

RESERVA DE NIVELACIÓN E IMPOSIBILIDAD DE DOTACIÓN DE RESERVA.

En relación con la reserva de nivelación, el artículo 105 de la LIS viene a disponer:

“(…)

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.

(…)”

Conforme a lo establecido en el citado artículo, 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**. Es decir, este requisito se entenderá cumplido si la dotación de la reserva se lleva a cabo a cargo de los primeros resultados positivos que permitan dicha dotación.

A estos efectos, nos parece de interés reseñar lo dispuesto por la Agencia Tributaria en la Consulta Nº139010 de su Programa INFORMA:

“139010-PLAZO DOTACIÓN RESERVA NIVELACIÓN

Pregunta

Una sociedad que cumpla los términos, requisitos y condiciones del artículo 105 de la LIS y por tanto tenga derecho a la minoración en la base imponible de hasta un máximo del 10 por ciento, sin que la minoración pueda exceder de un millón de euros ¿Con que fecha habrá de dotarse de la reserva de nivelación?

Respuesta

Uno de los requisitos que establece el artículo 105 de la LIS para poder minorar la base imponible, de acuerdo con su apartado 3, es que se dote una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades minoradas. La reserva, según se establece expresamente, debe 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.**

El artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado. En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.”

En este mismo sentido localizamos la Consulta Vinculante N°V4127-15, de 22 de diciembre de 2015:

“(…)

La reserva, según se establece expresamente, debe 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.**

El artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que “la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado”.

En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.

En concreto, a efectos de minorar la base imponible del período impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2015, deberá (de ser posible) dotarse la reserva de nivelación.”

Siendo así, si bien no hemos localizado ningún pronunciamiento sobre el particular, si la imposibilidad de dotación de la reserva viene determinada por una imposición legal, interpretamos que la aplicabilidad de la reserva de nivelación vendrá determinada por la dotación de la misma con cargo a los primeros resultados positivos con respecto de los que sí sea posible.

Salvo mejor opinión



Bufete Díaz-Arias

bufediar@diazarias.com