

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC063729

DGT: 23-01-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0134/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. *Incremento de fondos propios.* A efectos de aplicar la reserva de capitalización en los casos en los que existe un grupo de consolidación fiscal, el incremento de fondos propios se determinará teniendo en cuenta los fondos propios de todas las entidades que conforman el grupo en el ejercicio correspondiente en los términos previstos en la normativa contable y sin realizar incorporaciones ni eliminaciones. Respecto a las variaciones en activos por impuesto diferido, en este caso consecuencia de una modificación del tipo del IS, no se incluirán aquellas como incremento de fondos propios de la entidad.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 25, 62 y 63.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante (X) se constituyó en 2013, año en el que recibió, mediante aportación no dineraria, el 100% de las participaciones de Y. A su vez, Y participa en las entidades A (100%) y B (60%).

Con motivo de la operación, X se convirtió en la entidad dominante de un grupo mercantil. Con efectos para el período impositivo 2014, comenzaron a tributar conforme al régimen especial de consolidación fiscal (grupo fiscal X), siendo la entidad dominante X y las entidades dependientes Y y A.

Como resultado de la aportación no dineraria, en el balance consolidado del grupo afloró un fondo de comercio con un pasivo por impuesto diferido asociado, por cuanto la operación de aportación no dineraria se acogió al régimen especial de neutralidad fiscal.

Con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la rebaja del tipo impositivo afectó a la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido. Consecuentemente, el grupo registró, en la cuenta de resultados consolidada del ejercicio 2014, un ingreso por el Impuesto sobre Sociedades por la variación del pasivo por impuesto diferido asociado al fondo de comercio de consolidación, derivada de la disminución del tipo de gravamen del Impuesto del 30 al 25%. El citado ingreso se integró en las reservas del grupo consolidado con la distribución del resultado efectuada en 2015.

Cuestión planteada:

Cómo se debe determinar el incremento de fondos propios del grupo fiscal a efectos de aplicar la reserva de capitalización en el período impositivo 2015. En particular, si el incremento de reservas derivado del ingreso por Impuesto sobre Sociedades procedente de la adaptación del pasivo por impuesto diferido, se debe tener en cuenta para el cálculo del incremento de fondos propios.

Contestación:

La reserva de capitalización viene regulada en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que establece que:

“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.

(...)"

En el régimen especial de consolidación fiscal, el artículo 62 de la LIS, relativo a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, establece que:

"1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

(...)

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

(...)"

Asimismo, el artículo 63 de la LIS, relativo a las reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, establece que:

"Las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:

(...)

b) No se incluirá en las bases imponibles individuales la reserva de capitalización a que se refiere el artículo 25 de esta Ley.

(...)"

Cuando un grupo de entidades tribute conforme al régimen especial de consolidación fiscal, regulado en el capítulo VI de su título VII de la LIS, la reserva de capitalización, según se desprende del artículo 62.1.d) de la LIS, se referirá al grupo fiscal.

A efectos de determinar el incremento de fondos propios que establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, habrá de atenderse a los fondos propios de las entidades que integran el grupo de consolidación fiscal X en el ejercicio 2015 (y siguientes), es decir, a la diferencia de fondos propios entre el inicio y final del período impositivo 2015 (y siguientes) en los términos establecidos en el artículo 25 de la LIS existente en el grupo fiscal en el período impositivo 2015 (y siguientes).

Por tanto, el cómputo del incremento de los fondos propios del grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las sociedades que forman el grupo, sin realizar eliminaciones ni incorporaciones.

A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de las entidades, sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS.

En particular, el artículo 25.2.g) de la LIS dispone que 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, no formarán parte de los fondos propios de las entidades.

Por tanto, las variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen el Impuesto que afectan al fondo de comercio de consolidación no se incluirán como incrementos de fondos propios de la entidad.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.