

LA NUEVA RESERVA DE NIVELACION DE BASES IMPONIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La reserva de nivelación de bases imponibles constituye otra de las novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, siendo de aplicación exclusiva para entidades de reducida dimensión.

Este incentivo, vinculado a las bases imponibles negativas, permite minorar la tributación de un determinado periodo impositivo, con el objeto de establecer la posibilidad de desplazar la compensación de bases negativas hacia periodos impositivos anteriores al que se genera (*tax losses carryback*).

Lo novedoso de este incentivo, regulado en el artículo 105 LIS, es que a diferencia de otros países, hasta la fecha, la normativa española sólo había permitido la compensación de bases imponibles negativas de un periodo con los beneficios generados en periodos posteriores (*tax losses carry forward*).

La regulación de la reserva de nivelación pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento.

✓ ¿Qué contribuyentes pueden dotarla?

A diferencia de la reserva de capitalización, esta reserva únicamente resulta de aplicación a entidades a las que sea de aplicación el régimen de reducida dimensión y que apliquen el tipo de general de gravamen.

Por tanto, podrán aplicarlos aquellas entidades con cifra de negocios inferior a 10 millones de euros en el periodo impositivo inmediato anterior o bien aquellas entidades que habiendo superado el importe de los 10 millones en el ejercicio anterior se encuentren en alguno de los tres ejercicios inmediatos.

✓ Requisitos, características y funcionamiento de la reserva de nivelación

- Permite reducir la base imponible positiva hasta en un 10% de su importe con el límite de 1.000.000 de euros.

- Se deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, con cargo a los beneficios del ejercicio en que se minore la base imponible o, en caso de no poderse dotar, con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios siguientes.
- En caso de que el contribuyente genere una base imponible negativa en los 5 ejercicios siguientes, estas se reducirán en el importe de la reducción practicada, en caso contrario, la adicionará a la base imponible positiva del quinto ejercicio.
- Esta reserva será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible. No obstante, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes caso:
 - ✓ Separación de socios.
 - ✓ Cuando la reserva se elimine total o parcialmente debido a una operación de reestructuración.
 - ✓ Cuando se aplique la reserva en virtud de una obligación de carácter legal.
- Las cantidades destinadas a dotar la presente reserva no podrán aplicarse, simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.
- El incumplimiento de los requisitos anteriores supondrá integrar a la cuota íntegra del periodo impositivo del incumplimiento la cuota íntegra correspondiente al importe de la minoración más los intereses de demora.
- La aplicación de esta reserva es compatible con la reserva de capitalización

✓ ¿En qué momento debe dotarse?

Al igual que en el caso de la reserva de capitalización la norma no establece el momento temporal en el cual debe dotarse. La norma establece que la reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en la base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación

Dada la indefinición de la de Ley en cuanto al momento temporal de la dotación de la reserva, la Dirección General de Tributos en su [consulta V4127-15](#) de 22 de diciembre de 2015, viene a aclarar el momento en que han de contabilizarse tanto la reserva de capitalización como la de nivelación del ejercicio 2015 para una sociedad cuyo ejercicio económico transcurra del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.

De conformidad con la Consulta, deberá dotarse en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio, es decir, cuando el ejercicio económico coincida con el año natural, a los efectos de minorar la base imponible del ejercicio 2015, el registro contable de la reserva indisponible deberá realizarse durante 2016, dentro del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas (6 primeros meses).

✓ **Ejemplo**

Ejemplo: La sociedad "Nivel, S.A" a la que es de aplicación el régimen de reducida dimensión, estima, en base a su plan de negocio, los siguientes resultados para el periodo 2016-2021:

2016	2017	2018	2019	2020	2021
5.000.000	3.000.000	-100.000	-200.000	0	500.000

Le pide a su asesor fiscal haga una estimación de la carga fiscal durante los ejercicios de referencia aplicando las ventajas que ofrece la nueva reserva de nivelación de bases imponibles.

La sociedad podrá aplicar en el año 2016 una reducción en su base imponible correspondiente al 10% de la misma. Dispondrá de un plazo de 5 años, es decir hasta 2021 para compensar esta minoración con bases imponibles generadas durante los 5 ejercicios siguientes. El cálculo del impuesto será el siguiente:

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Base imponible	5.000.000	3.000.000	-100.000	-200.000	0	500.000
Reducción reserva nivelación	-500.000	0	0	0	0	0
Reversión reserva nivelación			100.000	200.000	0	300.000
Base imponible	4.500.000	3.000.000	0	0	0	500.000
Cuota íntegra	1.125.000	750.000	0	0	0	125.000
Tipo efectivo gravamen	22,50%	25,00%	0,00%	0,00%	0,00%	25,00%

La sociedad deberá dotar una reserva indisponible por importe de la reducción practicada 500.000 €, con cargo a los resultados del ejercicio 2016 o posteriores.

En caso de no poderse dotar la reserva en el plazo establecido, disponer parcial o totalmente de la reserva antes del ejercicio en que cesa la indisponibilidad o no ajustar la base imponible en el ejercicio en que se obtienen bases imponibles negativas, la reducción practicada, se incorporará en el último periodo incrementada en un 5% más los correspondientes intereses de demora.

Supongamos que la sociedad del ejemplo anterior no ha dotado la reserva indisponible con cargo a los resultados de los ejercicios 2016 y 2017, el cálculo del impuesto sería el siguiente:

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Base imponible	5.000.000	3.000.000	1.000.000	25.000	0	0
Reducción reserva nivelación	-500.000	0	0	0	0	0
Reversión reserva nivelación					0	500.000
Incremento 5%						25.000
Base tributable	4.500.000	3.000.000	1.000.000	25.000	0	525.000
Cuota íntegra	1.125.000	750.000	250.000	6.250	0	131.250
Intereses demora						SI
Tipo efectivo gravamen	22,50%	25,00%	25,00%	25,00%	0,00%	26,25%

Asimismo la reserva de nivelación de bases imponibles negativas puede aplicarse de forma conjunta a la reserva de capitalización del artículo 25 LIS, que permite la reducción de la base imponible en un 10% del incremento de FF.PP. de la sociedad, a condición de la dotación de la correspondiente reserva indisponible y siempre que el incremento de los FF.PP se mantenga durante un plazo de 5 años. Podemos ver su efecto en el siguiente ejemplo:

	2016
Base imponible	5.000.000
Reducción reserva nivelación	-500.000
Reversión reserva nivelación	
Reducción rva. capitalización	-500.000
Base tributable	4.000.000
Cuota íntegra	1.000.000
Tipo efectivo gravamen	20,00%

La aplicación conjunta de ambas reservas permite reducir el tipo efectivo de gravamen hasta el 20%.