejercicio 2026 una reserva indisponible separada del resto de las reservas (reserva de capitalización del ejercicio 2025). Además, tiene la obligación de comprobar que se cumple, durante los 5 ejercicios siguientes, el mantenimiento del incremento de fondos propios y de los dos años que faltan por analizar los requisitos de la reducción que practicó en el ejercicio 2022. En el caso de incumplir alguno de estos requisitos tal y como se ha comentado en reiteradas ocasiones la empresa deberá regularizar su situación.

Una vez desarrollado uno de los incentivos fiscales que proporciona la nueva normativa del IS en el ejercicio 2014, es decir, la reserva de capitalización. A continuación, se va a exponer la reserva de nivelación, otro de los incentivos fiscales que regula esta Ley.

### 2.2.1.1. La reserva de nivelación<sup>41</sup>

La reserva de nivelación es un incentivo fiscal a la financiación propia al igual que la reserva de capitalización. Sin embargo, ésta última la podrán aplicar sólo las ERD. Su objetivo es reducir en un período impositivo una parte de la base imponible para afrontar en el futuro bases imponibles negativas.

Este incentivo fiscal para las ERD se encuentra dentro de aquellos que figuran el régimen tributario especial para las mismas. En concreto, son los siguientes:

- Libertad de amortización (artículo 102 de la LIS).
- Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (artículo 103 de la LIS).
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (artículo 104 de la LIS).
- **Reserva de nivelación de bases imponibles negativas (artículo 105 de la LIS).**

En este trabajo, se va a realizar, con detalle, este último incentivo tributario. Pero antes, es importante conocer cuándo una empresa se considera ERD y, por lo tanto, puede disfrutar de estos incentivos fiscales.

---

<sup>41</sup> LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, *José Antonio: Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Francis Lefebvre. Madrid, 2020. [Versión digital].

### 2.2.1.2. Las entidades de reducida dimensión

Como regla general, cuando una entidad, cualquiera que sea su actividad, tenga en el período impositivo un importe neto de la cifra de negocios inferior a diez millones de euros, será ERD en el período impositivo siguiente, con independencia de su INCN de ese período. Además, esta condición se dará en los tres períodos impositivos siguientes que la entidad alcance el límite del INCN si en los dos anteriores fue ERD, tal y como se establece en el artículo 101.4 de la LIS<sup>42</sup>.

Sin embargo, no podrán aplicar el régimen fiscal especial para las ERD las entidades patrimoniales, es decir, aquellas entidades que no están desarrollando una actividad económica y más de la mitad de su activo son valores<sup>43</sup>.

El INCN no viene determinado en la LIS, por ello, habría que acudir a la normativa mercantil para su concreción: *“se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión”*<sup>44</sup>.

Además, se debe excluir, del cálculo del INCN, los productos para la venta consumidos por la empresa, las subvenciones, impuestos especiales repercutidos por obligación, los ingresos por intereses reconocidos (cuando la financiación es representativa.)

---

<sup>42</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *El nuevo Impuesto de Sociedades: aplicación práctica*. ob. cit., pág. 433.

<sup>43</sup> Artículo 5.2 de la LIS.

<sup>44</sup> Artículo 34.1 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

El artículo 101 de la LIS también determina algunas reglas especiales en el ámbito de aplicación de las ERD. En concreto son las siguientes<sup>45</sup>:

- Cuando la actividad tiene un ejercicio económico inferior a doce meses en el período impositivo anterior, el INCN se debe elevar al año.
- Si la entidad es de nueva creación, no tendrá período impositivo anterior para fijarse si cumple o no para ser ERD. Por lo tanto, en esta ocasión se tendrá en cuenta el período impositivo en el que se desarrolle la actividad económica.
- Si una entidad estaba inactiva y vuelve a realizar una actividad económica, el INCN del período impositivo anterior será cero. Por ello, se debe calificar como ERD y remitir su cálculo al apartado anterior.
- En el caso de un grupo de sociedades<sup>46</sup>, para calcular el INCN, se deben sumar todas las cifras de negocios de las entidades que formen parte del grupo. En este sentido, si la suma es inferior a diez millones de euros, todas las empresas del grupo serán ERD. En cambio, si es superior ninguna empresa será ERD, aunque de manera individual cumplan el requisito de que el INCN inferior a la cantidad referida.

Cuando una entidad pasa a formar parte de un grupo de sociedades, se debe de incluir, en el importe correspondiente al grupo, su INCN del período impositivo anterior, aunque en ese período la empresa no formaba parte del grupo<sup>47</sup>. Se consideran que las entidades empiezan a formar parte del grupo cuando el último día del período impositivo en el que se considere ERD, cumple lo dispuesto en el artículo 42 del CCom.

---

<sup>45</sup>VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

<sup>46</sup> Artículo 42 CCom. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

<sup>47</sup> Consulta de la DGT nº V2021/2005, de 15 septiembre de 2009.

- Cuando una sociedad forme parte de dos o más grupos de sociedades, se pueden dar diversos casos. Por ejemplo, si el INCN de todos los grupos de sociedades no superan los diez millones de euros, todas las empresas del mismo tendrán la calificación de ERD. Mientras que, si todos los grupos los superan, ninguna de dichas empresas lo tendrá. Sin embargo, el problema se halla cuando un grupo puede ser considerado ERD y el otro no; la entidad que forma parte de ambos grupos no podrá ser ERD al pertenecer a un grupo que no puede ser considerado ERD. Es importante señalar, que esta condición no afecta a las demás empresas del grupo que si es considerado ERD<sup>48</sup>.
- Cuando una persona física sola o conjuntamente con diversas personas físicas con vínculo de parentesco hasta el 2º grado en línea directa o colateral, y sean socios en entidades que cumplen lo estipulado en el artículo 42 del CCom. Se debe calcular el INCN igual que en los grupos de sociedades.
- Si una entidad participa en otra entidad sin personalidad jurídica (comunidad de bienes, UTE, etc.), el cálculo del INCN se debe hacer sumando el importe total de la entidad más la proporción según la participación en la entidad sin personalidad jurídica del INCN de dicha entidad. En el caso de cumplir que la suma de ambas cantidades sea inferior a 10 millones, la entidad será ERD y, sobre los activos que le pertenezcan de la entidad sin personalidad jurídica, podrá aplicar los incentivos fiscales de este régimen.
- El cálculo del INCN también varía de la regla general cuando se hacen operaciones de concentración de empresas. En concreto son las siguientes<sup>49</sup>:

---

<sup>48</sup> Consulta de la DGT nº V88/2007, de 17 enero de 2007.

<sup>49</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

- Fusión: Si, en el período impositivo en el que se realiza la fusión, ambas entidades cumplen los requisitos para calificarse ERD. En este caso, las dos entidades aplicarán el régimen en dicho período impositivo. Incluso aunque a causa de la fusión se supere el requisito, la entidad absorbente podrá aplicar el régimen de ERD en los 3 ejercicios siguientes al de la fusión. Siempre que cumpla ciertos requisitos como son: que durante los dos períodos anteriores a la fusión ambas fueran ERD y la fusión se acoja al régimen especial de fusiones.

Si en el período impositivo en el que se produce esta operación una entidad cumple con las condiciones para ser ERD, pero la otra no, en este supuesto, cada empresa aplicará el régimen que le corresponda sin que afecte la operación de fusión en la cifra de negocios.

- Escisión: Si a causa de esta operación se crea una nueva entidad, ésta tendrá, en ese período impositivo, el régimen que se aplicaba en la entidad escindida. Sin embargo, en el ejercicio siguiente deberá de aplicar las reglas generales para calificar si es ERD o no.

Pero también se puede producir que la entidad beneficiaria sea una entidad preexistente. En este caso, las entidades en el período en el que dé lugar la operación de escisión seguirán con el régimen que tienen en dicho período. Y si se cumplen los requisitos de que ambas hayan sido ERD en los dos ejercicios anteriores a la escisión y ésta se hace conforme a su régimen especial, podrán ser ERD en los 3 períodos impositivos siguientes al de la escisión.

### ***2.2.1.3. La reserva de nivelación de bases imponibles***

La reserva de nivelación viene regulada en el artículo 105 de la LIS, donde se desarrollan cuestiones tales como las entidades que podrán aplicar este incentivo fiscal,

el importe de la reducción de la base imponible y su límite, los requisitos que debe cumplir, las causas del incumplimiento.

Como se ha desarrollado anteriormente, la reserva de nivelación podrán aplicarla las ERD, pero como requisito adicional, éstas deben tributar por el tipo de gravamen general del IS del 25%. Por lo tanto, quedan excluidas, aunque sean ERD, las sociedades cooperativas y las entidades de nueva creación, tal y como determina la DGT<sup>50</sup>.

Las entidades que cumplan los requisitos expuestos en el párrafo anterior podrán reducir su base imponible positiva, después dotar de la reserva de capitalización y compensar las bases imponibles negativas, en un 10% de dicho importe como máximo. Sin embargo, dicha reducción no puede ser superior a un millón de euros. Consecuentemente, debido a que el porcentaje es el importe máximo que podrá deducir, las entidades pueden aplicar un porcentaje menor al 10% si así lo desean, siempre que se respete el citado límite del millón de euros<sup>51</sup>.

Es importante señalar que, en el caso de que el período impositivo de la entidad sea inferior a doce meses, se deberá calcular la proporción en relación con los meses que ha estado en funcionamiento del límite del millón de euros. Por ejemplo, si la entidad empezó su actividad el 1 de julio, el citado límite se prorratea por los meses que ha estado activa, siendo el límite de quinientos mil euros. (1.000.000 x 0,5)

Prosiguiendo con la exposición del incentivo tributario analizado en este epígrafe, el destino de las cantidades que se han reducido de la base imponible es la compensación de bases imponibles negativas que se puedan generar en el futuro. Por lo tanto, si la empresa ha tenido bases imponibles negativas deberá añadir a la base imponible el importe de la reducción que se practicó en su momento hasta el límite de dicha base. Es

---

<sup>50</sup> Consulta de la DGT nº V3495/2019, de 20 diciembre de 2019.

<sup>51</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *El nuevo Impuesto de Sociedades: aplicación práctica*. ob. cit., pág. 440.

decir, si tiene suficiente saldo la base imponible debe quedar a cero, pero no puede resultar negativa.

En el caso de que no se produzca ninguna base imponible negativa en el plazo de 5 ejercicios posteriores, o si fueron por menor importe de la reducción que se practicó, al finalizar el quinto período impositivo se debe adicionar esta cantidad a la base imponible de ese período. De esta forma, se ha producido un diferimiento de la tributación sin abonar intereses de demora<sup>52</sup>.

Lo mismo ocurre cuando una entidad se va a extinguir y no ha podido aplicar la totalidad de la reducción de la base imponible, es decir, ésta debe de adicionarla a la base imponible de su último período impositivo.

De acuerdo con lo expuesto, cabe entender que la reserva de nivelación posibilita un doble incentivo fiscal: por un lado, permite compensar bases imponibles negativas futuras y por el otro, un diferimiento de la tributación en el IS en el caso de no tener en el período de los 5 ejercicios mencionado bases imponibles negativas.

Si, durante el transcurso de esos 5 ejercicios, la entidad pasa a tributar por el régimen general del IS y ya no es considerada ERD, esta circunstancia no afectaría a la correcta aplicación de este incentivo fiscal hasta que no se alcance dicho plazo. Es decir, se pueden seguir compensando las bases imponibles negativas que tenga en esos ejercicios, aunque ya no sea calificada como ERD.

Es importante recalcar que, al finalizar el plazo de los 5 ejercicios citados, si la base imponible del último ejercicio es negativa tras adicionar las cantidades pendientes,

---

<sup>52</sup>CALVO VÉRGEZ, Juan: “Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015”. ob.cit. [Versión digital].



esta BI puede ser negativa por insuficiente saldo en la cuenta contable de la reserva de nivelación, o positiva.

En el caso de convertirse la BI en positiva no podrá aplicar en ese ejercicio la reducción de la BI por la reserva de nivelación. Esto se debe, como se ha comentado anteriormente, a la reducción sobre la BI previa a la reserva de nivelación y ese importe es negativo.

Otro requisito que debe cumplir la empresa, para aplicar el beneficio explicado en este epígrafe, aparte de ser ERD, y tributar por el tipo de gravamen general en el IS, es realizar una dotación contable de una reserva indisponible por el valor de la reducción de la BI en el período impositivo en el que se practique. Sin embargo, este requisito se entiende cumplido, aunque el último día del período impositivo no aparezca reflejada contablemente de forma separada y con su título apropiado en el balance contable de la correspondiente empresa.

Al igual que ocurre con la analizada reserva de capitalización, la reserva de nivelación se dotará cuando se aprueben las cuentas anuales del ejercicio en el que se practicó la reducción, en la correspondiente Junta General de accionistas. Es decir, se contabilizará cuando se reparta el resultado de dicho ejercicio. Cuando el resultado sea insuficiente o negativo, se podrá dotar la reserva con cargo a los primeros resultados positivos de los ejercicios siguientes a la reducción<sup>53</sup>.

Además, cuando en el plazo de 5 ejercicios no se haya podido dotar la reserva por no obtener suficientes beneficios no se entiende incumplido este requisito. Ni tampoco se entenderá que se ha incumplido cuando se destine el beneficio del ejercicio en el que se practica la reducción a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores.

---

<sup>53</sup> Consulta de la DGT nº V4127/2015, de 22 diciembre de 2015.

Como se ha comentado anteriormente, esta reserva dotada en el balance es indisponible, pero pasará a ser disponible el importe que se adicione a la base imponible en los ejercicios, bien porque en la empresa ha tenido pérdidas o bien porque ha concluido el plazo de los 5 ejercicios.

La disposición de esta reserva, cuando aún tiene carácter indisponible supone el incumplimiento del requisito; incluso cuando la disposición es parcial, se entiende incumplido este requisito por la parte dispuesta. En estos casos, se debe regularizar la situación conforme a lo establecido en el apartado 6 del artículo 105 de la LIS: *“El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora”*.

No obstante, se entiende que no se ha dispuesto de la reserva de nivelación cuando concurre alguna de estas situaciones en la empresa<sup>54</sup>:

- Cuando se reparta la parte del capital y reservas que le corresponde a un socio en función de su participación, si éste decide separarse de la sociedad.
- Cuando se efectúe, por ejemplo, una fusión en el régimen especial de reorganización empresarial. En el caso de que se elimine total o parcialmente la cuenta de reservas de nivelación, no se considera incumplido el requisito citado ya que la entidad adquirente debe cumplir con todas las obligaciones que tenía la entidad absorbida. Es importante recordar, que esto sólo es así cuando las operaciones de reorganización se hacen en el marco del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de

---

<sup>54</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea regulado en la LIS. En el otro caso, se entenderían dispuestas y consecuentemente, debería regularizar el incentivo tributario indebidamente aplicado al no traspasarse las obligaciones tributarias entre las entidades fusionadas<sup>55</sup>.

- Cuando se disponga de este saldo por una causa meramente legal.

Otro aspecto importante que se debe tener en cuenta es que, si se ha practicado en varios ejercicios la reducción de la base imponible, y en un ejercicio obtiene una base imponible negativa, se debe compensar la BI con la reducción más antigua que se practicó dentro del plazo de los cinco ejercicios anteriores a la BI negativa.

Tal y como se establece en el artículo 105.4. de la LIS, la reducción de la base imponible por la reserva de nivelación se puede tener en cuenta para el cálculo de los pagos fraccionados. Esto es así cuando la entidad los calcule mediante el método de la base imponible obtenida en los meses 3, 9 y 11 de cada ejercicio previsto en el artículo 40.3 de la LIS de 2014. Aunque no ocurre nada si la empresa decide en lugar de aplicar la reducción en la base de los pagos fraccionados del período se aplica la totalidad en la liquidación definitiva.

Sin embargo, lo anterior no afecta a la dotación de la reserva indisponible, es decir, no debe hacerse a medida que se hace la reducción en los pagos fraccionados, sino como se ha comentado anteriormente con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se aplica la reducción.

Es importante enfatizar que la aplicación de la reserva de nivelación en la entidad es opcional, pero una vez se ha tomado la decisión de aplicarla o no, la empresa no podrá

---

<sup>55</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *Casos fiscales con repercusiones contables*, ob. cit., pág. 286.

cambiar de opinión. No obstante, si la empresa decide aplicarla y tiene bases imponibles negativas en los ejercicios siguientes a la reducción de la BI, es obligatorio hacer uso de este incentivo fiscal.

La cantidad destinada a la reserva indisponible de nivelación no es compatible con la de la reserva de capitalización y la reserva para inversiones en Canarias, aunque estas también tengan el carácter de indisponibles. Se debe dotar una reserva indisponible por cada uno de estos incentivos fiscales<sup>56</sup>.

#### ***2.2.1.4. Supuesto práctico: reserva de nivelación***

En este apartado se va a analizar un supuesto práctico sobre la reserva de nivelación de bases imponibles negativas. Para ello, se debe suponer que la empresa es considerada ERD y que además aplica el tipo de gravamen general del 25%. Los datos correspondientes de este supuesto práctico son los siguientes:

---

<sup>56</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

*Tabla 18: Datos relativos al supuesto práctico de la reserva de nivelación en euros.*

	2021	2022	2023	2024	2025
A) Patrimonio neto					
<b>A-1) Fondos propios</b>	<b>171.000</b>	<b>181.000</b>	<b>178.500</b>	<b>178.600</b>	<b>178.325</b>
I. Capital	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
II. Prima de emisión	0	0	0	0	0
III. Reservas	65.000	71.000	80.000	78.500	78.600
<i>Reserva legal</i>	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
<i>Reserva estatutaria</i>	30.000	30.600	31.600	31.600	31.610
<i>Reservas voluntarias</i>	15.000	19.850	26.250	26.750	26.767,50
<i>Reserva de nivelación 2021</i>	0	550	550	0	0
<i>Reserva de nivelación 2022</i>	0	0	1.600	150	150
<i>Reserva de nivelación 2024</i>	0	0	0	0	72,50
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	0	0	0	0	0
V. Resultados de ejercicios anteriores	0	0	0	0	0
VI. Otras aportaciones de socios	0	0	0	0	0
VII. Resultado del ejercicio	6.000	10.000	-1.500	100	-275
VIII. (Dividendo a cuenta)	0	0	0	0	0
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto	0	0	0	0	0

Fuente: Elaboración propia.

Las bases imponibles previas a la reserva de capitalización, compensación de bases imponibles negativas y de la reserva de nivelación son (en euros):

	2021	2022	2023	2024	2025
Base imponible previa	5.500	16.000	- 2.000	725	-500

Además, en los estatutos de la entidad está estipulado que se destinará un 10% del beneficio del ejercicio a reservas estatutarias hasta alcanzar el 50% del capital social.

Como se puede observar, la BI del ejercicio 2021 es positiva, por lo tanto, puede aplicar la reducción de la BI por reserva de nivelación en el ejercicio.

*Tabla 19: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2021.*

<b>Reducción de la base imponible</b>	$10\% \times 5.500 = \mathbf{550}$
<b>Límite</b>	1.000.000

Fuente: Elaboración propia.

La cantidad máxima en que se puede reducir es el 10% de BIP o si esta cantidad es mayor a 1.000.000, esta cantidad será el límite. La empresa podrá reducir su BI en 550 euros. Consecuencia de dicha reducción, tendrá en la empresa una diferencia temporaria de pasivo diferido por el importe de 137,50 (550 x 25%) circunstancia que se analizará más adelante.

En el ejercicio 2022, cuando se reparta el beneficio del ejercicio 2021, se deberá dotar, con cargo a dichos beneficios, una reserva de carácter indisponible que se denomine “reserva de nivelación” por el importe de la reducción, es decir, de 550 euros. La distribución del beneficio será:

*Tabla 20: Distribución del beneficio del ejercicio 2021.*

<b>Beneficio del ejercicio 2021: 6.000 euros</b>		
<b>Reserva legal:</b> Como alcanza ya el 20% del capital social (100.000 x 20% = 20.000) no hace falta destinar ninguna cantidad a esta reserva.	<b>Reserva estatutaria:</b> Puesto que no llega al 50% del capital social (100.000 x 50% = 50.000), debe destinar el 10% del beneficio a esta reserva. $6.000 \times 10\% = \mathbf{600 \text{ euros}}$	<b>Reserva de nivelación:</b> Debe dotar una reserva indisponible por el importe que se ha reducido la BI, es decir, <b>500 euros.</b>

Fuente: Elaboración propia.

Por lo tanto, quedará pendiente de repartir, del beneficio del ejercicio 2021, 4.850 euros (6.000 – 600 – 550) que los destinará la empresa a reservas voluntarias.

Como la BIP del ejercicio 2022 es positiva y la empresa del supuesto tiene la calificación de ERD podrá volver a reducir su BI en un 10%.

*Tabla 21: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2022.*

<b>Reducción de la base imponible</b>	10% x 16.000 = 1.600
<b>Límite</b>	1.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Le empresa podrá reducir, en el ejercicio 2022 como máximo 1.600 euros en la liquidación del IS, y por lo tanto tendrá que contabilizar una diferencia temporaria de pasivo diferido por importe de 400 euros (1.600 x 25%).

En el ejercicio 2023 se deben seguir los mismos pasos que para los ejercicios anteriores, es decir, se deben repartir el resultado del ejercicio anterior y dotar la reserva de nivelación de forma separada y de carácter indisponible.

*Tabla 22: Distribución del beneficio del ejercicio 2022.*

<b>Beneficio del ejercicio 2022: 10.000 euros</b>		
<b>Reserva legal:</b> Como alcanza ya el 20% del capital social (100.000 x 20% = 20.000) no hace falta destinar ninguna cantidad a esta reserva.	<b>Reserva estatutaria:</b> Puesto que no llega al 50% del capital social (100.000 x 50% = 50.000), debe destinar el 10% del beneficio a esta reserva. <b>10.000 x 10% = 1.000 euros</b>	<b>Reserva de nivelación:</b> Debe dotar una reserva indisponible por el importe que se ha reducido la BI, es decir, <b>1.600 euros.</b>

Fuente: Elaboración propia.

Después de repartir todas las cantidades obligatorias a las que tiene que hacer frente la empresa a esta le quedan disponibles 7.400 euros. Por ello se va a suponer que

se reparte, 1.000 euros en forma de dividendos y el resto se destina a reservas voluntarias. (7.400 – 1.000 = 6.400).

Para el ejercicio 2023, los pasos a seguir son distintos puesto que en este período impositivo la empresa tiene una BIP negativa. En este caso, la empresa debe compensar esa BI con las reducciones practicadas en los ejercicios anteriores. Como la BIP es de – 2.000 euros y además hay dos ajustes extracontables, el practicado del ejercicio 2021 por importe de 550 euros que la usa su totalidad. Y del ejercicio 2022 por un importe de 1.600 euros, puesto que se ha aplicado ya los 550 del ejercicio anterior se tiene que aplicar 1.450 de la reserva de nivelación del ejercicio 2022. Por lo tanto, aún queda, pendiente por aplicar, del ejercicio 2022, 150 euros.

La compensación anterior hará que la base imponible del ejercicio 2023 para la empresa sea 0.

*Tabla 23: Saldo de la reserva de nivelación tras la compensación de la base imponible en el ejercicio 2023.*

<b>Antes de compensación de la BI.</b>	<b>Después de compensación de la BI.</b>
Reservas de nivelación: -Ejercicio 2021: 550 euros -Ejercicio 2022: 1.600 euros	Reservas de nivelación: -Ejercicio 2021: 0 euros -Ejercicio 2022: 150 euros

Fuente: Elaboración propia.

En el ejercicio 2024, cuando se aprueben las cuentas anuales del ejercicio 2023 en la Junta General de accionistas se debe compensar las pérdidas. En este caso, las pérdidas del ejercicio no coinciden con la BI negativa, debido a los ajustes extracontables practicados en la liquidación del IS. Por ello, del saldo de las reservas de nivelación, 1.500 euros se destinarán a compensar las pérdidas y el resto (500 euros) pasan a la cuenta de reservas voluntarias.



Además de todo lo anterior, en el año 2024 también se puede aplicar la reducción al ser la BIP positiva. Debido a las pérdidas del ejercicio anterior, la empresa del supuesto decide hacer uso del incentivo tributario analizado.

*Tabla 24: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2024.*

<b>Reducción de la base imponible</b>	10% x 725 = 72,50
<b>Límite</b>	1.000.000

Fuente: Elaboración propia.

En el siguiente período impositivo, cuando se distribuya el resultado del ejercicio 2024 se debe tener en cuenta la aplicación de la reserva de nivelación en el balance.

Y, por último, puesto que en el 2025 la base imponible previa es negativa la empresa tiene la obligación de compensar dicha base con la reducción por reserva de nivelación aplicadas en ejercicios anteriores. Ahora, debe aplicar todo el saldo pendiente del ejercicio 2022, es decir, 150 euros y lo aplicado en el ejercicio 2024; como ya no tiene más saldo se quedará el remanente pendiente sin compensar. Por lo tanto, la empresa en el ejercicio 2025 agota toda la reserva de nivelación, quedando aun cantidades sin poder compensar.

*Tabla 25: Saldo de la reserva de nivelación tras la compensación de la base imponible en el ejercicio 2025.*

<b>Antes de compensación de la BI.</b>	<b>Después de compensación de la BI.</b>
Reservas de nivelación: -Ejercicio 2022: 150 euros -Ejercicio 2024: 72,50 euros	Reservas de nivelación: -Ejercicio 2022: 0 euros -Ejercicio 2024: 0 euros

Fuente: Elaboración propia.

### 2.3. Compatibilidad entre ambas reservas

La LIS no establece ninguna incompatibilidad entre la reserva de nivelación y la reserva de capitalización analizadas en este trabajo. En este sentido, una ERD que aplique la reducción en su base imponible por la reserva de nivelación también puede aplicar la reserva de capitalización siempre que se cumplan los siguientes requisitos<sup>57</sup>:

- Para calcular el incremento de los fondos propios para la reducción de la BI por la reserva de capitalización no se tiene en cuenta la reserva de nivelación que aparezcan al inicio del ejercicio o al final de éste.
- Al dotar las reservas de capitalización y nivelación, se deben reflejar contablemente ambas de forma separada y con título apropiado, es decir, de forma independiente. Además, las dos reservas se deben de dotar cuando se aprueben las cuentas anuales en la Junta General de accionistas y se distribuya el beneficio del ejercicio.
- Cuando una ERD aplique las dos reservas, en primer lugar, entrará en juego la reserva de capitalización y, en segundo lugar, la reserva de nivelación, siguiendo así el esquema de liquidación.

A continuación, se desarrolla un supuesto práctico donde una empresa decide reducir su base imponible haciendo uso de los dos incentivos fiscales analizados en este trabajo. Los datos a tener en consideración son los siguientes:

---

<sup>57</sup> *Ibidem.*

*Tabla 26: Datos relativos al supuesto práctico de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación en euros.*

	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
A) Patrimonio neto			
<b>A-1) Fondos propios</b>	<b>175.000</b>	<b>187.500</b>	<b>186.250</b>
I. Capital	100.000	100.000	100.000
II. Prima de emisión	0	0	0
III. Reservas	65.000	75.000	87.500
<i>Reserva legal</i>	<i>20.000</i>	<i>20.000</i>	<i>20.000</i>
<i>Reserva estatutaria</i>	<i>30.000</i>	<i>31.000</i>	<i>32.250</i>
<i>Reservas voluntarias</i>	<i>15.000</i>	<i>24.000</i>	<i>33.150</i>
<i>Reserva de capitalización</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>900</i>
<i>Reserva de nivelación</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>1200</i>
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	0	0	0
V. Resultados de ejercicios anteriores	0	0	0
VI. Otras aportaciones de socios	0	0	0
VII. Resultado del ejercicio	10.000	12.500	-1.250
VIII. (Dividendo a cuenta)	0	0	0
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto	0	0	0

*Fuente: Elaboración propia.*

La empresa cumple los requisitos previstos para ser considerada ERD en todos los ejercicios desarrollados. En sus estatutos tiene estipulado que destinará un 10% del beneficio a reservas estatutarias hasta que estas alcancen el 50% del CS. Para simplificar el supuesto, se supone que no existen ajustes extracontables, salvo los que se ocasionan con la aplicación de las reservas; y sus bases imponibles previas son las siguientes:

<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
9.500	12.000	-1.000

Puesto que para el ejercicio 2021 no tenemos la información suficiente para calcular el incremento de los fondos propios respecto del ejercicio anterior, en este ejercicio no se va a aplicar ninguno de los dos incentivos fiscales. Ello es así porque ya se ha desarrollado en los apartados anteriores la reserva de capitalización y de nivelación y para simplificar este supuesto práctico se prescinde de los datos del ejercicio 2020.

Sin embargo, para el ejercicio 2022 ya hay un ejercicio anterior de referencia en el que se podrá calcular el incremento de los fondos propios para poder aplicar la reserva de capitalización.

El primer paso que debe realizar la empresa en este ejercicio es repartir el beneficio que generó la empresa en el 2021. Como se ha comentado con anterioridad, este reparto se hace en los seis primeros meses del período impositivo cuando se aprueben las cuentas anuales en la Junta General de accionistas.

*Tabla 27: Distribución del beneficio del ejercicio 2021.*

<b>Beneficio del ejercicio 2021: 10.000 euros</b>		
<b>Reserva legal:</b> Como alcanza ya el 20% del capital social ( $100.000 \times 20\% = 20.000$ ) no hace falta destinar ninguna cantidad a esta reserva.	<b>Reserva estatutaria:</b> Puesto que no llega al 50% del capital social, debe destinar el 10% del beneficio a esta reserva. $10.000 \times 10\% = \mathbf{1.000 \text{ euros}}$	<b>Reservas voluntarias:</b> Como la empresa decide no repartir dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, el resto lo destina a reservas voluntarias. $10.000 - 1.000 = \mathbf{9.000}$

*Fuente: Elaboración propia.*

Una vez repartido el beneficio ya se pueden calcular los fondos propios del ejercicio 2022, por lo que se determinará si hay un incremento de fondos propios respecto del ejercicio anterior.

*Tabla 28: Cálculo de la reserva de capitalización del ejercicio 2022.*

<b>FP al cierre del 2022</b>	187.500 – 100.000 – 20.000 – 31.000 – 12.500	<b>24.000</b>
<b>FP al cierre del 2021</b>	175.000 – 100.000 – 20.000 – 30.000 – 10.000	<b>15.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	24.000 – 15.000	<b>9.000</b>
<b>Importe de la reducción</b>	0,10 × 9.000	<b>900</b>
<b>Límite</b>	10% x 12.000	<b>1.200</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en la tabla anterior, hay un incremento de fondos propios y, por lo tanto, la empresa va a reducir su BI en 900 euros debido a la entrada en juego del incentivo fiscal de la reserva de capitalización.

Además, como es una ERD, también tiene la posibilidad de aplicar la reducción de dicha base por la reserva de nivelación. Por este incentivo, se reducirá la BIP por importe de 1.200 euros que es el importe máximo. Como consecuencia de esta reducción, la empresa tendrá en contabilidad un pasivo diferido por 300 euros (1.200 x 25%).

*Tabla 29: Cálculo reducción base imponible ejercicio 2022.*

<b>Reducción de la base imponible</b>	10% x 12.000 = 1.200
<b>Límite</b>	1.000.000

Fuente: Elaboración propia.

En el ejercicio 2023, cuando se distribuya el resultado del ejercicio anterior, se debe reflejar la reserva de capitalización y de nivelación en el balance de situación de la empresa.

*Tabla 30: Distribución del beneficio del ejercicio 2022.*

Beneficio del ejercicio 2022: <b>12.500 euros</b>	<b>Reserva legal:</b> no hace falta destinar nada a esta reserva.
	<b>Reservas estatutarias:</b> debe destinar un 10% del beneficio. $12.500 \times 10\% = \mathbf{1.250 \text{ euros}}$
	<b>Reserva de capitalización:</b> 900 euros
	<b>Reserva de nivelación:</b> 1.200 euros
	<b>Reservas voluntarias:</b> $12.500 - 1.250 - 900 - 1.200 = \mathbf{9.159 \text{ euros}}$

Fuente: Elaboración propia.

A continuación, ya determinados los fondos propios del ejercicio 2023 se puede comprobar si se cumplen los requisitos para la aplicación de ambas reservas. En primer lugar, se observa que aparecen reflejados en el balance, de forma separada, cada una de dichas reservas, y por el importe de la reducción practicada. Y, en segundo lugar, hay que comprobar que se cumpla el mantenimiento de los fondos propios el cual, y como se ha expuesto, es un requisito para aplicar la reserva de capitalización.

*Tabla 31: Cálculo mantenimiento incremento fondos propios ejercicio 2023.*

<b>FP al cierre del 2023</b>	$186.250 - 100.000 - 20.000 - 32.250 - 1.200 + 1.250$	<b>34.050</b>
<b>FP al cierre del 2021</b>	$175.000 - 100.000 - 20.000 - 30.000 - 10.000$	<b>15.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	$34.050 - 15.000$	<b>19.050</b>

Fuente: Elaboración propia.

Puesto que el incremento de los fondos propios es mayor, se ha mantenido el incremento relativo al ejercicio que se practicó la reducción. Concretamente, la empresa del supuesto no perderá este incentivo fiscal y no tendrá que regularizar su situación tributaria.

Acto seguido, se debe comprobar si se puede aplicar la reserva de capitalización también en el ejercicio 2023, aunque en este ejercicio la empresa haya tenido una BI negativa.

*Tabla 32: Cálculo reserva de capitalización ejercicio 2023.*

<b>FP al cierre del 2023</b>	$186.250 - 100.000 - 20.000 - 32.250 - 1.200 + 1.250$	<b>34.050</b>
<b>FP al cierre del 2022</b>	$187.500 - 100.000 - 20.000 - 31.000 - 12.500$	<b>24.000</b>
<b>Incremento de los fondos propios</b>	$34.050 - 24.000$	<b>10.050</b>
<b>Importe de la reducción</b>	$0,10 \times 10.050$	<b>1.005</b>
<b>Límite</b>	$10\% \times 0 (- 1.000)$	<b>0</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en la tabla anterior, debido a que la empresa tiene una BIP negativa, ésta no perderá el incentivo fiscal en este ejercicio, es decir, tendrá dos períodos impositivos para aplicar las cantidades pendientes.

Y, por último, puesto que el ejercicio 2023 la empresa del supuesto tiene una BIP negativa, tiene la obligación de adicionar, a la base imponible, la reserva de nivelación que se aplicó en ejercicios anteriores. En este caso, la empresa redujo su BIP en 1.200 euros y ahora utilizará 1.000 euros para dejar la BI a cero del ejercicio quedando pendiente para otros ejercicios 200 euros.

Una vez desarrollado, de manera exhaustiva, los dos incentivos tributarios establecidos en la Ley del IS del 2014, se va a analizar si estos pueden aplicarse a las sociedades cooperativas.

### **3. LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

#### **3.1. Cuestiones introductorias**

El concepto de cooperativa se establece en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LC) en el artículo 1, siendo el conjunto de personas que se unen para llevar a cabo un proyecto en común cubriendo así sus necesidades económicas, sociales y culturales. Se caracteriza porque todos sus miembros tienen la misma potestad independientemente de las cantidades que se aporten, es decir, se rigen por el principio de igualdad. Además, estas empresas en su denominación deben incluir su abreviatura “S. Coop.” Y así poder diferenciar que se regulan por su propio régimen fiscal.

Existen dos tipos de sociedades cooperativas, por un lado, las cooperativas de primer grado que se clasifican según lo establecido en el artículo 6 de la LC, es decir, en cooperativas de trabajo asociado, de consumidores y usuarios, de vivienda, agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra, de servicios, del mar, de transportistas, de seguros, sanitarias, de enseñanza y de crédito.

Y, por otro lado, las cooperativas de segundo grado, reguladas en el artículo 77 de la LC: *“1. Las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo”*.

A continuación, se muestran dos cuadros con la evolución de las cooperativas que se han constituido en España en los últimos años. En ellos se observan que las cooperativas, por lo general, han tenido cada vez más relevancia en la economía española.

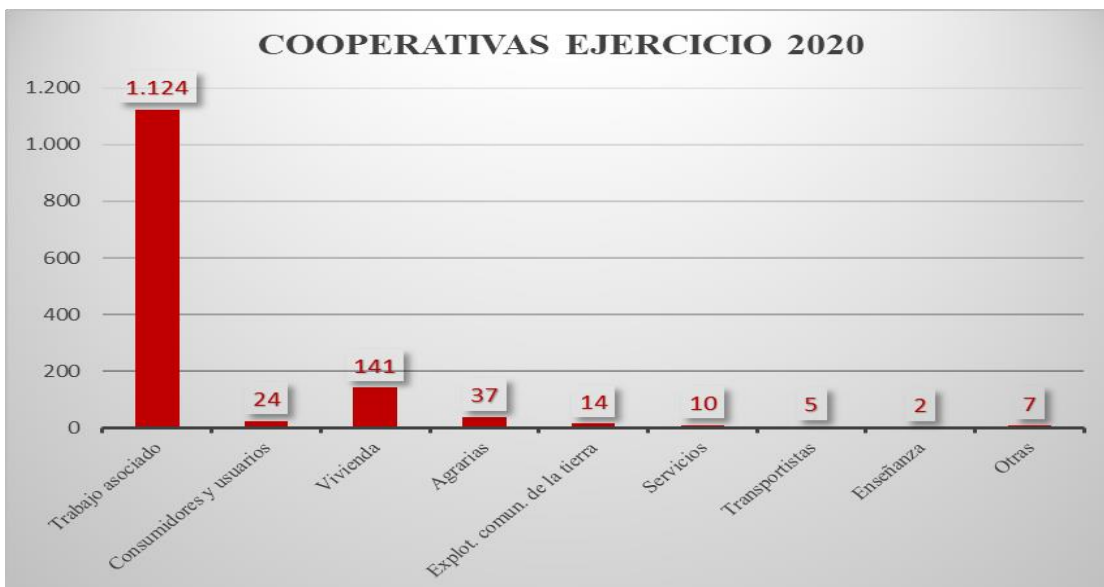


*Cuadro 2: Evolución de las cooperativas constituidas en España.*



Fuente: Elaboración propia. Datos: Dirección General del Trabajo Autónomo, de la Economía Social y de la Responsabilidad Social de las Empresas. <https://www.mites.gob.es/estadisticas/COO/welcome.htm> consultado el 1 de mayo de 2021.

*Cuadro 3: Cooperativas de primer grado en España en el 2020.*



Fuente: Elaboración propia. Datos: Dirección General del Trabajo Autónomo, de la Economía Social y de la Responsabilidad Social de las Empresas. <https://www.mites.gob.es/estadisticas/COO/welcome.htm> consultado el 1 de mayo de 2021.

Las cooperativas se regulan por la LC como se ha comentado anteriormente, y lo no contemplado por esta se aplicará lo previsto en la LIS, según la disposición final primera de la LIS: “*Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, que regula el Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas (LRFC)*”.

Siguiendo la normativa prevista para el régimen fiscal expuesto, se encuentran clasificadas las cooperativas en dos grandes grupos<sup>58</sup>:

- Cooperativas protegidas: las que están constituidas según la Ley de Cooperativas Estatal o según la Ley de Cooperativas de la Comunidad Autónoma si esta tiene competencias<sup>59</sup>. Siempre que no se dé ninguna de las causas de pérdida de condición de protegida que se encuentran en el artículo 13 de la LRFC.
  
- Cooperativas especialmente protegidas: son las cooperativas protegidas de primer grado que estén clasificadas dentro de las siguientes actividades<sup>60</sup>:
  - o Cooperativas de Trabajo Asociado.
  - o Cooperativas Agrarias.
  - o Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
  - o Cooperativas del Mar.
  - o Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

---

<sup>58</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: Casos fiscales con repercusiones contables, ob. cit., pág. 528.

<sup>59</sup> Para las cooperativas constituidas en la Comunidad Valenciana deben tener en cuenta el Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunitat Valenciana.

<sup>60</sup> Artículo 7 de la LRFC.

Una vez clasificadas las cooperativas, se van a analizar las reglas especiales aplicables y relativas al IS en la LRFC. En relación con las mismas, es necesario señalar que para la BI se debe tener en cuenta dos reglas: se valoran a valor de mercado las operaciones entre los socios de la cooperativa<sup>61</sup> y la existencia de dos resultados contables distintos, el cooperativo y el extracooperativo<sup>62</sup>.

El resultado cooperativo<sup>63</sup>, definido en la LRFC está compuesto por los ingresos y gastos deducibles generados en operaciones con los propios socios de la cooperativa, el valor de estos debe estar siempre a valor de mercado. También se incluyen las subvenciones corrientes y de capital asociadas al objeto de la cooperativa.

Por otro lado, el resultado extracooperativo<sup>64</sup> está formado por los ingresos y gastos deducibles generados por operaciones con terceros de la cooperativa además de los incrementos y disminuciones patrimoniales (por ejemplo, la enajenación del inmovilizado material). Es decir, todas las operaciones de fuentes ajenas a las cooperativas formarán parte de este resultado.

Es importante comentar que los gastos deducibles generales de la cooperativa se imputarán en cada resultado según criterios racionales conforme a los ingresos. Además, la consulta de la DGT nº V886/2005, de 18 mayo de 2005 explica cuándo la comercialización a terceros se considera ingreso cooperativo o extracooperativo (cuando se venden productos propios a terceros son cooperativos y en el caso de vender productos ajenos a terceros son extracooperativos).

Estos resultados, para integrarlos en la BI correspondiente se deben minorar por el 50% de la parte de estos que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva

---

<sup>61</sup> Artículo 15 de la LRFC.

<sup>62</sup> Artículo 16 de la LRFC.

<sup>63</sup> Artículo 17 y siguientes de la LRFC.

<sup>64</sup> Artículo 21 y siguientes de la LRFC.

Obligatorio<sup>65</sup> al considerarse esta proporción gastos fiscalmente deducibles. Puesto que las dotaciones que se hacen al FRO no suponen en contabilidad un gasto, pero fiscalmente si lo es el 50% de lo destinado generará un ajuste negativo en la liquidación del IS para los resultados cooperativos y para los extracooperativos<sup>66</sup>.

Sin embargo, el Fondo de Educación y Promoción es un gasto contable que también se considera gasto fiscal del resultado cooperativo, pero hasta el 30% del resultado neto del ejercicio, en el caso de superar dicho límite la cantidad destinada a este fondo no se considera deducible y se deberá practicar un ajuste positivo<sup>67</sup>.

El tipo de gravamen que se aplica a cada base imponible es distinto, siempre que la cooperativa sea considerada cooperativa protegida. Para la base imponible cooperativa su tipo de gravamen será el 20% y para la base imponible extracooperativa el tipo general, es decir, el 25%. En el caso de las cooperativas de créditos y cajas rurales, la BI cooperativa se encuentra gravada por el tipo general y la BI extracooperativa al 30%. Por lo tanto, si la cooperativa no es considerada protegida, ambas bases imponibles tributan al tipo de gravamen general del 25%.<sup>68</sup>

Una vez, aplicado el correspondiente tipo de gravamen a las citadas bases imponibles, estas cantidades se suman y componen la cuota íntegra de la cooperativa. Si el resultado es negativo, se podrá deducir cuando tenga una cuota íntegra positiva sin límite temporal, aunque con el límite cuantitativo del 70% de la cuota íntegra previa. Y

---

<sup>65</sup> Artículo 58.1 de la LC: del resultado cooperativo positivo, una vez minorado por las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de tener en cuenta la liquidación del IS, se debe destinar como mínimo un 20% al Fondo de reserva obligatorio y también como mínimo un 5% al Fondo de educación y promoción.

Artículo 58.2 de la LC: para el resultado positivo extracooperativo, una vez minoradas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la liquidación del IS, se debe destinar como mínimo un 50% al Fondo de reserva obligatorio.

<sup>66</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: Casos fiscales con repercusiones contables, ob. cit., pág. 535 y 536.

<sup>67</sup> Ibid, pág. 538.

<sup>68</sup> Artículo 29.2 de la LIS.

en todo caso hasta un millón de euros<sup>69</sup>. La forma de compensar pérdidas en las cooperativas es otra de las diferencias con el régimen general del IS, al compensar en cuota y no en base.

Una vez compensadas las pérdidas, si las hubiera y la cuota íntegra fuera positiva, las deducciones y bonificaciones serán las previstas en el régimen general del IS con las siguientes particularidades<sup>70</sup>:

- Deducciones por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos, se aplicará el tipo de gravamen según de donde provengan las rentas. Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 32 de la LRFC: *“Los socios de las cooperativas protegidas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del IRPF o IS, del 10 por 100 de los percibidos. Cuando, por tratarse de una cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación prevista en el apartado segundo del artículo 34 de esta Ley, dicha deducción será del 5 por 100 de tales retornos”*.
- Deducción por creación de empleo, se puede aplicar para los nuevos socios discapacitados de las cooperativas de trabajo asociado o socios discapacitados trabajadores en cualquiera<sup>71</sup>. Además, de los trabajadores de las cooperativas que son discapacitados como cualquier sujeto pasivo del IS.

---

<sup>69</sup> Artículo 24 de la LRFC.

<sup>70</sup> VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit. [Versión digital].

<sup>71</sup> Las cantidades que deducir según el artículo 38 de la LIS es 9.000 euros por cada persona y año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% y menor al 65%. Y 12.000 euros cuando el grado es mayor al 65%.

- Bonificación del 50% de la cuota íntegra en cooperativas especialmente protegidas<sup>72</sup>. Y, en particular, las cooperativas de trabajo asociado, una bonificación del 90% de la cuota íntegra si cumplen ciertos requisitos durante los 5 primeros años de la actividad <sup>73</sup>. Y en las de explotación comunitaria de la tierra y de trabajo asociado dentro de la actividad agraria gozan del 80% <sup>74</sup>.

Por lo tanto, después de esta introducción sobre las sociedades cooperativas, se va a analizar si es posible aplicar la reserva de capitalización y la reserva de nivelación a estas.

### **3.2. Incentivos de autofinanciación en las sociedades cooperativas**

Como ya se ha comentado en reiteradas ocasiones, con la nueva Ley del IS en el año 2014, se introdujeron novedades fiscales, entre ellas la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, ¿pero qué efectos tienen estos beneficios fiscales en las cooperativas?

Aunque inicialmente cabría pensar que la reserva de capitalización se podría aplicar a las cooperativas, esta consideración se debe de analizar, puesto que depende del tipo de cooperativa en cuestión<sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> Artículo 34.2 de la LRFC.

<sup>73</sup> Disposición adicional tercera de la LRFC.

1. Las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50 por 100 de socios minusválidos y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo [...] durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios.

<sup>74</sup> Artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

<sup>75</sup> GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel: “Aspectos tributarios de las cooperativas”. En *Revista Quincena Fiscal*, ob. cit. [Versión digital].

Las entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización son aquellas que su tipo de gravamen venga establecido por el artículo 29.1 y 29.6 de la LIS, por lo que, las demás entidades que apliquen los tipos de gravamen de los demás apartados del artículo 29 no podrían beneficiarse de este incentivo fiscal.

Analizando el artículo 29, se puede observar que en el apartado 2 hace mención al tipo de gravamen que se tiene que aplicar por las cooperativas fiscalmente protegidas y, por ende, también a las especialmente protegidas (puesto que éstas son protegidas). En este sentido los resultados cooperativos tributan al 20% mientras que los extracooperativos al 25%. Cabe entender que, aunque estos últimos tributen al tipo de gravamen general (artículo 29.1 de la LIS), no se podría aplicar la reserva de capitalización a las cooperativas protegidas al no tener la totalidad de su base imponible gravada al 25% o al 30%.

No obstante, en el citado artículo 29.2 de la LIS se establece que las cooperativas de crédito y cajas rurales deben tributar por los resultados cooperativos al 25% y por los extracooperativos al 30%. Este tipo de cooperativas, aunque no esté especificado al establecerse el régimen de la reserva de capitalización, consideramos que sí podría aplicar la reducción en su base imponible al tributar por el tipo general y el tipo incrementado, aunque tiene la dificultad de que la empresa debe diferenciar el incremento de fondos propios procedente de cada resultado.

Y puesto que a este aspecto la LIS no establece, específicamente, ninguna cuestión, las cooperativas no protegidas que no tienen que diferenciar sus resultados en cooperativos o extracooperativos, y que aplican el tipo de gravamen general del 25% siguiendo el apartado 1 del artículo 29 de la LIS, podrían beneficiarse de la aplicación de la reserva de capitalización en su liquidación<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> CRUZ PADIAL, Ignacio: “Incidencia de la reforma fiscal societaria en la tributación de las cooperativas”. En *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, núm. 16, 2017, pág. 134.

Por otro lado, si analizamos la aplicación de la reserva de nivelación a las sociedades cooperativas, debemos indicar que existen menos dudas. Esto es así porque para poder aplicar la reserva de nivelación es necesario ser ERD (condición que pueden cumplir las cooperativas cuando se den los requisitos para ello), aunque deben tributar al 25%. Por ello, ninguna cooperativa clasificada como protegida, aunque sea una cooperativa de crédito y cajas rurales, podrán aplicar esta reducción en su base imponible<sup>77</sup>.

Aunque hay que señalar que, al igual que ocurre con la reserva de capitalización, si la cooperativa no está considerada como protegida, y cumple los requisitos para ser considerada ERD, podrá minorar su BI en concepto de reserva de nivelación.

En conclusión, si la cooperativa es calificada no protegida, podrá aplicar estos dos beneficios fiscales que se encuentran establecidos en la LIS<sup>78</sup>.

A pesar de estas restricciones a las cooperativas, estas entidades disponen de un fondo de reserva que ayuda a la capitalización de la cooperativa. Este fondo puede ser obligatorio o voluntario, el obligatorio tiene carácter de indisponible, es decir, no se va a poder repartir entre los socios. Se destinará a este fondo lo que se determine en los Estatutos de la cooperativa, los cuales deben aprobar un porcentaje para los resultados cooperativos y otro para los resultados extracooperativos. Sin embargo, estos porcentajes deben ser, como mínimo, para los resultados cooperativos un 20% y para los resultados extracooperativos al menos un 50%<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel: “Aspectos tributarios de las cooperativas”. En *Revista Quincena Fiscal*, ob. cit. [Versión digital].

<sup>78</sup> *Ibidem*

<sup>79</sup> Artículo 55 de la LC.



#### **4. ASPECTOS CONTABLES DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y DE NIVELACION Y SU PROYECCIÓN EN EL IS**

En los apartados anteriores se ha desarrollado los incentivos fiscales relativos a la reserva de capitalización y de nivelación.

A continuación, se va a profundizar en los aspectos contables y efectos impositivos de estos beneficios fiscales. Para ello, se centra en las resoluciones del ICAC, concretamente en la resolución del 9 de febrero de 2016, que es de aplicación para las cuentas anuales de los ejercicios que se inician el 1 de enero de 2015, justo cuando aparecen estos incentivos fiscales en el IS.

Además, se debe tener en cuenta la consulta 1 BOICAC 106/Julio de 2016, que señala el efecto impositivo en el IS que tienen las reservas de capitalización y la reserva de nivelación en las entidades que las apliquen.

Como ya se ha indicado anteriormente, pueden existir diferencias en el cálculo del resultado del IS en cuanto a las normas fiscales y las contables, es por ello por lo que se deben ajustar originando dos tipos de diferencias<sup>80</sup>:

- Diferencias permanentes: son las que vienen originadas por una distinta calificación de los ingresos y gastos del ejercicio desde el punto de vista contable y fiscal. En este caso, se genera un ajuste extracontable que no se revertirá en ejercicios siguientes. Por ejemplo, si un gasto no es fiscalmente deducible en un ejercicio, tampoco lo será en el ejercicio siguiente.

---

<sup>80</sup> LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, *José Antonio: Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit., [Versión digital].

- Diferencias temporarias: son aquellas que vienen originadas por una distinta valoración o imputación temporal. Sin embargo, a diferencia de las anteriores estas si revierten en períodos siguientes, por lo que generan un asiento contable por las cantidades que quedan pendientes para los ejercicios siguientes, tanto si es un derecho como una obligación. Estas diferencias se clasifican en dos tipos:
  - o Diferencias temporarias imponibles: son aquellas que en un futuro originan un ajuste positivo en la base imponible, se cancela el pasivo diferido creado en un ejercicio anterior. Suponen un diferimiento del pago del IS al tener que realizar un ajuste negativo en el resultado contable antes del impuesto. Por ejemplo, las operaciones a plazos generan diferencias temporarias imponibles, puesto que contablemente se hace conforme al criterio de devengo y fiscalmente de acuerdo con el criterio de caja.
  - o Diferencias temporarias deducibles: éstas en los ejercicios siguientes originan un ajuste negativo en la base imponible, es decir, se cancela el activo diferido creado en el ejercicio. Las mismas suponen un anticipo de pago del IS al efectuarse en el momento que se origina un ajuste extracontable positivo. Un ejemplo claro de este tipo de diferencia son las pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias que fiscalmente son deducibles cuando se cumplan ciertos requisitos.

De acuerdo con lo explicado anteriormente, las diferencias temporarias son las que tienen incidencia en la contabilidad de la empresa.

También es importante señalar que el efecto impositivo del Impuesto de Sociedades desde un punto de vista contable contempla una doble perspectiva<sup>81</sup>:

---

<sup>81</sup> *Ibidem.*

- Impuesto corriente: se corresponde con el importe realmente satisfecho en la liquidación del IS de la entidad, es decir, es la cuota líquida. Se reconocerá un pasivo cuando la cantidad está pendiente de pagar (4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades), o un activo cuando la cantidad pagada excede del impuesto corriente (4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos). La cuenta contable es la 6300. Impuesto corriente y nace siempre en el debe.
- Impuesto diferido: surgen del efecto impositivo de las diferencias temporarias, tanto imponibles como deducibles que se producen en el ejercicio. Son los importes anticipados o diferidos en el IS de la entidad para futuros ejercicios. La cuenta contable es la 6301. Impuesto diferido y puede nacer en el debe o en el haber dependiendo de si se trata de un pasivo o un activo diferidos. Nace un pasivo diferido normalmente cuando se registra una diferencia temporaria imponible (470. Pasivo por diferencias temporarias imponibles) y, por otro lado, nacerá un activo diferido generalmente cuando se registra una diferencia temporaria deducible (4740. Activos por diferencias temporarias deducibles) o cuando la empresa tiene derecho a compensar cuotas en ejercicios siguientes (4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar o 4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio).

#### **4.1. Reserva de capitalización**

De acuerdo, con lo explicado anteriormente, cuando se aplica la reserva de capitalización en un ejercicio económico, la entidad practicará en su liquidación del IS un ajuste extracontable negativo. Esto es así, porque se considera una diferencia permanente al ser calificado fiscalmente como un gasto, pero no contablemente, ya que no se refleja en ninguna cuenta del grupo 6.

Este ajuste hace que la base imponible del ejercicio sea menor y, por lo tanto, da lugar a un menor impuesto corriente.

Sin embargo, cuando no se puede aplicar toda la reserva de capitalización en el ejercicio por insuficiencia de base imponible, y quedan pendientes las cantidades para los ejercicios siguientes, se produce un derecho pendiente de aplicar. Por ello, se califica como una diferencia temporaria deducible por deducciones o bonificaciones pendientes de aplicar y, por consiguiente, también un impuesto diferido.

Asimismo, se produce una diferencia entre el resultado contable y el resultado fiscal cuando se incumplen los requisitos que se exigen para la aplicación de la reserva de capitalización. En esta situación, se genera un ajuste extracontable positivo que es calificado como una diferencia permanente que no da lugar a ningún asiento contable.

A continuación, se muestran los asientos contables que se generan en la empresa del supuesto práctico del apartado de la reserva de capitalización<sup>82</sup>.

### **Ejercicio 2022**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
129. Resultado del ejercicio 2021.	25.000	
1141. Reservas estatutarias.		2.500
113. Reservas voluntarias.		22.500
30/06/2022 → Reparto del beneficio del ejercicio 2021.		

Por el ajuste extracontable negativo en la liquidación del IS por la aplicación de la reserva de capitalización, puesto que es considerado una diferencia permanente no se

---

<sup>82</sup> GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *Casos fiscales con repercusiones contables*, ob. cit., pág. 460-465.

genera ningún asiento contable. Sin embargo, no tiene base imponible suficiente para poder aplicar la totalidad, lo que genera una diferencia temporaria deducible.

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.	100	
6301. Impuesto diferido.		100
31/12/2022 → Cantidad pendiente de aplicar (400 x 25% = 100)		

### **Ejercicio 2023**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
129. Resultado del ejercicio 2022.	12.500	
1141. Reservas estatutarias.		1.250
1145.1. Reserva de capitalización ejercicio 2022.		1.850
113. Reservas voluntarias.		9.400
30/06/2023 → Reparto del beneficio del ejercicio 2022.		

Aunque puede realizar la reserva de capitalización en este ejercicio, la empresa decide no aplicarla, y puesto que tampoco tiene suficiente base imponible para aplicar las cantidades pendientes de este incentivo fiscal, no hay más asientos contables en este ejercicio.

### **Ejercicio 2024**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.	4.000	
129. Resultado del ejercicio 2023.		4.000
30/06/2024 → Clasificación del resultado del ejercicio 2023.		

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
113. Reservas voluntarias.	4.000	
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.		4.000
30/06/2024 → Eliminación de los resultados negativos contra reservas voluntarias.		

En este ejercicio no puede aplicar la reserva de capitalización; sin embargo, sí tiene base imponible suficiente para aplicar las cantidades pendientes de la reserva de capitalización.

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
6301. Impuesto diferido.	100	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.		100
31/12/2024 → Aplicación cantidad pendiente de aplicar (400 x 25% = 100)		

### **Ejercicio 2025**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
129. Resultado del ejercicio 2024.	10.000	
1141. Reservas estatutarias.		1.000
1145.1. Reserva de capitalización ejercicio 2022.		400
113. Reservas voluntarias.		8.600
30/06/2025 → Reparto del beneficio del ejercicio 2024.		

En el ejercicio 2025 la entidad vuelve a hacer uso del incentivo fiscal para su liquidación del IS, pero al poder aplicar la totalidad de la reserva de capitalización no se genera ningún asiento contable.

## 4.2. Reserva de nivelación

La aplicación de la reserva de nivelación en la empresa produce un efecto impositivo en ella. En este caso, la minoración de la base imponible en la liquidación del IS supone una diferencia temporaria imponible, es decir, se está difiriendo el pago del IS, generándose, por tanto, un pasivo diferido del impuesto.

Este pasivo diferido revertirá cuando se haga uso de la reserva de nivelación para compensar bases imponibles negativas que se den en los ejercicios siguientes o bien porque transcurren 5 ejercicios en la empresa sin que se generen bases imponibles negativas.

A continuación, se muestran los asientos contables correspondientes al supuesto práctico del apartado relativo a la reserva de nivelación (todas las unidades son euros)<sup>83</sup>.

### **Ejercicio 2021**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
6301. Impuesto diferido.	137,50	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2021.		137,50
31/12/2021 → Pasivo diferido por la aplicación de la reserva de nivelación (550 x 25%)		

---

<sup>83</sup> Ibid. págs. 486-494.

### **Ejercicio 2022**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
129. Resultado del ejercicio 2021.	6.000	
1141. Reservas estatutarias.		600
1146. Reserva de nivelación ejercicio 2021.		550
113. Reservas voluntarias.		4.850
30/06/2022 → Reparto del beneficio del ejercicio 2021.		

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
6301. Impuesto diferido.	400	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2022.		400
31/12/2022 → Pasivo diferido por la aplicación de la reserva de nivelación (1600 x 25%)		

### **Ejercicio 2023**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
129. Resultado del ejercicio 2022.	10.000	
1141. Reservas estatutarias.		1.000
1146. Reserva de nivelación ejercicio 2022.		1.600
113. Reservas voluntarias.		6.400
526. Dividendo activo a pagar.		1.000
30/06/2023 → Reparto del beneficio del ejercicio 2022.		



<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2021.	137,50	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2022.	362,50	
6301. Impuesto diferido.		500
31/12/2023 → Compensación de bases imponibles negativas. Reserva de nivelación del ejercicio 2021 (550 x 25%). Reserva de nivelación del ejercicio 2022 (1.450 x 25%).		

### **Ejercicio 2024**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.	1.500	
129. Resultado del ejercicio 2023.		1.500
30/06/2024 → Clasificación del resultado del ejercicio 2023.		

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
113. Reservas voluntarias.	1.500	
121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.		1.500
30/06/2024 → Eliminación de los resultados negativos contra reservas voluntarias.		

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
1146. Reserva de nivelación ejercicio 2021.	550	
1146. Reserva de nivelación ejercicio 2022.	1.450	
113. Reservas voluntarias.		2.000
30/06/2024 → De reserva de nivelación indisponible a reservas disponibles.		

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
6301. Impuesto diferido.	18,12	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2024.		18,12
31/12/2024 → Pasivo diferido por la aplicación de la reserva de nivelación (72,50 x 25%)		

### **Ejercicio 2025**

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
129. Resultado del ejercicio 2024.	100	
1141. Reservas estatutarias.		10
1146. Reserva de nivelación ejercicio 2024.		72,50
113. Reservas voluntarias.		17,50
30/06/2025 → Reparto del beneficio del ejercicio 2024.		

<b>Cuenta</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2022.	37,50	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles en el ejercicio 2023.	18,12	
6301. Impuesto diferido.		55,62
31/12/2023 → Compensación de bases imponibles negativas. Reserva de nivelación del ejercicio 2022 (150 x 25%). Reserva de nivelación del ejercicio 2024 (72,50 x 25%). Quedan bases imponibles negativas pendientes de compensar por insuficiencia de RN.		

## **5. CONCLUSIONES**

Una vez desarrollado el trabajo, las principales conclusiones alcanzadas en el mismo son las siguientes.

En primer lugar, es necesario destacar la importancia que tienen la reserva de capitalización y de nivelación en los contribuyentes del IS, aunque cabría señalar aspectos positivos y negativos de ambas.

Por un lado, nos vamos a centrar en la reserva de capitalización, que como se ha comentado en numerosas ocasiones introduce la LIS del 2014, permitiendo a las empresas reducir su BI si destinan sus beneficios a incrementar sus fondos propios, evitando así que repartan dividendos y consiguiendo que la entidad se autofinancie.

Desde nuestro punto de vista, es importante a la hora de aplicar este incentivo fiscal informar a la entidad de que su finalidad es conseguir que dependa en menor grado de la financiación ajena y no una simple rebaja del tipo impositivo. Asimismo, se deben cumplir los requisitos durante todo el período establecido y, de no hacerlo, le supondrá a la empresa el ingreso de la cuota que se ahorró en un pasado además de los intereses de demora que le correspondan.

A la hora de analizar la reserva de capitalización, en nuestra opinión no es un incentivo fácil que se podría aplicar fácilmente y que además hay varias interpretaciones en distintas consultas de la DGT. Algunas de estas interpretaciones son:

- Cuando el patrimonio neto de la entidad es inferior al capital social se deben sanear las pérdidas que provocan dicha situación con los beneficios que obtenga la empresa. Esta situación afecta a la reserva de capitalización, ya que se produce un incremento de fondos propios. Hay una interpretación que determina que el incremento se debe tener en cuenta para aplicar la reserva, aunque no se pueda dotar la reserva en el patrimonio neto de la empresa. Sin embargo, existe una consulta de la DGT que manifiesta que no se debe tener en cuenta al derivarse de un mandato legal.

En nuestra opinión, este incremento de fondos propios no se deberá tener en cuenta para calcular la reducción de la base imponible para aplicar la reserva de capitalización. Este incremento no viene determinado por la distribución del beneficio del ejercicio anterior, porque la empresa está obligada legalmente a sanear su patrimonio neto (artículo 273. TRLSC). Por lo tanto, si la empresa utiliza todo su beneficio a sanear estas pérdidas, consideraría a efectos de este cálculo que su resultado ha sido cero.

- Al analizar si se cumple el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios en los 5 ejercicios siguientes a la aplicación del incentivo. La interpretación que, en nuestra opinión, es la correcta y que tiene efectos vinculantes para la Administración Tributaria mediante una consulta de la DGT es la que he utilizado en los supuestos prácticos del trabajo. Es decir, se debe calcular la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio en el que se debe cumplir el requisito y los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se aplicó la reserva de capitalización.

Lo anterior es así, porque es la forma de tomar el incremento de forma global y no partida por partida, además hay que tener en cuenta que, para calcular este requisito tampoco se deben tener en cuenta las partidas del cálculo de la reducción.

Por último, debemos comentar que, cuando no hay suficiente BIP para poder aplicar la reserva de capitalización, la LIS permite poder aplicar el exceso en los dos ejercicios siguientes. A este respecto, desde nuestro punto de vista, dicho plazo es escaso puesto que, si no se tiene una BIP suficiente, será normalmente, porque la empresa ha tenido pérdidas. Como se ha visto en el supuesto práctico realizado, aunque la empresa tenga pérdidas esta situación no afecta a poder aplicar este incentivo fiscal, pero si las pérdidas son reiteradas se perderá la posibilidad de aplicar ese exceso. Por ello, si hay una empresa que suele tener pérdidas cada poco tiempo o unas bases imponibles previas muy bajas no sería recomendable aplicar la reserva de capitalización.

En segundo lugar, para continuar con las conclusiones del trabajo, se comenta la reserva de nivelación.

Este incentivo fiscal permite a las ERD que tributen al tipo de gravamen general, no someter a gravamen una parte de su base imponible para compensar futuras bases imponibles negativas. Además, en el caso de que la empresa tenga una previsión favorable de resultados futuros, podría aplicar la reducción consiguiendo un diferimiento de la tributación de la cantidad destinada a la reserva de nivelación.

El incumplimiento de las normas para poder aplicarla tiene consecuencias más negativas que la reserva de capitalización. Siendo la cantidad por añadir en el ejercicio que se incumplan la cantidad, el incremento del 5% de dicha cantidad y los intereses de demora a la cuota íntegra.

Además, otro aspecto importante a destacar de la reserva de nivelación es que este incentivo apareció debido a la eliminación del tipo de gravamen distinto que tenían las ERD tras la modificación de la LIS<sup>84</sup>. ¿Compensa la reserva de nivelación esta exclusión de la ley?

En nuestra opinión, creo que se ha mejorado la tributación de las ERD puesto que no solo se ha eliminado un tipo de gravamen más alto, sino que además tienen la posibilidad de disminuir el tipo de gravamen del 25% a un tipo de gravamen del 22,50% si se aplica la reserva al reducirse la base imponible un 10% [ $25\% \times (1-0,10) = 22,50\%$ ].

Además, queremos reseñar que una ERD podrá aplicar la reserva de capitalización y la reserva de nivelación si se tienen en cuenta los criterios explicados en el apartado correspondiente. Pero el aspecto a señalar más significativo es que primero se debe aplicar

---

<sup>84</sup> Hasta una base imponible de 300.000 euros se aplicaba el tipo de gravamen del 25% y al resto el 30%

la reserva de capitalización y por último la reserva de nivelación, esto es así al seguir el esquema de liquidación estipulado por la LIS.

Finalmente, puesto que también se habla de la posibilidad de aplicar a las sociedades cooperativas la reserva de capitalización y la reserva de nivelación, a continuación, se muestran las conclusiones de dicho apartado.

Los aspectos que debemos destacar al respecto de la reserva de capitalización es que las cooperativas fiscalmente protegidas al tener dos tipos de gravámenes, según la procedencia de sus bases imponibles, no podrán aplicarse este incentivo. Sin embargo, a las cooperativas de créditos y cajas rurales si se podrán aplicar al tributar estas al 25% y al 30% como se comenta en el apartado correspondiente.

Sin embargo, las cooperativas no protegidas sí aplicarían este beneficio tributario si así lo desearan, la reserva de capitalización al tributar ambas bases imponibles (cooperativas y extracooperativas) al 25%.

Por lo que se refiere a la reserva de nivelación, ninguna cooperativa protegida va a poder aplicar, aunque sean también ERD este incentivo fiscal al no cumplir el requisito del tipo de gravamen general. Ni siquiera las cooperativas de créditos y cajas rurales.

Al igual que ocurre con la reserva de capitalización, las cooperativas no protegidas podrían beneficiarse de la reserva de nivelación, pero no podrán aplicar los incentivos fiscales específicos del régimen fiscal de las cooperativas.

## BIBLIOGRAFÍA

- ✓ BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2015, 2015. [Versión digital]
- ✓ CALVO VÉRGEZ, Juan: “Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015”. En *Aranzadi digital*, núm. 1/2016, 2016. [Versión digital].
- ✓ CRUZ PADIAL, Ignacio: “Incidencia de la reforma fiscal societaria en la tributación de las cooperativas”. En *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, núm. 16, 2017.
- ✓ FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: “Las reservas de capitalización y de nivelación de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades y su virtualidad para las entidades sociales”. En *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 12, 2015.
- ✓ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel: “Aspectos tributarios de las cooperativas”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4/2017. [Versión digital].
- ✓ GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *Casos fiscales con repercusiones contables*, 1ª ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2015.
- ✓ GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel: *El nuevo Impuesto de Sociedades: aplicación práctica*. 1ª ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2015.

- ✓ MARTÍN ZAMORA, M.<sup>a</sup> Pilar y MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto: “Las nuevas reservas de capitalización y nivelación en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis contable y fiscal”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4/2015. [Versión digital]
  
- ✓ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Aranzadi S.A.U., Navarra, 2021.
  
- ✓ VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Francis Lefebvre. Madrid, 2020. [Versión digital].



## WEBGRAFÍA

- ✓ Autofinanciación. En: <<https://economipedia.com/definiciones/autofinanciacion.html>> [Consultado 1 mayo 2021].
  
- ✓ Cifras PYME. En: <<http://www.ipyme.org/es-ES/ApWeb/EstadisticasPYME/Documents/CifrasPYME-febrero2021.pdf>> [Consultado 9 mayo 2021].
  
- ✓ Definición de PYME en la UE. En: <<http://www.ipyme.org/es-ES/UnionEuropea/UnionEuropea/PoliticaEuropea/Marco/Paginas/NuevaDefinicionPYME.aspx>> [Consultado 26 mayo 2021].
  
- ✓ Estadística de cooperativas constituidas. En: <<https://www.mites.gob.es/estadisticas/COO/welcome.htm>> [Consultado 1 mayo 2021].
  
- ✓ Novedades en el Impuesto sobre Sociedades publicadas en 2014. En: <[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Novedades\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades\\_publicadas\\_en\\_2014/Principales\\_novedades\\_introducidas\\_por\\_la\\_Ley\\_27\\_2014\\_\\_de\\_27\\_de\\_noviembre/Principales\\_novedades\\_introducidas\\_por\\_la\\_Ley\\_27\\_2014\\_\\_de\\_27\\_de\\_noviembre.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Novedades_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades_publicadas_en_2014/Principales_novedades_introducidas_por_la_Ley_27_2014__de_27_de_noviembre/Principales_novedades_introducidas_por_la_Ley_27_2014__de_27_de_noviembre.shtml)> [Consultado 18 abril 2021].