

La reserva de capitalización y el cálculo del incremento de fondos propios en supuestos de operaciones de reestructuración

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos examina algunas de las consecuencias que pueden derivarse de una operación de reestructuración empresarial a efectos de la constitución de la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Dirección General de Tributos, en la consulta V5470-16, de 28 de diciembre, analiza el supuesto en el que una entidad matriz, propietaria del 100 % de una filial, pretende realizar con ella una fusión por absorción aplicando el régimen de neutralidad fiscal. En ese contexto se plantea la trascendencia que esa operación tendrá a efectos del cálculo de la reducción de la base imponible regulada en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que la sociedad matriz aplicará para determinar su liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se lleve a cabo la operación. En ese sentido, la citada norma permite, cumplidos ciertos requisitos, aplicar una reducción de la base imponible del 10 % del importe del incremento de sus fondos propios, en la medida en que se dote una reserva indisponible (reserva de capitalización).

Pues bien, a efectos de determinar el citado incremento de fondos propios sobre el que se aplicará la reducción, el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades comienza señalando que aquél vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados de éste y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio sin incluir los resultados del anterior. Ahora bien, ese precepto, en su apartado 2c, especifica que no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo «las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración», extremo que, entre otras cuestiones, suscita la duda acerca del encaje en esa limitación del incremento de fondos propios que habría obtenido la sociedad filial en caso de no haberse producido la operación de fusión.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

A esos efectos, la Dirección General de Tributos concreta los siguientes aspectos:

- La limitación establecida en el precepto citado comprende también las reservas generadas contablemente como consecuencia de procesos de fusión de una entidad participada, acogidos éstos o no al régimen especial de neutralidad fiscal. Por tanto, a los efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo las ampliaciones de fondos propios por operaciones de reestructuración, debiendo entenderse incluidas entre dichas ampliaciones las reservas generadas contablemente como consecuencia del proceso de fusión de una entidad participada.
- Ahora bien, el incremento de fondos propios que habría obtenido la sociedad filial en caso de no haberse producido la operación de fusión —que vendría determinado por la normativa contable de aplicación— habrá de tenerse en cuenta a efectos de determinar el incremento de fondos propios en los términos del apartado 2 del artículo 25 de la Ley del Impuesto de Sociedades, ya que tal incremento resulta ajeno a la propia operación de fusión, siempre que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en el referido artículo.

Para más información consulte nuestra web www.gomezacebo-pombo.com, o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@gomezacebo-pombo.com.

Barcelona | Bilbao | Madrid | Valencia | Vigo | Bruselas | Lisboa | Londres | Nueva York