

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083837

DGT: 30-09-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2099/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Una entidad aplica la reducción de la base imponible del IS por reserva de capitalización de los ejercicios 2018, 2019 y 2020. Se plantea repartir las reservas acumuladas con anterioridad al transcurso del plazo de 5 años. Una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que en cada uno de los 5 años la diferencia entre los fondos al cierre del ejercicio y los del inicio, sin inclusión en ambos casos de los resultados, ha de ser superior al incremento que originó la reducción. Por tanto, la disminución de la partida de reservas voluntarias se tendrá en cuenta al valorar el importe de los fondos propios a efectos del requisito de mantenimiento. No obstante, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios no supone el incumplimiento del deber de mantenimiento de los fondos propios siempre que en términos globales se mantenga en incremento sobre los mismos durante el plazo de 5 años exigido.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 25.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha aplicado la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por reserva de capitalización en sus autoliquidaciones de los ejercicios 2018, 2019 y 2020, cumpliéndose los requisitos para ello según se manifiesta en el escrito de consulta.

Está previsto que el resultado de la entidad consultante durante los ejercicios 2021 a 2024, ambos inclusive, va a ser de cero euros.

Cuestión planteada:

Si, a efectos de cumplir con el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios, será preciso mantener hasta el año 2026 el incremento de fondos propios acumulado durante los citados ejercicios 2018 a 2020, junto con el importe de los fondos propios existente al inicio del ejercicio 2018, para consolidar las reducciones por reserva de capitalización acumuladas en dichos ejercicios.

Si es posible repartir, antes del transcurso del plazo de mantenimiento de cinco años, las reservas acumuladas a inicio del ejercicio 2018, anteriores a la aplicación de la reducción por reserva de capitalización del ejercicio 2018.

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 en la entidad.

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 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 ello, respecto a las reducciones practicadas en los ejercicios 2018, 2019 y 2020, para cumplir el requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, en cada uno de los 5 años a partir de la conclusión de dichos períodos impositivos (2019 a 2023, 2020 a 2024 y 2021 a 2025, respectivamente), la diferencia entre los fondos propios al cierre de cada uno de esos ejercicios, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio 2018, 2019 y 2020, según corresponda, sin incluir los resultados del ejercicio anterior en cada caso, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción en cada uno de los ejercicios señalados.

En el presente caso, según se manifiesta en el escrito de consulta, se está planteando que, en alguno de los ejercicios correspondientes al período de mantenimiento de 5 años, se produzca una disminución de la partida

de reservas voluntarias existente al inicio del ejercicio 2018 como consecuencia de la distribución de dividendos con cargo a las mismas.

Por tanto, dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio en que se produzca a efectos de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones practicadas en los ejercicios 2018, 2019 y 2020 en función de si el reparto de reservas se produce dentro del plazo de mantenimiento de 5 años correspondiente a alguno de dichos ejercicios.

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 Función Pública.