BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFC084451
DGT: 01-12-2022
N.º CONSULTA VINCULANTE: V2491/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Una entidad se plantea realizar una operación de ampliación de capital conforme a la normativa mercantil, incorporando un nuevo socio. No se consideran, a efectos de determinar el incremento en los fondos propios del ejercicio, las aportaciones realizadas por los socios, por tanto, no se entenderá producido un incremento que genere el derecho a la reducción del 10% en la base imponible, correspondiente a la reserva de capitalización por las aportaciones procedentes de la ampliación de capital.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante está planteando la posibilidad de realizar una operación pura y simple de ampliación de capital conforme a lo establecido en la normativa mercantil. No sería una ampliación de capital por compensación de créditos o por operaciones con acciones propias o de reestructuración, sino que sería, por ejemplo, para incorporar un nuevo socio a la entidad.

Cuestión planteada:

Si esta ampliación de capital realizada conforme a lo establecido en la normativa mercantil se consideraría un incremento de fondos propios a considerar para el cálculo de la reserva de capitalización.

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.

A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de la entidad, sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, y se tendrá en cuenta que, de acuerdo con el citado apartado, 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 2022, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2022, sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2022, sin incluir los resultados del ejercicio 2021.

No obstante, tal y como establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, a los efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo, determinadas partidas, entre las que se encuentran:

"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.
(…)"

De acuerdo con ello, a efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo las aportaciones de socios.

Por tanto, en el caso planteado en el escrito de consulta, no se consideraría que en el ejercicio 2022 se hubiera producido un incremento de los fondos propios que generase el derecho a la reducción en la base imponible prevista en el artículo 25 de la LIS, por las aportaciones de socios procedentes de la ampliación de capital.

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.