

## **Consulta Vinculante V4349-16, de 10 de octubre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas**

La entidad consultante (X) tiene como actividad principal la importación y venta en España y en el extranjero de toda clase de artículos y aparatos electrodomésticos y de servicio y confort para el hogar. X tributa conforme al tipo previsto en el artículo 29.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Los fondos propios de X a 31 de diciembre de 2015 (excluyendo la reserva legal y los resultados del ejercicio 2015), son superiores a los fondos propios a 1 de enero de 2015 (excluyendo la reserva legal y el resultado de ejercicio 2014). A estos efectos, los importes tenidos en cuenta para la determinación de los mencionados fondos propios son el capital social, la prima de emisión, reservas distribuibles y resultados negativos de ejercicios anteriores.

La distribución del resultado del ejercicio 2014, realizada durante 2015, se destinó a reserva legal y a compensar resultados negativos de ejercicios anteriores. Por tanto, el capital social, la prima de emisión y las reservas distribuibles no modificaron su importe a 31 de diciembre de 2015 con respecto a 1 de enero de 2015.

### **CUESTIÓN**

A efectos de aplicar la reserva de capitalización en el período impositivo 2015, si se entendería cumplido el requisito de dotar la reserva que exige el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades si, habiéndose destinado el resultado de 2014 a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, se reclasificara el importe de la reducción desde la cuenta de reservas voluntarias/distribuibles a la cuenta de reserva de capitalización 2015 dentro del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015, todo ello con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015.

### **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."

Este 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.

En este sentido, el artículo 25 de la LIS establece, entre otros requisitos, la dotación de 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 de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

Este Centro Directivo ya ha manifestado en su consulta V4127-15, de 22 de diciembre de 2015, el criterio de que, teniendo en cuenta que solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización

se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.

En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del período impositivo 2015 (en el caso de que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.

En el presente caso, a 31 de diciembre de 2015 la entidad consultante ha tenido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se ha producido un incremento de sus reservas, atendiendo para la determinación de dicho incremento tanto a las reservas distribuibles como a los resultados negativos de ejercicios anteriores. Por tanto, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar las reservas distribuibles a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.

Asimismo, debe recordarse que el importe de la reserva de capitalización viene condicionado por el límite previsto en el apartado 1 del artículo 25 de la LIS, puesto que la reserva debe dotarse por el importe de la reducción, y dicho apartado establece que la reducción no puede superar el importe del 10% 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 la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

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.