

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088220

DGT: 19-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3250/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Establecimiento permanente. La contribuyente es una sociedad no residente que opera en España mediante un establecimiento permanente consistente en una oficina en régimen de alquiler que ha habilitado y donde tiene contratados equipos de desarrollo de software. La sociedad factura el valor de servicios a otras empresas del grupo para las que trabaja. En el presente caso, dado que la entidad es un establecimiento permanente, en la medida en que disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 18.

Descripción sucinta de hechos:

La consultante es una sociedad no residente que opera en España mediante un Establecimiento Permanente consistente en una oficina en régimen de alquiler que ha habilitado y donde tiene contratados equipos de desarrollo de software. La sociedad factura el valor de servicios a otras empresas del grupo para las que trabaja. Dado que el Artículo 18.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece que la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, se plantea si puede esta entidad aplicar en su liquidación del Impuesto sobre Sociedades lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 27/2014 relativa a la reducción del 10% del importe del incremento de los fondos propios en la base imponible, dotando la correspondiente reserva de capitalización.

Cuestión planteada:

Si se puede aplicar la reducción de reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley del impuesto de sociedades en la base imponible del establecimiento permanente.

Contestación:

Cabe señalar que la presente contestación analiza, exclusivamente, la cuestión relativa a la posible aplicación de la reserva de capitalización por un establecimiento permanente.

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regula la forma de calcular la base imponible de los establecimientos permanentes en su artículo 18, que determina en su apartado 1 lo siguiente:

1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos siguientes (...).

Como se observa, el apartado 1 realiza una remisión general a la normativa del impuesto sobre sociedades, con las particularidades allí establecidas.

En este ámbito, la reserva de capitalización, se encuentra regulada en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), que señala:

Artículo 25. *Reserva de capitalización.*

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 9 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 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.”

En el presente caso, dado que la entidad consultante es un establecimiento permanente, en la medida en que disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.

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.