

Consulta Vinculante V1854-19, de 16 de julio de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Reducciones. Consolidación fiscal. Reserva de capitalización. Dotaciones. La reserva de capitalización dotada según lo dispuesto en el art. 25 LIS se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios y el mantenimiento de dicho incremento de acuerdo con lo señalado en el apartado 2 de dicho artículo. Esto es, se considerará que forma parte de los fondos propios existentes al cierre o al inicio del ejercicio, de la misma forma que el resto de partidas integrantes de los fondos propios no excluidas del cómputo del mencionado incremento y del mantenimiento del mismo.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante, tras analizar la situación patrimonial y verificar el cumplimiento de todos los requisitos previstos en la norma, procedió a la aplicación de la reserva de capitalización, reduciendo su base imponible de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

CUESTIÓN

Si los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios a que se refiere el citado artículo.

CONTESTACIÓN

El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que:

"Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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.

b) Que se dote 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 previsto en la letra anterior.

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.

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.

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.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) 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.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley."

El artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios, existente en el período impositivo, en los términos y condiciones establecidos en dicho artículo.

Uno de los requisitos para su aplicación, tal y como establece la letra b) del apartado 1 del artículo 25 de la LIS, es que se dote 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 previsto en la letra a) del citado apartado.

Por otra parte, tal y como establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, a los efectos de determinar el incremento de fondos propios (y también el mantenimiento del referido incremento en cada período impositivo en que resulte exigible), no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo, determinadas partidas, entre las que se encuentran:

"d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."

A este respecto, es criterio de este Centro Directivo, manifestado en consultas como las número V4962-16, de 15 de noviembre de 2016, y V1836-18, de 22 de junio de 2018, que dentro del concepto de reserva legal del artículo 25.2.d) de la LIS deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

No obstante, una interpretación razonable de la norma lleva a considerar que la propia reserva de capitalización no debería tener el carácter de reserva cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal a estos efectos, dado que puede considerarse que la aplicación práctica de tal interpretación podría conllevar efectos no deseados por la norma, en el sentido de que su dotación, requisito para aplicar el incentivo, supondría un menor importe de los fondos propios a efectos de la aplicación del mismo.

De acuerdo con lo anterior, la reserva de capitalización dotada según lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios y el mantenimiento de dicho incremento de acuerdo con lo señalado en el apartado 2 del citado artículo. Esto es, se considerará que forma parte de los fondos propios existentes al cierre o al inicio del ejercicio, de la misma forma que el resto de partidas integrantes de los fondos propios no excluidas del cómputo del mencionado incremento y del mantenimiento del mismo.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.