

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082574

DGT: 06-04-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0751/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Se produce contablemente una disminución de la partida de reservas voluntarias en el ejercicio 2020 como consecuencia de la distribución de dividendos con cargo a las mismas, que supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio. Para determinar el incremento de fondos propios del ejercicio 2020, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del ejercicio 2019. El incremento de fondos propios así calculado no incluye los resultados del ejercicio 2019 que se hubieran distribuido en el propio ejercicio 2020. De esta manera, el mantenimiento de dicho incremento de fondos propios durante el plazo de 5 años no se vería afectado por tal distribución de resultados.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 25 y 125.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha venido dotando reserva de capitalización en su Impuesto sobre Sociedades de los últimos años y aplicando la correspondiente reducción, en concreto en los años 2017, 2018 y 2019 por el importe correspondiente.

La consultante cuenta con un saldo importante en reservas voluntarias, y plantea repartir dividendos en el ejercicio 2020 con cargo a las mismas.

Cuestión planteada:

- Si es posible aplicar la reserva de capitalización de manera simultánea con el reparto de este dividendo. Si afectaría de algún modo esta distribución a los importes reducidos en años anteriores. Si se puede disponer de los fondos propios mientras se mantenga el incremento generado o cuál es el criterio que debe seguirse.

- En caso de que repartiese el dividendo con cargo al beneficio del año, si podría aplicar la reserva de capitalización este ejercicio si el incremento de fondos propios se mantiene.

Contestación:

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

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.”

Así, 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.

Tal y como establece el artículo 25.1.a) de la LIS, el importe del incremento de los fondos propios se debe mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo en el supuesto en el que haya pérdidas contables.

De conformidad con la literalidad del artículo, el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas. Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento exigido por el precepto legal.

En el presente caso, según se manifiesta en el escrito de consulta, se ha producido contablemente una disminución de la partida de reservas voluntarias en el ejercicio 2020 como consecuencia de la distribución de dividendos con cargo a las mismas. En consecuencia, dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2020 a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones practicadas en los ejercicios 2017, 2018 y 2019.

En cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que, en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

Por otro lado, se plantea la aplicación de la reducción por reserva de capitalización en “este ejercicio” en el caso de que se repartiese el dividendo con cargo al “beneficio del año”. A efectos de la presente contestación, se entenderá que “este ejercicio” está haciendo referencia al ejercicio 2020, dado que en el escrito de consulta se indica que es el ejercicio en el que se plantea repartir dividendos. De ello se desprende que el beneficio repartido será el obtenido en el ejercicio 2019.

Tal y como establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, “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.”

De acuerdo con ello, para determinar el incremento de fondos propios del ejercicio 2020, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del ejercicio 2019.

Es decir, el incremento de fondos propios así calculado no incluye los resultados del ejercicio 2019 que se hubieran distribuido en el propio ejercicio 2020.

De esta manera, el mantenimiento de dicho incremento de fondos propios que requiere el artículo 25 de la LIS durante el plazo de 5 años no se vería afectado por tal distribución de resultados.

Por último, en caso de incumplimiento del requisito del mantenimiento de los fondos propios, el apartado 4 del artículo 25 de la LIS, anteriormente reproducido, establece que “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.”

En este sentido, el artículo 125.3 de la LIS establece lo siguiente:

“3. El derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.”

Por tanto, el incumplimiento con posterioridad de los requisitos exigidos para aplicar un determinado beneficio fiscal, en este caso, la aplicación de la reserva de capitalización, implicará ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

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.