
Nuevos criterios de la Administración tributaria respecto a la reserva de capitalización

Julio, 2018

En resumen

Una consulta vinculante reciente de la Dirección General de Tributos (DGT), evacuada a pocos días de iniciarse el plazo para la presentación de las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de aquellas entidades con ejercicio natural, pretende dar luz sobre distintas cuestiones relacionadas con la aplicación de la reserva de capitalización.

Aunque la consulta se focaliza en los efectos de la amortización retroactiva de un fondo de comercio por parte de entidades que se acojan a este incentivo, resuelve una de las cuestiones que habían planteado mayores dudas interpretativas, el importe de los fondos propios que deben mantenerse para poder considerar cumplido el requisito de mantenimiento.

De acuerdo con el literal de la norma, el importe del incremento de los fondos propios de la entidad debe mantenerse durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad. Así, la redacción del precepto podía dar lugar a entender que lo que debía mantenerse era el incremento en lugar de los fondos propios incrementados.

De acuerdo con la consulta, lo que debe mantenerse son, precisamente, los fondos propios incrementados. En otras palabras, en cada uno de los cinco ejercicios posteriores al cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, deberá compararse el importe de los fondos propios al cierre del ejercicio, excluyendo el resultado del año, con los fondos propios al inicio del ejercicio inicial, excluyendo el resultado del ejercicio anterior, debiendo ser dicha magnitud mayor o igual al incremento de los fondos propios por el que se originó la reducción.

Por lo tanto, la DGT estaría confirmando que, para cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios que exige la norma, cada ejercicio de los 5 posteriores a aquél en el que se aplique la reducción, el importe de fondos propios finales (excluyendo el resultado) deberá ser igual o superior al importe de los fondos propios del año en que proceda la aplicación de este incentivo (excluyendo también el resultado del año), imposibilitando así la distribución de las reservas voluntarias obtenidas con anterioridad.

Por otro lado, en relación con las entidades que disponían de un fondo de comercio en su balance del ejercicio 2015 y que, tras las modificaciones de la normativa contable en el ejercicio 2016, optaron por amortizar dicho intangible de forma retroactiva, registrando un cargo contra reservas voluntarias, la

DGT entiende que dicho cargo determina un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio correspondiente. Ello sería así tanto a efectos de la aplicación de la reserva de capitalización del ejercicio, como a efectos del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de aquellas reducciones aplicadas en ejercicios anteriores.

No obstante, no todo son efectos adversos, dado que en la consulta también se procede a interpretar el tratamiento, a efectos del incremento de los fondos propios, de aquellas reservas indisponibles por algún precepto legal que deban ser reclasificadas a reservas voluntarias de la sociedad durante el ejercicio, tal como ocurriría con la reserva indisponible por fondo de comercio, que se deberá reclasificar a reserva voluntaria en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

A estos efectos, indicar que la normativa establece que no se deberá tener en cuenta como importe de fondos propios las reservas de carácter legal o estatutario, interpretando la DGT que la reserva legal comprende todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por un precepto legal.

Por lo tanto, en la medida en que las reservas indisponibles no se habrían computado en los fondos propios, entiende la DGT que la reclasificación de dichas reservas indisponibles a reservas voluntarias sí supone un mayor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio a efectos de la reserva de capitalización.

Asimismo, y en línea con lo manifestado en alguna otra consulta anterior, la DGT aclara que lo relevante es la cifra de fondos propios en términos globales, sin que la disposición de cualquiera de los conceptos que la integran suponga un incumplimiento del requisito de mantenimiento si dicha cifra es igual o superior a la del ejercicio anterior.

Por último, aunque no menos importante, se modifica el criterio administrativo en relación al cálculo del incremento de fondos propios en grupos de consolidación fiscal. De acuerdo con la reciente consulta, el cómputo de dicho incremento deberá tener en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, así como las eliminaciones e incorporaciones de los resultados por operaciones internas, modificando el criterio de consultas anteriores según las cuales dichas eliminaciones e incorporaciones no se debían considerar.

¿Hablamos?

Ignacio Quintana

Socio de Fiscal en PwC Tax & Legal Services

+34 915 684 716

ignacio.quintana.elena@pwc.com

Eva Mur

Asociada Senior en el área de Fiscal en PwC Tax & Legal Services

+34 932 532 838

eva.mur.mestre@pwc.com