

Reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS)

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) incorporó un nuevo incentivo fiscal para las entidades de reducida dimensión que denomina Reserva de nivelación de bases imponibles y que, básicamente, **consiste en una compensación anticipada de bases imponibles negativas que previsiblemente se van a generar en los 5 años siguientes, si bien con un límite máximo.**

Según el preámbulo de la Ley 27/2014 el nuevo incentivo fiscal pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5%, y, adicionada a la reserva de capitalización incide en la equiparación en tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.

El incentivo fiscal consiste en una minoración de la base imponible de hasta el 10% de su importe, si bien con un límite máximo de minoración de 1 millón de euros.

Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite de 1 millón de euros se aplicará en proporción a la duración del período impositivo. De esta forma si la duración del período impositivo fuera por ejemplo de 6 meses, el límite quedará reducido a 500.000 €; si fuera de 3 meses, el límite quedaría fijado en 250.000 €.

En cualquier caso y a diferencia de otros incentivos fiscales como puede ser la reserva de capitalización contemplada en el art. 25 LIS, el límite opera sobre la base imponible una vez que se aplique sobre la misma, en su caso, la deducción de gastos generadores de activos fiscales diferidos a que se refiere el art. 11.12 LIS y la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Las cantidades minoradas de la base imponible en un ejercicio se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años siguientes en la medida en que el contribuyente obtenga bases imponibles negativas y hasta el importe de las mismas.

Si en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años siguientes a la minoración no se obtienen bases imponibles negativas o las obtenidas no cubren el importe total de la minoración efectuada, la totalidad o el exceso respectivamente, se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se cumpla el plazo de los 5 años.

En cuanto a **los requisitos para la aplicación de la minoración** en base imponible estos son los siguientes:

- a)** La entidad tendrá que cumplir los requisitos para la aplicación del RERD en el período impositivo en que pretenda aplicar la minoración de base imponible¹.

¹ La reserva de nivelación no se aplica a las personas físicas aunque desarrollen actividades económicas (DGT CV 22-6-16).

- b)** La entidad debe tributar al tipo general del 25%².
- c)** Se debe dotar una reserva indisponible por el importe de la minoración de base imponible aplicada.

La indisponibilidad de la reserva lo será hasta que el importe minorado se integre en la base imponible de algún ejercicio posterior y por la parte en que se produzca dicha integración.

En principio se exige que la reserva se dote con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. No obstante y para el supuesto de que en dicho ejercicio no pudiera dotarse, se permite que la dotación se realice con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes en los que la práctica de la dotación resulte posible.

A efectos de la aplicación del incentivo fiscal se entenderá que no se ha dispuesto indebidamente de la reserva en los siguientes supuestos (art 105.3 LIS):

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen especial de operaciones de reestructuración establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- Cuando la entidad deba aplicar la reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Este incentivo fiscal se tendrá en cuenta al calcular los pagos fraccionados cuando éstos, conforme a lo dispuesto en el art. 40.3 LIS, se efectúen tomando como referencia la base imponible obtenida en los 3, 9 y 11 meses de cada año, la reducción por la reserva de nivelación se tiene en cuenta para calcular el importe de dichos pagos fraccionados (art. 105.5 LIS).

En este caso, la dotación de la reserva no debe realizarse de forma fraccionada a medida que se realizan esos pagos fraccionados, sino que se ha de efectuar con cargo a los beneficios definitivos del ejercicio en el que se reduce la base imponible.

La aplicación del presente incentivo fiscal resulta incompatible con la reserva de capitalización regulada en el art. 25 LIS y con la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el art. 27 Ley 19/1994, de forma que las cantidades aplicadas al cumplimiento de estos últimos incentivos fiscales no podrán aplicarse simultáneamente al de reserva de nivelación de bases imponibles.

El incumplimiento de los requisitos supone perder la reducción practicada, con la obligación de regularizar el importe indebidamente reducido.

2 Las entidades de nueva creación tributan a un tipo de gravamen reducido en el primer período impositivo cuya base imponible sea positiva y en el período impositivo siguiente. En esos dos períodos impositivos, la entidad no puede reducir su base imponible por la reserva de nivelación, aunque cumpla los requisitos para ser considerada como empresa de reducida dimensión (CV 20-12-2019)

En este sentido, se establece una regularización especial, ya que el incumplimiento determina la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que el mismo tenga lugar, de la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de reducción, incrementadas en un 5%, además de los intereses de demora.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, desde el despacho recomendamos tener muy en cuenta la reserva de nivelación y su posible aplicación en la declaración del 2019, consiguiendo una menor tributación (en los términos y límites señalados), en el caso de prever obtener pérdidas (base imponible negativa) en el ejercicio 2020 y/o siguientes.

A continuación, en el **Anexo I** incluimos unos ejemplos para una mayor comprensión, y en el **Anexo II**, hemos transcrito el artículo 105 del LIS.



ALEDO
SERVICIOS JURIDICOS Y TRIBUTARIOS

ANEXO I

Ejemplo dotación reserva de nivelación.

Sociedad Y, entidad cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, ha cumplido en el ejercicio 2018 los requisitos para la aplicación del RERD, y además tributa al tipo general (25%).

En el ejercicio 2018 la base imponible previa asciende a 5.000.000 € sin que existan bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación ni gastos generadores de activos fiscales diferidos a que se refiere el art. 11.12 LIS pendientes de integración en la base imponible.

La sociedad decide acogerse al incentivo de reserva de nivelación de bases imponibles previsto en el art. 105 LIS.

En relación con los ejercicios siguientes, las bases imponibles obtenidas en los mismos fueron las siguientes:

- Base imponible 2019: + 3.200.000 €
- Base imponible 2020: - 900.000 €

En todos los ejercicios la entidad tiene la consideración de entidad de reducida dimensión y decide acogerse en todos aquellos en que sea posible, al incentivo de reserva de nivelación de bases imponibles previsto en el art. 105 LIS.

Resultado:

Al tener la consideración de entidad de reducida dimensión en los ejercicios 2018 y siguientes, en todos aquellos en que la base imponible sea positiva podrá aplicar el incentivo fiscal de reserva de nivelación de bases imponibles siempre que cumpla los restantes requisitos exigidos para ello, de modo particular, la dotación de la reserva indisponible.

EJERCICIO 2018

- Base imponible previa: 5.000.000 €
- **Minoración reserva nivelación bases imponibles: - 500.000 €**
- Base imponible ejercicio: 4.500.000 €
- Cuota íntegra: 1.125.000 €

La aplicación del incentivo exigiría la **dotación de una reserva indisponible** con cargo a los resultados positivos del propio ejercicio 2018, **por importe de 500.000 €.**

Si los resultados de dicho ejercicio no permitieran la dotación de la reserva por ese importe, la parte no dotada en 2018 tendría que dotarse con los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios 2019 a 2023 que permitieran la dotación.

EJERCICIO 2019

- Base imponible previa: 3.200.000 €
- **Minoración reserva nivelación bases imponibles: - 320.000 €**
- Base imponible ejercicio: 2.880.000 €
- Cuota íntegra: 720.000 €

La aplicación del incentivo exigiría la dotación de una **reserva indisponible** con cargo a los resultados positivos del propio ejercicio 2019, **por importe de 320.000 €**.

EJERCICIO 2020

- **Base imponible negativa previa: - 900.000 €.**
- Integración minoración reserva nivelación ejercicio 2018: 500.000 €.
- Integración minoración reserva nivelación ejercicio 2019: 320.000 €.
- Base imponible negativa del ejercicio: - 80.000 €.
- Cuota íntegra: 0 €.

Al haber sido la base imponible del ejercicio 2020 negativa, su importe se anula (o se minorará) con la integración en la base imponible de la minoración practicada en el ejercicio 2018 y 2019.

En resumen, hemos anticipado la base imponible negativa de este ejercicio 2020, para obtener una menor tributación en los ejercicios 2018 y 2019.

Al haberse integrado 820.000 € en la base imponible de 2020, de la reserva que se hubiera dotado con motivo de la aplicación del incentivo fiscal, se podría disponer ya de su totalidad.

Por tanto, de la minoración practicada en 2020, no quedaría pendientes de integrar importe alguno en el futuro.



ALEDO
SERVICIOS JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS

ANEXO II

Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles.

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

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.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán 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.

3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en 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.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

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

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.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. 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.