

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084349

DGT: 30-11-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2475/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. El patrimonio de una entidad disminuye en 2021 como consecuencia de las pérdidas ocasionadas en 2020 y por el reparto en 2021 de un dividendo extraordinario. Partiendo de la hipótesis de que el dividendo se ha repartido con cargo a reservas de años anteriores, el reparto supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre de 2021 a efectos de comprobar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones de los ejercicios 2020 y 2019. La existencia de pérdidas contables en 2020 no supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre de 2021 a efectos de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento correspondiente a los ejercicios 2020 y 2019, debiendo ajustarse, por tanto, la reducción a la cuantía necesaria para cumplir el requisito de mantenimiento.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

El patrimonio de la entidad consultante a 31 de diciembre del año 2021 ha disminuido respecto a 1 de enero de ese mismo año como consecuencia de pérdidas en el año 2020 y por el reparto en el curso del año 2021 de un dividendo extraordinario. En el ejercicio 2021, la entidad obtiene un resultado positivo.

La entidad consultante tiene cantidades pendientes de reducir de la base imponible por reserva de capitalización de los años 2019 y 2020, siendo el importe pendiente de reducir del año 2020 superior al importe por el que se reparten dividendos en el curso del año 2021.

Cuestión planteada:

Si puede aplicar las cantidades pendientes por reserva de capitalización de los años 2019 y 2020, reduciendo el saldo pendiente correspondiente al año 2020 en un importe equivalente al 10% del importe de los dividendos repartidos como consecuencia de dicho reparto de dividendos, teniendo en cuenta que en el año 2021 tiene un resultado positivo suficiente para absorber las cantidades pendientes, si bien el patrimonio ha disminuido por las pérdidas del año 2020 y por el reparto de dividendos especificado.

Contestación:

El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (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.”

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 una disminución del patrimonio en el ejercicio 2021 respecto de 2020, como consecuencia de que en el ejercicio 2020 existen pérdidas contables y de que en el ejercicio 2021 se ha repartido un dividendo extraordinario.

Por tanto, partiendo de la hipótesis de que el dividendo extraordinario se ha repartido con cargo a reservas de años anteriores, el referido reparto supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2021, a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones correspondientes en los ejercicios 2020 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.

Igualmente, una interpretación razonable de la norma llevaría a concluir que la existencia de pérdidas contables en el ejercicio 2020 no supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2021 a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito de mantenimiento de los fondos propios respecto de las reducciones correspondientes en los ejercicios 2020 y 2019.

Por tanto, en el caso planteado, la reducción pendiente de aplicar deberá ajustarse en la cuantía necesaria para cumplir el requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios determinado en los términos señalados anteriormente.

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.