

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086338

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.^a

R.G. 660/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Consideración de la cuenta «Dividendo activo a cuenta».
Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida concierne a la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de reserva de capitalización. Más concretamente, la polémica suscitada se centra en el modo de calcular esta reserva de capitalización cuando en el ejercicio se ha acordado el reparto de un dividendo activo a cuenta de los resultados que en él vayan a obtenerse.

La Ley 27/2014 (Ley IS) introduce dos nuevos incentivos fiscales vinculados al incremento del patrimonio neto, la reserva de capitalización y la reserva de nivelación. Ambos incentivos, con el objetivo de promover la capitalización de las sociedades, mejoran mediante reducciones en la base imponible el tratamiento tributario de las empresas que se financien con fondos propios frente a las que acudan al endeudamiento. Conforme a lo dispuesto en el art. 25 de la Ley 27/2014 (Ley IS) el incremento de los fondos propios viene determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, sin incluir los resultados obtenidos en ambos ejercicios. Hay otros conceptos, además, que tampoco se tendrán en cuenta a efectos de determinar dicho incremento, como las aportaciones de los socios, las reservas legales o estatutarias, la reserva de nivelación, etc. De tal regulación se deduce que el incremento de los fondos propios que se toma en consideración es la parte del beneficio del periodo anterior que la Junta de socios decide mantener en los fondos propios en una cuenta de capital -ampliación de capital con cargo a los beneficios-, reservas voluntarias, remanente, reserva de capitalización o que se dedique, en su caso, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. La cuestión es, si para determinar el incremento de los fondos propios deben tenerse o no en cuenta entre los fondos propios al cierre del ejercicio los dividendos activos a cuenta acordados en él.

La tesis del TEAR es que para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio no hay que computar ni el resultado del ejercicio ni el dividendo activo a cuenta. Sin embargo, para el Director recurrente la postura del TEAR es errónea. A su juicio, tanto el tenor literal del art. 25 de la Ley 27/2014 (Ley IS) como su finalidad conducen a la conclusión de que el dividendo activo a cuenta debe ser computado para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio y, por ende, a efectos de la determinación del incremento de los fondos propios que constituye la base de cálculo de la reserva de capitalización.

Pues bien, no hay que perder de vista que el art. 25 de la Ley 27/2014 (Ley IS), al prescindir de los resultados del ejercicio a la hora de calcular los fondos propios al cierre y al inicio del mismo, lo que pretende no es otra cosa que determinar en cuánto se han incrementado los fondos propios al final del ejercicio como consecuencia exclusivamente del destino dado a la cuenta de resultados del ejercicio anterior. Tal incremento está constituido por la parte del beneficio del periodo anterior que la Junta de socios decide mantener en los fondos propios en una cuenta de capital -ampliación de capital con cargo a los beneficios-, reservas voluntarias, remanente, reserva de capitalización o que se dedique, en su caso, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Los resultados obtenidos en el propio ejercicio no inciden en la determinación del incremento de los fondos propios a efectos de la reducción. Dicho con otras palabras, la norma no pretende incentivar el incremento de fondos propios derivado del beneficio obtenido en el propio ejercicio, sino el incremento de fondos propios derivado del beneficio obtenido en el ejercicio anterior. Ello implica que el dividendo a cuenta del resultado del propio ejercicio, que no es sino un reparto anticipado de éste, no debe computarse a efectos de determinar la variación de fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio. El destino dado a los beneficios obtenidos en el propio ejercicio se tomará en cuenta a efectos de determinar el incremento de fondos propios del ejercicio siguiente.

Debe concluirse, por tanto, que a efectos de lo dispuesto en el art. 25.2 de la Ley 27/2014 (Ley IS), para determinar el incremento de los fondos propios no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo los importes registrados en la cuenta «557. Dividendo activo a cuenta» del Plan General de Contabilidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 25 y 29.
RD 1514/2007 (PGC).

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 4 de junio de 2021, recaída en la reclamación nº 41/07129/2020 y acumulada 41/01953/2021, interpuesta frente a liquidación dictada en procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017, y sanción asociada a la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La entidad mercantil B, S.L.U. presentó el 23 de julio de 2018 declaración modelo 200 por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017. En dicha declaración (casilla 01032) aplicó una reducción en la base imponible (BI) en concepto de "reserva de capitalización" por importe de 85.778,57 euros. En el desglose correspondiente a la reserva de capitalización contenido en la página 20bis del modelo 200 se hizo constar como derecho a reducir la BI generado en el período 2017 la cantidad de 85.778,57 euros y como reducción de BI aplicada esa misma cantidad, por lo que no queda reducción de BI pendiente de aplicar para ejercicios futuros.

2. El 8 de junio de 2020 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Andalucía notificó a la interesada una propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017 con la que inicia un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribe a "*Comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad mercantil, los requisitos establecidos en la normativa vigente para poder aplicar la reserva de capitalización (artículo 25 LIS), en relación a: "Derecho a reducir la BI generado en el período/pendiente al principio del período", "Reducción BI aplicada" y/o "Reducción BI pendiente de aplicar en períodos futuros"*".

Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional resulta un importe a pagar de 9.712,31 euros.

La motivación de la propuesta fue la siguiente:

<<MOTIVACIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación del concepto tributario arriba indicado, habiéndose detectado que no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la propuesta de liquidación provisional. En concreto:

- Se ha declarado incorrectamente la reducción en la base imponible por Reserva de capitalización aplicada en esta liquidación establecida en el artículo 25 de la LIS, por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

- Revisados los datos consignados en el modelo 200 de Declaración anual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio objeto de este procedimiento, especialmente los datos recogidos en el apartado 'Balance: Patrimonio neto y pasivo (I) y (II)' (páginas 5 y 6 del modelo 200), y puestos en relación con los declarados en el mismo apartado en la declaración anual correspondiente al ejercicio anterior (2016), con el fin de cuantificar la diferencia de fondos propios entre el inicio y final del período impositivo 2017, se aprecia que el incremento de fondos propios que se produjo en 2017 fue de 469.293,37 euros, lo que, en su caso, haría factible la aplicación de una reducción en base imponible en concepto de Reserva de Capitalización (casilla 01032 del modelo 200) por importe del 10 por ciento de dicho incremento de los fondos propios, es decir, por importe de 46.929,34 euros. Sin embargo, la obligada tributaria ha aplicado una reducción por este concepto por importe de 85.778,57 euros, por tanto superior en 38.849,23 euros a la que, cumpliendo el resto de requisitos exigidos por la normativa, podía ser aplicada.

- Cálculo fondos propios al inicio de 2017 a los efectos de la reducción por reserva de capitalización (según modelo 200 de 2016):

3.635.595,86 (fondos propios, casilla 00186) - 979.293,37 (Resultado del ejercicio, casilla 00199) = 2.656.302,49 euros.

- Cálculo fondos propios al final de 2017 a los efectos de la reducción por reserva de capitalización (según modelo 200 de 2017):

4.328.269,35 (fondos propios, casilla 00186) - 1.202.673,49 (Resultado del ejercicio, casilla 00199) = 3.125.595,86 euros.

- Cálculo incremento de fondos propios en 2017:

3.125.595,86 - 2.656.302,49 = 469.293,37 euros.

Por lo expuesto, procede incrementar la Base Imponible del impuesto en 38.849,23 euros, según propuesta de liquidación provisional adjunta.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados>>>.

3. El 22 de junio de 2020 la entidad presentó escrito de alegaciones frente a la propuesta de liquidación provisional adjuntando el balance de situación de la empresa a 31 de diciembre de 2017 y solicitando la anulación de aquélla.

4. El 17 de septiembre de 2020 se notificó a la interesada la liquidación provisional en los mismos términos que la propuesta, señalándose que lo alegado por la entidad no desvirtúa el contenido de ésta. La liquidación arroja un resultado a ingresar de 10.488,93 euros, correspondiendo 9.712,31 euros a la cuota y 776,62 euros a los intereses de demora.

Segundo:

Frente a la liquidación provisional interpuso la entidad, el 16 de octubre de 2020, la reclamación nº 41/07129/2020 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante), manifestando su desacuerdo con la liquidación practicada y la corrección de la reducción en la base imponible aplicada en su autoliquidación. Señala concretamente que la Administración se limita a eliminar de los Fondos Propios los resultados de cada año, pero respecto del ejercicio 2017 no excluye del cálculo el dividendo a cuenta del beneficio del propio ejercicio que minoraría los fondos propios (-510.000 euros), de forma que estaría restado dos veces el mismo resultado, y que la cuantía que la entidad ha considerado como incremento de los fondos propios correspondiente al ejercicio 2017 coincide con la parte del resultado del ejercicio 2016 que se llevó a reserva voluntarias.

El TEAR estimó la reclamación y anuló los actos impugnados con base en los argumentos siguientes:

<<QUINTO. La reducción en base imponible por reserva de capitalización se encuentra regulada en el artículo 25 LIS:

(.....)

La cuestión controvertida se centra únicamente en el cálculo del incremento de fondos propios de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del citado artículo.

Tres son las partidas que la entidad reclamante considera que no han de tenerse en cuenta en el cálculo del citado incremento de fondos propios, tal y como refleja en el cálculo incluido en sus alegaciones:

1. Reservas legales y estatutarias

En el cálculo aportado la entidad hace referencia a estas reservas por importe de 600 euros. En el balance del modelo 200 no aparece partida alguna por este concepto, por lo que, dado que no se han aportado las cuentas anuales debidamente depositadas en el Registro Mercantil, no se puede entender debidamente justificado. Por tanto, no procede restar esa cantidad en el cálculo del incremento de fondos propios.

2. La propia reserva de capitalización

En ningún caso señala el artículo 25 LIS que la reserva de capitalización no ha de tenerse en cuenta, ya que únicamente se refiere a las reservas indisponibles que se doten al amparo del artículo 105 LIS (reserva de nivelación) y artículo 27 de la Ley 19/1994 (reserva para inversiones en Canarias).

3. Dividendo a cuenta

Respecto al dividendo a cuenta, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria ha tenido oportunidad de pronunciarse recientemente sobre esta cuestión, cuyo criterio compartimos, en su Resolución de 30 de septiembre de 2020 (RG 39/1113/2020):

"QUINTO. Dicho lo anterior, hemos de centrarnos en si la partida de "Dividendo a cuenta", que se integra con signo negativo en los fondos propios de 2017 al haberse acordado un reparto de beneficios del propio ejercicio, debe tenerse en cuenta o no a la hora de calcular los fondos propios a fin de ejercicio. Es evidente que, desde el punto de vista contable, dicha partida minoraría los fondos propios ya que, como hemos dicho, se integra en los mismos con signo negativo. Pero ya anticipamos que la determinación de los fondos propios a principio y fin del periodo impositivo no se traslada de forma automática para el cálculo de la base de la reducción por reserva de capitalización, sino que existen varios conceptos que no se tienen en cuenta, relacionados en el artículo 25.2 de la Ley, entre los que están los resultados obtenidos en el propio ejercicio, por lo que la variación de fondos propios derivada de dichos resultados no afecta a la base de la reducción. De ello se deriva que, no siendo afectado el importe de la reducción por el hecho de que los resultados del propio ejercicio sean positivos, negativos, tampoco puede hacerlo el hecho de que se distribuyan dividendos a cuenta del resultado obtenido en el propio ejercicio. Ello implicaría, como bien dice el reclamante, que el importe del dividendo a cuenta del propio ejercicio se descontaría dos veces, primero por la pura mecánica del cálculo contable de los fondos propios, y luego por la expresa exclusión fiscal del artículo 25.2 de la Ley pues el dividendo a cuenta lo es precisamente "a cuenta" de los beneficios del propio ejercicio, de los que procede y en los que está incluido. Por tanto, el cálculo coherente y correcto, ajustado a la normativa, sería, partiendo de los fondos propios calculados contablemente -en los que ya se habrá incluido el dividendo a cuenta con signo negativo-, excluir adicionalmente, en aplicación del artículo 25.2, el resultado del propio ejercicio pero no teniendo en cuenta la parte del mismo que, precisamente, se ha acordado distribuir como dividendo a cuenta, pues este importe ya minoró los fondos propios calculados conforme a la norma contable.

Por consiguiente, la distribución de dividendos en el propio ejercicio a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio no afecta a la base de reducción de la reserva de capitalización del propio ejercicio, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente, que será menor respecto de lo que hubiese resultado de no haberse realizado tal distribución de dividendos a cuenta.

De acuerdo con lo anterior, no queda sino acoger las pretensiones del reclamante estimando su reclamación".

Por tanto, esta partida sí ha de considerarse en el cálculo del incremento de fondos propios en los términos señalados en la citada resolución.

En consecuencia, el cálculo correcto del incremento de fondos propios sería el siguiente:

- Cálculo fondos propios al inicio de 2017 a los efectos de la reducción por reserva de capitalización:
3.635.595,86 (fondos propios) - 979.293,37 (resultado del ejercicio) = 2.656.302,49 euros.

- Cálculo fondos propios al final de 2017 a los efectos de la reducción por reserva de capitalización:
4.328.269,35 (fondos propios) - 1.202.673,49 (resultado del ejercicio) - (-510.000) (dividendo a cuenta) = 3.635.595,86 euros.

- Incremento de fondos propios en 2017 = 979.293,37 euros

- Importe reducción reserva capitalización 2017 = 979.293,37 x 10% = 97.929,34 euros .

Dado que la entidad declaró una reducción de 85.778,57 euros esta es la procedente en el presente caso, con lo que se estiman las pretensiones de la reclamante anulando la liquidación impugnada>>.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 2 de septiembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central el 3 de febrero de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para a unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1. La cuestión de fondo se centra en determinar si el dividendo a cuenta acordado debe tener incidencia en el cálculo de la reserva de capitalización. Entendemos que la interpretación que hace el TEAR de Cantabria en su resolución, y que asume ahora el TEAR de Andalucía, es errónea teniendo en cuenta tanto el literal como la finalidad de la norma.

Así, el artículo 25 de la Ley 27/2014 establece:

(.....).

La DGT, en la Consulta V 0134-17 dice "se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de las entidades, sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS". A estos efectos hay que señalar que el Plan General Contable contabiliza los "dividendos a cuenta" en la cuenta 557 que, si se observan los modelos normales de las cuentas anuales, aparece en el Patrimonio Neto restando. En la descripción que se hace de la cuenta se dice:

"557. Dividendo activo a cuenta.

Importes, con carácter de «a cuenta» de beneficios, cuya distribución se acuerde por el órgano competente. Figurará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al acordarse su distribución, con abono a la cuenta 526.

b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se tome la decisión sobre la distribución y aplicación de los beneficios, con cargo a la cuenta 129."

Por lo tanto, y del literal de la norma se deriva que es una partida que minorra los fondos propios y es una cuenta del Grupo 5 "Cuentas financieras", no es una cuenta de resultados del ejercicio. Asimismo, no figura entre las partidas que no se tomarán en cuenta al comienzo y al final del período impositivo según lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS.

Por todo ello, entendemos que los dividendos a cuenta acordados en un ejercicio no deben corregir el resultado obtenido en el cálculo de fondos propios a final de dicho ejercicio, de tal manera que incremente los mismos.

Esta interpretación literal es acorde también a la finalidad de la norma que precisamente es incentivar la capitalización y, por tanto, desincentivando la distribución de los resultados. Precisamente lo que pretende la reserva de capitalización es que se incrementen los fondos propios y ese incremento se mantenga. Con la interpretación dada por el tribunal ni siquiera se habría producido dicho incremento de los fondos propios, ya que en el mismo ejercicio se ha acordado la distribución de los beneficios.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y que se fije como criterio que a efectos del cálculo del incremento de fondos propios en la reserva de capitalización los dividendos a cuenta acordados en el ejercicio minorarán los fondos propios al final del mismo.

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de reserva de capitalización. Más concretamente, la polémica suscitada se centra en el modo de calcular esta reserva de capitalización cuando en el ejercicio se ha acordado el reparto de un dividendo activo a cuenta de los resultados que en él vayan a obtenerse.

Dispone el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

"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".

La LIS introduce dos nuevos incentivos fiscales vinculados al incremento del patrimonio neto, la reserva de capitalización y la reserva de nivelación. A ellos alude el Preámbulo de la Ley 27/2014 cuando señala que "4. En materia de incentivos fiscales, destaca (ii) la introducción de dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico para las empresas de reducida dimensión, (,,,,,)"

Así pues, ambos incentivos, con el objetivo de promover la capitalización de las sociedades, mejoran mediante reducciones en la base imponible el tratamiento tributario de las empresas que se financien con fondos propios frente a las que acudan al endeudamiento.

Respecto a la reserva de capitalización el Preámbulo indica que *"b) En segundo lugar, es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales"*.

La reserva de capitalización forma parte del régimen general aplicable a todas las sociedades, siempre que estén sometidas al tipo general regulado en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS o al tipo incrementado del apartado 6 de dicho precepto. En virtud del artículo 25 de la LIS no va a tributar una parte de la base imponible que se obtenga en el período impositivo, siempre que en dicho período se haya producido un incremento de los fondos propios. El importe de la reducción en la base imponible es el 10 por 100 de dicho incremento, sin que tal importe pueda superar el 10 por 100 de la base imponible positiva del período previa a la reducción.

La aplicación de esta reducción no exige que el incremento de los fondos propios se invierta en algún tipo concreto de activo pues se trata de un incentivo a la capitalización de las sociedades pero no a la inversión empresarial. Los requisitos para tener derecho a la reducción son dos. Por un lado, que el incremento de los fondos propios que ha dado derecho a la reducción se mantenga durante los cinco ejercicios siguientes, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad. Por otro, que se dote una reserva por el importe de la reducción, que es indisponible durante esos cinco años.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS el incremento de los fondos propios viene determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, sin incluir los resultados obtenidos en ambos ejercicios. Hay otros conceptos, además, que tampoco se tendrán en cuenta a efectos de determinar dicho incremento, como las aportaciones de los socios, las reservas legales o estatutarias, la reserva de nivelación, etc. De tal regulación se deduce que el incremento de los fondos propios que se toma en consideración es la parte del beneficio del período anterior que la Junta de socios decide mantener en los fondos propios en una cuenta de capital (ampliación de capital con cargo a los beneficios), reservas voluntarias, remanente, reserva de capitalización o que se dedique, en su caso, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

La cuestión a resolver es si para determinar el incremento de los fondos propios deben tenerse o no en cuenta entre los fondos propios al cierre del ejercicio los dividendos activos a cuenta acordados en él.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define la cuenta "557. Dividendo activo a cuenta" del modo siguiente:

Importes, con carácter de <<a cuenta>> de beneficios, cuya distribución se acuerde por el órgano competente.

Figurará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará al acordarse su distribución, con abono a la cuenta 526.
- b) Se abonará por el importe de su saldo cuando se tome la decisión sobre la distribución y aplicación de los beneficios, con cargo a la cuenta 129.

La partida "Dividendo activo a cuenta" minorará, desde el punto de vista contable, los fondos propios, toda vez que como indica el PGC figura en el patrimonio neto con signo negativo.

La resolución del TEAR aquí impugnada afirma, por remisión a la del TEAR de Cantabria de 30 de septiembre de 2020, que la variación de fondos propios derivada de los resultados obtenidos en el propio ejercicio no afecta a la base de la reducción. Es decir, el importe de la reducción no se ve afectado por los resultados del propio ejercicio, ya sean positivos o negativos. De ello se deriva, en opinión del TEAR, que el importe de la reducción tampoco puede verse afectado por el hecho de que se distribuyan dividendos a cuenta del resultado obtenido en el propio ejercicio. Si el importe de la reducción se viera afectado por la partida de dividendos a cuenta ello implicaría que el importe del dividendo a cuenta del propio ejercicio se descontaría dos veces, primero por la pura mecánica del cálculo contable de los fondos propios, y luego por la expresa exclusión fiscal del artículo 25.2 de la Ley pues el dividendo a cuenta lo es precisamente "a cuenta" de los beneficios del propio ejercicio, de los que procede y en los que está incluido.

Concluye el TEAR afirmando que:

"Por tanto, el cálculo coherente y correcto, ajustado a la normativa, sería, partiendo de los fondos propios calculados contablemente -en los que ya se habrá incluido el dividendo a cuenta con signo negativo-, excluir adicionalmente, en aplicación del artículo 25.2, el resultado del propio ejercicio pero no teniendo en cuenta la parte del mismo que, precisamente, se ha acordado distribuir como dividendo a cuenta, pues este importe ya minoró los fondos propios calculados conforme a la norma contable".

Por consiguiente, la distribución de dividendos en el propio ejercicio a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio no afecta a la base de reducción de la reserva de capitalización del propio ejercicio..."

La postura del TEAR se materializa en los cálculos siguientes, contenidos en su resolución:

- Cálculo fondos propios al final de 2017 a los efectos de la reducción por reserva de capitalización:
4.328.269,35 (fondos propios) - 1.202.673,49 (resultado del ejercicio) - (-510.000) (dividendo a cuenta) = 3.635.595,86 euros.

Las distintas partidas del patrimonio neto del balance contenidas en el modelo 200 de 2017 eran las siguientes:

Capital (casilla 00187)	3.000,00
Prima de emisión (casilla 00190)	1.377.731,63
Otras reservas (casilla 00193)	2.254.864,23
Resultado del ejercicio (casilla 00199)	1.202.673,49
(Dividendo a cuenta) (casilla 00200)	- 510.000,00
Fondos propios (casilla 00186)	4.328.269,35

Así pues, la tesis del TEAR es que para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio no hay que computar ni el resultado del ejercicio ni el dividendo activo a cuenta.

Para el Director recurrente la postura del TEAR es errónea. A su juicio, tanto el tenor literal del artículo 25 de la LIS como su finalidad conducen a la conclusión de que el dividendo activo a cuenta debe ser computado para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio y, por ende, a efectos de la determinación del incremento de los fondos propios que constituye la base de cálculo de la reserva de capitalización.

El artículo 25 de la LIS establece que entre los fondos propios al cierre del ejercicio no hay que incluir los resultados del ejercicio. El dividendo activo a cuenta minorra los fondos propios y se registra en la cuenta 557 del PGC, integrada en el Grupo 5 "Cuentas Financieras". No es, por tanto, tal como apunta el Director recurrente, una cuenta de resultados. Tampoco figura, como indica el Director, entre las partidas que, conforme al apartado 2 del artículo 25 de la LIS, no han de tomarse en cuenta como fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio. Así pues, es cierto que de la literalidad del artículo 25 de la LIS no cabe concluir que el dividendo activo a cuenta no deba ser computado para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio.

Sin embargo, la finalidad de la norma sí conduce a la indicada conclusión. Tal como expusimos más arriba el objetivo del incentivo fiscal es promover la capitalización de las sociedades, esto es, mejorar el tratamiento tributario de las empresas que se financien con fondos propios. El importe de la reducción en la base imponible que puede practicar el obligado tributario es el 10 por 100 del incremento de fondos propios en el ejercicio calculado como establece la norma.

Pues bien, no hay que perder de vista que el artículo 25 de la LIS, al prescindir de los resultados del ejercicio a la hora de calcular los fondos propios al cierre y al inicio del mismo, lo que pretende no es otra cosa que determinar en cuánto se han incrementado los fondos propios al final del ejercicio como consecuencia exclusivamente del destino dado a la cuenta de resultados del ejercicio anterior. Tal incremento está constituido por la parte del beneficio del periodo anterior que la Junta de socios decide mantener en los fondos propios en una cuenta de capital (ampliación de capital con cargo a los beneficios), reservas voluntarias, remanente, reserva de capitalización o que se dedique, en su caso, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Como tuvimos ocasión de decir en nuestra resolución de 22 de septiembre de 2021 (RG 2984/2021), dictada en unificación de criterio:

"De lo dispuesto en el apartado 2, y haciendo abstracción de otras posibles cuestiones problemáticas que aquí no hacen al caso, hay que concluir que el **incentivo se genera o nace cuando una entidad (I) haya tenido beneficios en el periodo inmediatamente precedente** (el inmediatamente anterior), **y (II) esos beneficios no los haya repartido luego en el período en el que el incentivo se genera**. Pues eso, el haber tenido beneficios en el ejercicio precedente y no repartirlos en el siguiente, es lo que exige el cumplimiento de lo que dispone el apartado 2.

Y nace un incentivo consistente en una posible reducción de la B.I.; reducción que se cuantifica en el primer párrafo del apartado 1 en **un 10% de esos beneficios** (del periodo inmediatamente precedente) **que no hayan sido objeto de distribución o reparto** (en el periodo en que se va a generar el incentivo). Así es cómo y por cuánto se genera este incentivo fiscal".

Los resultados obtenidos en el propio ejercicio no inciden, pues, en la determinación del incremento de los fondos propios a efectos de la reducción. Dicho con otras palabras, la norma no pretende incentivar el incremento de fondos propios derivado del beneficio obtenido en el propio ejercicio, sino el incremento de fondos propios derivado del beneficio obtenido en el ejercicio anterior. Ello implica que el dividendo a cuenta del resultado del propio ejercicio, que no es sino un reparto anticipado de éste, no debe computarse a efectos de determinar la variación de fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio. El destino dado a los beneficios obtenidos en el propio ejercicio se tomará en cuenta a efectos de determinar el incremento de fondos propios del ejercicio siguiente.

La Dirección General de Tributos (DGT) se ha manifestado también en este sentido en su reciente consulta vinculante V1952-21, de 21/06/2021, en la que se planteaba la cuestión siguiente: "*Si procede considerar que la aprobación de un dividendo a cuenta del ejercicio 2021, independientemente de cuando se realice el pago, no tiene incidencia en el incremento de fondos propios que establece el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la reserva de capitalización del ejercicio en que se aprueba*".

La DGT contesta a la cuestión planteada en los términos siguientes:

<<Contestación

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

"Artículo 25. *Reserva de capitalización.*

(.....).

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."

De acuerdo con ello, para determinar el incremento de fondos propios del ejercicio 2021, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2021, sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2021, sin incluir los resultados del ejercicio 2020.

Es decir, en la determinación del incremento de fondos propios no se tienen en cuenta los resultados del propio ejercicio, de manera que la variación de fondos propios derivada de dichos resultados, no afecta a la base de la reducción.

Por tanto, dado que el importe de la reducción no se vería afectado por el hecho de que los resultados del propio ejercicio fueran positivos o negativos, la distribución de dividendos en el ejercicio 2021 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio 2021, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente.

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>>.

Debe concluirse, por tanto, que a efectos de lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, para determinar el incremento de los fondos propios no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo los importes registrados en la cuenta "557. Dividendo activo a cuenta" del Plan General de Contabilidad.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, fijando como criterio:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, para determinar el incremento de los fondos propios no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo los importes registrados en la cuenta "557. Dividendo activo a cuenta" del Plan General de Contabilidad.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.