



economistas  
Consejo General

#jóveneseconomistas

# Manejando las reservas en el Impuesto sobre Sociedades

Hipòlit Borràs i Cantó

Junio 2024



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## Índice:

1. Reserva de nivelación de bases imponibles.
  - A. Normativa y cuestiones generales.
  - B. ¿A quién aplica?
  - C. ¿De cuánto estamos hablando?
  - D. ¿Está limitado este incentivo financiero?
  - E. ¿Cuándo se devuelve?
  - F. Contabilidad.
  
2. Reserva de capitalización.
  - A. Normativa y cuestiones generales.
  - B. ¿A quién aplica?
  - C. Base de la reducción, su importe y fondos propios.
  - D. Requisitos a cumplir.
  - E. Límite: algunas dudas.
  - F. ¿Qué pasa si incumplo?
  - G. Contabilidad.



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### A. Normativa y cuestiones generales.

Artículo 105 de la LIS – Título VII (Regímenes Especiales). Capítulo XI. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.

Se trata de una “anticipación” de la compensación de bases imponibles negativas futuras que pueda obtener una entidad mercantil.

Su efecto es una especie de “diferimiento” en la tributación de esa base imponible, pues permite avanzar una base negativa al momento actual.

En concreto, se trata de un incentivo financiero para la sociedad, pues le permite reducir la carga impositiva del momento actual para incrementarla posteriormente sin que esta actuación le suponga ninguna clase de interés.



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### B. ¿A quién aplica?

Pueden aplicar este incentivo fiscal las entidades que cumplan las condiciones para ser consideradas empresas de reducida dimensión (ERD), siempre que estén sujetas al tipo de gravamen general (ojo, también pueden aplicarla aquellas que tributen al nuevo tipo del 23% previsto para empresas con un INCN inferior a 1 millón de euros teniendo en cuenta el grupo de sociedades ampliado previsto en el artículo 101 de la LIS). No aplica a las sociedades de nueva creación que se beneficien del tipo del 15% (V3495-19).

Una ERD es aquella empresa cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior es inferior a 10 millones de euros (artículo 101.1 LIS).

La normativa también prevé una **prórroga**, pues se considerará ERD a aquella empresa que haya superado los 10 millones de euros de INCN durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes.

- **Condición para la prórroga** → que en el período impositivo en el que se alcancen los 10 millones de euros de INCN, y en los dos períodos impositivos anteriores a este último, la entidad haya cumplido las condiciones para ser considerada ERD.



## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### B. ¿A quién aplica?

Supongamos la siguiente situación a cierre de 2023 en una sociedad que no forma parte de un grupo mercantil (ni del 42 CCom ni de la NECA 13):

Año	2021	2022	2023
INCN	7.000.000,00 €	8.500.000,00 €	12.000.000,00 €

¿Puede aplicar en 2023 la reserva de nivelación de bases imponibles? Sí, podría aplicar este incentivo pues el ejercicio anterior (2022) su INCN no supera los 10 millones.

¿Y en 2025 si la evolución del INCN es la siguiente y sigue sin formar parte de un grupo?

Año	2021	2022	2023	2024	2025	2026
INCN	7.000.000,00 €	8.500.000,00 €	12.000.000,00 €	17.000.000,00 €	19.000.000,00 €	22.500.000,00 €

Le aplica la prórroga puesto que en los dos períodos anterior (2021 y 2022) al que alcanza la cifra de 10 millones de euros en su INCN (2023) ha cumplido los requisitos para ser ERD (podría también aplicar en 2026).



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### B. ¿A quién aplica?

¿Qué pasaría si en el 2026 su INCN hubiese sido de 9.999.999 euros y no de 22.500.000?

En 2027 sería considerada otra vez ERD y podría aplicar esta reserva.

¿Y si el INCN en 2027 fuese de 15 millones de euros? Aplicaríamos ERD en 2028, 2029 y 2030.

**Ojo** → A efectos del INCN debemos tener en consideración el grupo de sociedades ampliado (artículo 101.3 LIS):

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### B. ¿A quién aplica?

También se prevé una especialidad para aplicar esta prórroga de 3 años en el caso en que se haya realizado una operación de concentración de empresas y se haya aplicado el régimen fiscal especial de diferimiento (FEAC).

En concreto, el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 101 de la LIS indica lo siguiente:

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.



## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### C. ¿De cuánto estamos hablando?

El artículo 105.1 de la LIS nos indica que el importe que podemos reducir con esta reserva es de un **10%** (como máximo, puede ser menos si se quiere) de la Base Imponible una vez aplicada la reserva de capitalización y las BINS que puedan existir (artículo 30 de la LIS):

Base imponible			
Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas .....	00550		
Reserva de capitalización (desglose en página 20 bis) .....	01032		
<b>Régimen especial de buques y empresas navieras en Canarias</b>			
Parte de la base imponible que proceda de la realización de actividades a las que se aplica el régimen especial .....	00541		
Parte de la base imponible que proceda de la realización del resto de actividades .....	00564		
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores (desglose en página 15) .....	00547		
<b>Régimen especial de buques y empresas navieras en Canarias</b>			
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores de la parte de base imponible régimen especial ..	01887		
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores de la parte de base imponible resto de actividades	01890		
<b>Base imponible</b> .....	<b>00552</b>		
<b>Sólo entidades de reducida dimensión</b>		<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>
Reserva de nivelación (desglose en página 20 bis) .....	01033		01034





economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### C. ¿Está limitado este incentivo financiero?

Sí (segundo párrafo del artículo 105.1 LIS). Como máximo, el importe de la minoración podrá ser de 1 millón de euros.

Por tanto, la base imponible máxima a la que se puede aplicar es coincidente con el INCN máximo para ser considerado ERD: 10 millones de euros (1.000.000/10%).

Para los períodos inferiores a un año, el párrafo también indica que «el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año».

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### D. ¿Cuándo se devuelve?

Nos lo indica el apartado 2 del propio artículo 105 LIS:

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se añadirán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Es decir, hay dos eventualidades importantes que debemos tener en cuenta para su integración:

- Si la sociedad posteriormente no obtiene BINS → se integrará al quinto año desde la aplicación de la reducción, que es el plazo máximo establecido en la normativa.
- Si la sociedad posteriormente obtiene BINS → se integrará la parte correspondiente a esta BIN hasta dejarla a 0 (se integra de forma proporcional a la BIN obtenida hasta agotarla).



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### D. ¿Cuándo se devuelve?

Hay que tener en cuenta que esta reserva afecta a los pagos a cuenta efectuados por la modalidad de base regulados en el artículo 40.3 de la LIS.

¿Pero solo las disminuciones o también sus aumentos? El tenor literal del artículo 105.4 de la LIS indica lo siguiente:

4. La **minoración** prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

Parece ser que, si se interpreta literalmente el precepto, a la hora de calcular el pago fraccionado no se tendrían en cuenta los aumentos de base imponible que se produzcan como consecuencia de la integración de los importes reducidos con anterioridad (5 años para adicionar).

No obstante, en el Modelo 202 se prevé tanto la disminución como el aumento por Reserva de Nivelación (¿Fuente del Derecho?).



### 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

#### D. ¿Cuándo se devuelve?

Liquidación (4)			
<b>A) Cálculo del pago fraccionado: modalidad artículo 40.2 LIS</b>			
Base del pago fraccionado.....		01	
Resultado de la declaración anterior (exclusivamente si ésta es complementaria) .....		02	
A ingresar .....		03	
<b>B) Cálculo del pago fraccionado: modalidad artículo 40.3 LIS</b>			
Resultado contable (después del IS) .....		04	
Correcciones al resultado contable:			
	Aumentos		Disminuciones
Corrección por Impuesto sobre Sociedades .....	05		06
Reversión del 30% del importe de los gastos de amortiz. contable (art. 7 Ley 16/2012).....		37	
Resto correcciones al resultado contable, excepto comp. BI negativa ej. ant. ....	07		08
TOTAL .....	38		39
Base imponible previa.....		13	
Remanente reserva de capitalización no aplicada por insuficiencia de base .....		44	
Compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores .....		14	
Reserva de nivelación (art. 105 LIS) (sólo entidades que cumplan los requisitos del art. 101 LIS y apliquen tipo gravamen art. 29.1, 1º párrafo LIS) .....			
	Aumentos		Disminuciones
	45		46
<b>B.1) Caso general (entidades con porcentaje único)</b>			
Base del pago fraccionado.....		16	
Porcentaje .....		17	
Dotaciones del art. 11.12 LIS (DA 7ª Ley 20/1990) (sólo cooperativas) .....		47	
Compensación de cuotas negativas de periodos anteriores (sólo cooperativas) .....		40	
Reserva de nivelación (art. 105 LIS) convertido en cuotas (sólo entidades que cumplan los requisitos del art. 101 LIS y apliquen tipo gravamen art. 29.1, 1º párrafo LIS) .....			
	Aumentos		Disminuciones
	48		49
Resultado previo (clave ([16] x [17]) + [47] - [40] + [48] - [49]) .....		18	



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### E. Contabilidad.

La aplicación del incentivo está vinculada al requisito de dotar una **reserva por el importe de la minoración que se haya efectuado en la base** imponible (indisponible hasta que se produzca la inclusión en la BI). Es decir, la reserva se dota por lo efectivamente aplicado y no por lo generado.

Esta reserva, se dotará con cargo a los resultados positivos del ejercicio, en caso de no poderse dotar en dicho ejercicio se dotará con cargo a los primeros resultados positivos de los ejercicios siguientes.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la reserva:

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



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### E. Contabilidad.

En relación con el momento en el que la reserva dotarse, hay que tener en cuenta que, con arreglo a la normativa mercantil, no se podría dotar hasta que la Junta General acuerde la distribución del resultado, hecho que se producirá una vez se hayan aprobado las cuentas anuales (6 primeros meses de cada ejercicio).

En este sentido, la consulta vinculante V4127-15 estableció que la dotación de la reserva de nivelación se producirá en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio.

Así, a los efectos de minorar la base imponible de un período impositivo 2023, la dotación se efectuará cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado de dicho ejercicio (esto es, en los 6 primeros meses del ejercicio 2024).

Hay que tener en el caso de que en dicho ejercicio sea negativo el resultado contable o, de ser positivo, el mismo sea insuficiente para dotar la reserva, se podrá dotar la misma con cargo a los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esta dotación (¿y si pasan los 5 años y no he podido?).



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### E. Contabilidad.

Adicionalmente, como la reserva de nivelación minora la base imponible, se puede equiparar con una **diferencia temporaria imponible** asociada a un pasivo sin valor en libros, pero con base fiscal y, por tanto, reconocerse como un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se va a producir con su integración (esto es, la generación de bases imponibles negativas o el transcurso de cinco años sin tener pérdidas fiscales).

Así lo ha señalado tanto la Exposición de Motivos de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios como la Consulta número 1, BOICAC número 106.

En consecuencia, esta circunstancia provoca que la aplicación de la reserva de nivelación lleve asociada un pasivo por diferencias temporarias imponibles que debe reconocerse en la contabilidad de la sociedad que lo aplica.



## 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

### E. Contabilidad.

**Ejemplo numérico** → Una ERD decide acogerse al incentivo de reserva de nivelación en el 2023. Su base imponible previa a la aplicación de esta reserva asciende a 500.000 euros y le es de aplicación el tipo general (25%).

Pues bien, atendiendo a los datos, el importe de la minoración será de 50.000 euros (10% s/ 500.000). En consecuencia, la BI del ejercicio sería de 450.000 euros que daría como resultado una cuota íntegra de 112.500 euros. La contabilidad sería como sigue:

Por el asiento del impuesto corriente:

Fecha	Código PGC	Cuenta Contable	Debe	Haber
31/12/2023	(6300)	Impuesto corriente	112.500,00	
31/12/2023	(4750)	HP, acreedora IS		112.500,00





### 1. Reserva de nivelación de bases imponibles.

#### E. Contabilidad.

**Ejemplo numérico** → Una ERD decide acogerse al incentivo de reserva de nivelación en el 2023. Su base imponible previa a la aplicación de esta reserva asciende a 500.000 euros y le es de aplicación el tipo general (25%).

Por el asiento del impuesto diferido asociado a la reserva de nivelación aplicada:

Fecha	Código PGC	Cuenta Contable	Debe	Haber
31/12/2023	(6301)	Impuesto diferido	12.500,00	
31/12/2023	(4790)	Pasivo por R.Nivelación 2023		12.500,00

Por el asiento de dotación de la reserva indisponible con la aprobación de las CCAA 2023:

Fecha	Código PGC	Cuenta Contable	Debe	Haber
30/06/2024	(1290)	Resultado del ejercicio 2023	50.000,00	
30/06/2024	(114X)	Reserva de nivelación 2023		50.000,00



## 2. Reserva de capitalización.

### A. Normativa y cuestiones generales.

Uno de los **principales objetivos** perseguidos por la actual Ley del IS es incidir en la neutralidad en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que siempre se había inclinado a favor de la financiación ajena. Para conseguirlo, la norma optó por establecer en forma de incentivos fiscales la reserva de capitalización. En particular, el Preámbulo de la LIS señala lo siguiente:

b) En segundo lugar, es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales.

Como podemos observar, a grandes rasgos, este incentivo consiste en **recompensar la capitalización de las empresas** mediante una reducción de la base imponible del IS.



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### A. Normativa y cuestiones generales.

La regulación de esta materia se contiene de manera específica en el **artículo 25 de la LIS**, dentro del Capítulo V (Reducciones en la base imponible) del Título IV.

Adicionalmente, son numerosas las referencias que se hacen de esta reserva en dicho texto legal, especialmente en el Capítulo VI del Título VII, correspondiente al “Régimen de consolidación fiscal” (que tiene sus propias particularidades).

Por el contrario, no existe desarrollo reglamentario, aunque sí múltiples criterios administrativos plasmados en las diversas consultas tributarias evacuadas desde el ejercicio 2015.

En definitiva, de forma introductoria, cabe adelantar que este incentivo permite reducir la base imponible en función del incremento de los fondos propios que se produzca entre dos ejercicios, incremento que básicamente tendrá su origen en los resultados que no son objeto de distribución.



## 2. Reserva de capitalización.

### B. ¿A quién aplica?

Solamente pueden acogerse a esta reducción los contribuyentes del IS que apliquen el tipo general del 25%, 23% para entidades con INCN < 1 millón de euros, reducido del 15% (entidades de nueva creación y *startups*) o incrementado del 30% (artículo 29. 1 y 6 de la LIS).

De acuerdo con los criterios vertidos por la DGT también pueden aplicar la reserva de capitalización:

- Sucursales de entidades extranjeras y establecimientos permanentes en España (entre otras: V2741-16, V4962-16, CV1775-21 y V3250-23).
- Entidades patrimoniales (V1839-18).
- Entidades parcialmente exentas (V0428-19, V0418-19 y V3521-19).
- Las personas físicas empresarias no pueden aplicar la reserva de capitalización (V2868-16). No les resulta de aplicación el tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS y la remisión que la normativa del IRPF realiza a la normativa del IS, queda limitada a la determinación del rendimiento neto de la actividad económica.



## 2. Reserva de capitalización.

### C. Base de la reducción, su importe y fondos propios.

La **base de la reducción** coincide con el importe del incremento de los fondos propios de la entidad del ejercicio.

Dicho incremento de fondos propios viene determinado por la **diferencia positiva** entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo (sea cual sea el signo), y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio, sin incluir los resultados del ejercicio anterior (también con independencia del signo que tuvieran los mismos).

(+) Fondos propios al cierre del ejercicio

(-) Resultado contable del ejercicio

(-) Fondos propios al inicio del ejercicio

(+) Resultado contable del ejercicio anterior

(=) Base de la reducción por reserva de capitalización



## 2. Reserva de capitalización.

### C. Base de la reducción, su importe y fondos propios.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (PGC), las partidas que integran los fondos propios de una entidad son las siguientes:

- I. Capital (tanto escriturado como no exigido).
- II. Prima de emisión.
- III. Reservas.
- IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).
- V. Resultados de ejercicios anteriores.
- VI. Otras aportaciones de socios.
- VII. Resultado del ejercicio.
- VIII. (Dividendo a cuenta).
- IX. Otros instrumentos de patrimonio neto



## 2. Reserva de capitalización.

### C. Base de la reducción, su importe y fondos propios.

No se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo las siguientes partidas:

- Las aportaciones de socios. Las reducciones de capital tampoco se tienen en cuenta (INFORMA 147319). Tampoco la reducción de capital con devolución de aportaciones (V0327-24).
- Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- Las reservas de carácter legal o estatutario. La propia reserva de capitalización no se excluye (V1854-19). Sí se excluye la parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores 273 TRLSC (V4962-16 y V1572-19).
- Las reservas indisponibles que se doten por la Reserva de Nivelación y por la RIC.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto (variaciones DTA).



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### C. Base de la reducción, su importe y fondos propios.

Algunos matices sobre los apartados anteriores:

- **Dividendos a cuenta** → No afectan a los fondos propios del ejercicio en curso, pero sí que afectarán a los fondos propios del ejercicio siguiente (V1952-21 y V2490-22. Además de la resolución del TEAC 660/2022, de 24 de mayo de 2022).
- **NRV n.º 22 PGC (Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables)** → cuando estas situaciones provoquen una disminución de fondos propios, afectan tanto para el mantenimiento de los mismo como para el cómputo del incremento. Por ejemplo: amortización retroactiva del fondo de comercio (V1836-16), el registro contable de un acta de inspección (V0745-22) o la corrección de un saldo erróneo en la caja (V2489-22).
- El **traspaso a reservas voluntarias de la reserva de nivelación** afecta positivamente a los fondos propios (analogía de: V1836-18 para la reserva de fondo de comercio o la V1907-18 para la RIC).





## 2. Reserva de capitalización.

### C. Base de la reducción, su importe y fondos propios.

El importe de la reducción en la base imponible será del 10% de la citada base de reducción. Se trata de un máximo y, por tanto, también puede aplicarse de manera parcial, tal y como ha indicado la DGT en la contestación a la consulta vinculante V1765-19 (importante a efectos de limitación de deducciones, por ejemplo).

	Ejercicio 2022	Ejercicio 2023
Capital Social	10.000,00	10.000,00
Prima de Emisión	20.000,00	20.000,00
Reservas Voluntarias	30.000,00	40.000,00
Acciones propias	5.000,00	5.000,00
Resultado del ejercicio	10.000,00	15.000,00
Fondos propios	65.000,00	80.000,00
<b>Incremento FFPP</b>	<b>10.000,00</b>	
<b>Reducción potencial</b>	<b>1.000,00</b>	



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

En **primer lugar**, para la aplicación del incentivo fiscal de la reserva de capitalización, la LIS exige que **el importe del incremento** de los fondos propios de la entidad **se mantenga durante un plazo de 5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción (V4127-15), salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad (V2475-22).

Las **partidas excluidas del cómputo del incremento de fondos propios**, tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

El requisito de mantenimiento se refiere al **importe global** del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas. La disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supone el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales.



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

Según la AEAT, la forma correcta de verificar este cumplimiento es comprar los FFPP a inicio del ejercicio con los FFPP a cierre del ejercicio que estemos comprobando.

Ejemplo (Apuntes&Consejos): En el año 2023 una empresa obtiene un incremento de fondos propios de 100.000 euros calculado de acuerdo con las normas de la reserva de capitalización que hemos visto.

A efectos del límite (que comentaremos después), la base imponible previa del 2023 (inexistencia de BIN) es de 110.000 euros.

En consecuencia, atendiendo a los datos, en el ejercicio 2023, podrá aplicar una reducción de 10.000 euros (10% de 100.000 euros).

Para ver el mantenimiento, vamos a suponer que los fondos propios de la entidad tienen la evolución que se indica en la tabla de la diapositiva siguiente:



2. Reserva de capitalización.

D. Requisitos a cumplir.

Ejercicio	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Capital Social	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Reservas voluntarias	400,00	500,00	570,00	630,00	640,00	660,00	700,00
R. Capitalización 2023	x	x	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Resultado del ejercicio	100,00	80,00	60,00	10,00	20,00	40,00	50,00
Fondos Propios	510,00	590,00	650,00	660,00	680,00	720,00	770,00
<b>Incremento FFPP</b>	<del> </del>	<b>100,00</b>	<b>80,00</b>	<b>60,00</b>	<b>10,00</b>	<b>20,00</b>	<b>50,00</b>
<b>Incremento acumulado</b>	<del> </del>	<b>100,00</b>	<b>180,00</b>	<b>240,00</b>	<b>250,00</b>	<b>270,00</b>	<b>320,00</b>



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

Según la AEAT aquí se cumple que «el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción», tal y como se exige en el artículo 25 LIS.

No obstante, si atendemos a esta forma de entender el cumplimiento de este requisito, nos encontramos con un problema para las sociedades mercantiles: aplicando el incentivo en 2023, “congelamos” todas las reservas previas a este ejercicio (en este caso, 400).

Es decir, la empresa no podría repartir esos 400 que vienen de ejercicios anteriores. De hecho, en 2027, únicamente podría repartir 170 en dividendos (diferencia entre 270 de incremento acumulado y 100 incremento originario).

¿Tiene esto sentido?



## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

El precepto está redactado de la siguiente forma:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

Bajo mi punto de vista, la norma parece distinguir entre la forma de calcular el incremento de los fondos propios (apartado 25.2 LIS) y la forma de verificar su mantenimiento (25.1 a LIS).

En otras palabras, para evitar posibles situaciones injustas, creo que lo más adecuado sería que, una vez calculados los 100 de incremento, para ver si se han mantenido, simplemente deberíamos revisar nuestros FFPP “ajustados” en la contabilidad y verificar que su importe es igual o superior a 100.



## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

En segundo lugar, se exige la dotación de una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de mantenimiento de 5 años previsto en el artículo 25 de la LIS.

Adicionalmente, la norma también nos indica que no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (FEAC). En sentido contrario, si la operación no lleva aparejada la aplicación de FEAC, parece ser que habría que regularizar la situación en caso de incumplimiento.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.



## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

Algunos comentarios al respecto:

- Apartado 114.- Reservas especiales (BOICAC n.º 106 Consulta 1). Mucho cuidado con la cumplimentación del Modelo 200 (TSJ Cataluña, sentencia n.º 215/2024, de 29 de enero).
- ¿Cuándo la doto? V4127-15 y V4349-16 → a la finalización del período impositivo es cuando sabemos el incremento de los fondos propios del período, por lo que el cumplimiento formal de registrar en balance la reserva de capitalización, se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción (la de 2023 a 30/06/2024). Por prudencia y para evitar posibles riesgos (aprobación de CCAA fuera de plazo), siempre que sea posible, sería recomendable dotarla a 31/12.





economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### D. Requisitos a cumplir.

Algunos comentarios al respecto:

- Debe imputarse contra el propio incremento de los fondos propios. Es decir, la reserva indisponible se deberá dotar contra beneficios anteriores (reservas voluntarias) y no contra el resultado del propio ejercicio (importante a efectos del Modelo 200 y del Acta de aprobación de CCAA).
- Bajo mi punto de vista, la reserva debe dotarse por la cantidad efectivamente aplicada con independencia de la cuantía generada (aunque también he visto ambas formas de actuar).
- El cómputo de los 5 años se hace desde el cierre del ejercicio en el que se aplica y no desde el ejercicio de la dotación de la reserva (V0752-22).



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### E. Límite: algunas dudas.

**En ningún caso**, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la **base imponible positiva** del período impositivo **previa** a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

**No obstante**, en caso de **insuficiente base imponible** para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

Cuando se aplique este segundo párrafo, entiendo que se debe registrar el correspondiente activo por diferencias temporarias deducibles (DTA) por el importe limitado aplicando el tipo de gravamen de la sociedad.



## 2. Reserva de capitalización.

### E. Límite: algunas dudas.

¿Hay un límite o realmente hay dos?

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la **base imponible** positiva del período impositivo **previa** a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente **base imponible** para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

En primer lugar, el precepto habla de “base imponible previa”. En segundo lugar, de “base imponible”.

### **Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.**

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.



## 2. Reserva de capitalización.

### E. Límite: algunas dudas.

Modelo 200 para el ejercicio 2023:

Modelo <b>200</b>	NIF	Apellidos y nombre o razón social	<b>2023</b>
			<b>Página 14</b>
<b>Liquidación (III)</b>			
<b>Base imponible</b>			
Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas .....		00550	
Reserva de capitalización (desglose en página 20 bis) .....		01032	
<b>Régimen especial de buques y empresas navieras en Canarias</b>			
Parte de la base imponible que proceda de la realización de actividades a las que se aplica el régimen especial .....		00541	
Parte de la base imponible que proceda de la realización del resto de actividades .....		00564	
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores (desglose en página 15) .....		00547	
<b>Régimen especial de buques y empresas navieras en Canarias</b>			
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores de la parte de base imponible régimen especial ..		01887	
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores de la parte de base imponible resto de actividades		01890	
<b>Base imponible</b> .....		<b>00552</b>	
<b>Sólo entidades de reducida dimensión</b>		<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>
Reserva de nivelación (desglose en página 20 bis) .....		01033	01034



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### E. Límite: algunas dudas.

La forma de interpretar el precepto creo que tiene gran trascendencia práctica.

Imaginemos el siguiente caso: Empresa A obtiene un incremento de fondos propios en 2023 que se eleva hasta el 1.000.000 de euros (10% = 100.000 euros). La “base imponible previa” de 2023 asciende a 800.000 (10% = 80.000 euros).

Esos 20.000 euros que tengo limitados por la “base imponible previa”, ¿me los llevo a 2024 y 2025?

Ahora otro caso: Empresa A obtiene un incremento de fondos propios en 2023 que se eleva hasta el 1.000.000 de euros (10% = 100.000). La “base imponible previa” de 2023 asciende a 1.200.000 euros. No obstante, tiene BINS por los años del COVID que ascienden a 400.000 euros, que provoca que su “base imponible” sea de 800.000 euros (10% = 80.000).

Esos 20.000 euros que tengo limitados por la “base imponible”, ¿me los llevo a 2024 y 2025?



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### E. Límite: algunas dudas.

Una cuestión importante que fue aclarada en 2021 era el orden en el que debe aplicarse la reducción pendiente y la que, en su caso, corresponda al propio período impositivo.

En estos casos, surgía la duda de si el contribuyente puede aplicar primero la generada en períodos anteriores o si tiene que ser necesariamente aplicada en primer lugar la del propio ejercicio.

Algunos actuarios de la AEAT entendían que primero debía aplicarse la del propio ejercicio y, en caso de que faltase importe, aplicar las cantidades pendientes de los dos años anteriores.

No obstante, el TEAC ha interpretado que, en los casos donde hay reserva de capitalización pendiente de aplicar y reserva de capitalización del propio período impositivo, el contribuyente puede aplicarlas en cualquier orden, al no haber nada dispuesto al respecto en la LIS (Resolución n.º 2984/2021 de 22 Septiembre 2021).



economistas

Consejo General

#jóveneseconomistas

## 2. Reserva de capitalización.

### F. ¿Qué pasa si incumplo?

Aquí nos referimos a que no se mantenga el incremento de los fondos propios, a que no se dote la reserva indisponible o a que la misma sea dispuesta a voluntad de la empresa (fuera de los casos expresamente permitidos).

El artículo 25.4 de la LIS establece que, en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en este precepto, procederá la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS, cuyo tenor literal es el siguiente:

3. El derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.



## 2. Reserva de capitalización.

### F. ¿Qué pasa si incumplo?

En consecuencia, el incumplimiento presenta las siguientes características:

- No hay que hacer complementaria del ejercicio en el que se aplicó y se corrige en el propio ejercicio en que se incumple (V0752-22).
- Únicamente hay que regularizar el importe por el que se ha incumplido alguno de los requisitos y no por el total aplicado (V2490-22).
- En el Modelo 200, parece ser que se debería integrar el importe en las siguientes casillas:

Resultado de la autoliquidación			
Incremento por pérdida beneficios fiscales periodos anteriores.....	00615		00616
Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI <sup>(*)</sup> .....	00633		00642
Intereses de demora .....	00617		00618





## 2. Reserva de capitalización.

### G. Contabilidad.

Simplemente recordar algunas cuestiones clave que hemos ido indicando a lo largo de la sesión sobre este apartado:

- Registrar reserva indisponible durante 5 años por el importe aplicado (¿generado?) en la reducción.
- La reserva de capitalización no lleva aparejado un impuesto diferido salvo que le sea de aplicación el límite previsto en el apartado 2 del artículo 25, que podrá dar lugar a un activo por diferencias temporarias deducibles. NRV 13.<sup>ª</sup> del PGC, apartado 2.3: «De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos».

Código PGC	Cuenta Contable	Debe	Haber
(474.X)	Activo por dif. Temp. Deduc. R.Capit. Pendiente	X	
(6301)	Impuesto diferido		X



## 2. Reserva de capitalización.

### G. Contabilidad.

- La doctrina de la DGT ha permitido que la dotación de la reserva se haga dentro del plazo para aprobar las CCAA (en N+1). No obstante, por prudencia, sería interesante registrarla a cierre del ejercicio de aplicación (aprobación de cuentas fuera de plazo).
- Esta reserva debe registrarse contra beneficios de ejercicios anteriores (reservas voluntarias) y no contra el resultado del propio ejercicio.

Modelo 200 NIF Apellidos y nombre o razón social 2023  
Página 20 quater

**Aplicación de resultados**

Base de reparto		Aplicación	
Pérdidas y ganancias.....	00650	A reservas .....	00654
Remanente .....	00651	<b>Reserva de capitalización .....</b>	<b>01270</b>
<b>Reservas .....</b>	<b>00652</b>	Reserva de nivelación .....	01271
<b>Total .....</b>	<b>00653</b>	Otras reservas .....	01522
		Intereses aportaciones al capital (Cooperativas)....	00655
		A dividendos .....	00656
		A dotación O. S. (cajas de ahorro y Fundaciones bancarias)	00658
		A Fondo de Reserva Obligatoria (Cooperativas).....	00091
		A dotaciones voluntarias Fondo de Educación y Promoción (Cooperativas)	00092
		A retornos cooperativos (Cooperativas).....	00660
		Participes (IIC).....	00662
		A remanente y otros .....	00664
		A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores	00665
		<b>Total .....</b>	<b>00666</b>



economistas  
Consejo General

#jóvenes**economistas**

¡Muchas gracias!

Hipòlit Borràs i Cantó  
Economista y Asesor Fiscal  
*Devesa Abogados*