

Reserva de capitalización: aspectos prácticos de aplicación desde una doble perspectiva fiscal y contable

Por **Adelaida Junquera Temprano** | Socio del Grupo Atelier

La reserva de capitalización fue una de las principales novedades, en cuanto a beneficios fiscales, que introdujo la reforma fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de 2015. Esta reserva sustituyó a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la posteriormente creada deducción por inversión de beneficios; y, tal y como expone el legislador en el preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), este beneficio 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 de esta reserva en ningún tipo concreto de activo.

Con esta medida el legislador pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

Este incentivo pudo aplicarse por primera vez a partir de los ejercicios iniciados en el año 2015, si bien, a efectos prácticos, será a partir de este ejercicio cuando pueda planificarse de forma adecuada su aplicación constituyéndose esta reserva en una buena herramienta de planificación fiscal para las empresas ahorradoras.

1. En qué consiste el beneficio fiscal de la reserva de capitalización

La reserva de capitalización, se encuentra regulada en el Art. 25 de la LIS, el cual establece que los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del Art. 29 de esa Ley (tipo general del 25% o tipo del 30% para entidades de crédito, así como para entidades que se dediquen a la explotación e investigación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos) 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 de 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.

La reducción correspondiente a la reserva prevista en este precepto será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los Arts. 91 y 95 de la LIS.

2. Determinación del incremento de fondos propios y cálculo de la reserva de capitalización

La LIS precisa que el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir sus resultados, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. Asimismo, tal y como veremos más adelante, se excluyen determinadas partidas específicas a los efectos de determinar el referido incremento.

A continuación, ahondaremos con más detalle en los conceptos empleados por la norma para delimitar de una manera más concreta el incremento de patrimonio neto que el legislador trata de incentivar mediante el beneficio fiscal analizado.

2.1 Concepto contable de fondos propios

La norma tributaria no contiene un concepto de “fondos propios”, por lo que es necesario acudir a la normativa mercantil y contable

De interés profesional

para analizar el mismo. En este sentido, el Plan General de Contabilidad, en su parte 4ª (referida a “cuentas anuales”), incluye entre los fondos propios a las siguientes partidas (con el correspondiente signo +/-):

- + Capital.
 - + Prima de emisión.
 - + Reservas legales y estatutarias.
 - + Otras reservas.
 - Acciones y participaciones en patrimonio propias.
 - + Remanente.
 - + Resultados negativos de ejercicios anteriores.
 - + Otras aportaciones de socios.
 - + Resultado del ejercicio.
 - Dividendo a cuenta.
 - + Otros instrumentos de patrimonio neto.
- En este epígrafe, se registran, entre otros, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios.

2.2 Exclusiones de la norma

La norma fiscal establece que, 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 Art. 105 de la LIS y en el Art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen económico y fiscal de Canarias.
- f) Los fondos propios que se 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. En relación con estas partidas de fondos propios cabría efectuar algunas reflexiones:

2.2.a) Aportaciones de socios

Tal y como hemos expuesto, la norma fiscal no permite aplicar la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por reserva de capitalización por los incrementos de fondos propios que provengan de aportaciones de socios o de ampliaciones de capital y fondos propios por compensación de créditos.

De forma literal, la norma excluye únicamente las ampliaciones de capital o de fondos propios por compensación de créditos pero, ¿debe interpretarse que quedan excluidos del mismo modo los posibles incrementos de fondos propios derivados de una posible condonación de créditos?

A este respecto, el ICAC ha asimilado los efectos contables de las operaciones de condonación de deudas entre empresas del grupo a los efectos de las operaciones de aumento de capital por compensación de deudas, originándose en estos casos un incremento de fondos propios en la entidad donataria (entidad que se beneficia de la condonación de la deuda) en el epígrafe “Otras aportaciones de socios (véase, entre otras, la Consulta 4 BOICAC 79/2009).

Será necesario esperar a una contestación de la Administración al respecto para dilucidar si la restricción de la LIS debe interpretarse de forma amplia (incluyendo estas operaciones de condonación) o no.

2.2.b) Reservas de carácter legal o estatutario

La normativa mercantil contempla una serie de reservas legales, entre las que cabe señalar, la reserva legal, la reserva para acciones o participaciones de la sociedad dominante, las reservas por acciones propias aceptadas en garantía, las reservas para participaciones recíprocas, la reserva del fondo de comercio o la reserva estatutaria. ¿Debe interpretarse esta restricción considerando que la LIS se refiere solo a las reservas estipuladas por la normativa mercantil y a las reservas fijadas en los estatutos?

Si atendemos a la interpretación de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en la reciente consulta nº V2357/16, de 27 de mayo de 2016, esta no parecería la interpretación correcta. En efecto, en esta consulta, la entidad consultante plantea si puede considerar

Este beneficio fiscal 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 de esta reserva en ningún tipo concreto de activo

como aumento de fondos propios las cantidades procedentes del beneficio del ejercicio 2014, dotadas a la reserva indisponible por inversión de beneficios, a los efectos de calcular el importe que se puede aplicar a la reserva de capitalización en el ejercicio 2015.

Y, a estos efectos, la DGT establece que, dado que la reserva por inversión de beneficios tiene origen legal, no se computará en los fondos propios a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.

Según este criterio, ninguna reserva que tenga origen en una norma con rango legal sirve para calcular el incremento de fondos propios para la aplicación de la reserva de capitalización. Sin embargo, siendo esa la interpretación correcta, no deja de ser redundante, por decirlo de algún modo, que el mismo Art. 25, tras excluir a las reservas legales y estatutarias, excluya a continuación a la reserva de nivelación y la reserva por inversiones en Canarias dado que las dos se regulan por normas con rango legal (Art.105 LIS y Art. 27 19/1994).

2.3 Casos particulares

Pueden existir determinados supuestos de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, debido a su forma jurídica, no disponen de una estructura de fondos propios en el balance acorde al modelo general del Plan General Contable.

En este sentido, la DGT ha aclarado cómo actuar en determinados supuestos. Así, en la consulta V2741-16, de 15 de junio de 2016, se plantea el caso de una sucursal que no posee una cifra de capital estrictamente, por cuanto la misma es ostentada por su casa central, si bien ha presentado un acuerdo previo de valoración para determinar el denominado “capital libre de intereses”, que figura contablemente como un pasivo no remunerado.

En esta consulta, la DGT establece que, a los efectos de determinar el incremento de fondos propios requerido por el Art. 25 de la LIS, se deberá tener en cuenta el importe que figure en la cuenta de pasivo no remunerado, que deberá equipararse a fondos propios de la entidad, por cuanto cumplen funciones similares y

permiten garantizar la aplicación del principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. De no realizar dicha equiparación sería de imposible aplicación el beneficio fiscal de la Reserva de Capitalización en el caso de sucursales.

3. Dotación de una reserva indisponible

La norma establece la obligación de dotar una reserva indisponible. Esta dotación, a falta de indicación expresa por la norma, podrá hacerse con cargo a los resultados del ejercicio o a una reserva de libre disposición.

En cuanto al momento de dotación, la DGT ha aclarado que 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 (consulta V4127-15 de 22 de diciembre de 2015).

La norma dispone que no se entenderá que se ha dispuesto de la reserva dotada en relación con la reserva de capitalización 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 la LIS.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

4. Pérdida del beneficio fiscal

El incumplimiento de los requisitos previstos en este precepto dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el Art. 125.3 LIS.