

Monográfico

Modificación de la reserva de capitalización

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Artículo 25. Reserva de capitalización. Redacción artículo 4 Real Decreto Ley 4/2024 con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024

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 **40 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.

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 **15 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 3 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.

[1] 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:

[2] [3] 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.

[1] [Consulta Vinculante V3250-23 de 19/12/2023](#)

En el presente caso, dado que la entidad consultante es un establecimiento permanente, en la medida en que disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a las funciones que desempeña, **el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.**

[2] [Resolución 08/05980/2023/00/00 del TEAR de Catalunya de 02.01.2024](#)

Criterio: El aumento de capital con cargo a reservas voluntarias no afecta negativamente a la determinación del incremento de fondos propios a efectos del cálculo de la reserva de capitalización, dado que ese capital no ha sido aportado por los socios no suponiendo ni mayor ni menor autofinanciación del ejercicio.

[3] [Consulta Vinculante V0327-24 de 07/03/2024](#)

A efectos de determinar el incremento de fondos propios y el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios, el apartado 2 del artículo 25 de la LIS dispone que no computarán, entre otras partidas, las aportaciones de los socios. **Atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios tampoco debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios**

- 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]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.

«Disposición transitoria cuadragésima tercera. Plazo de mantenimiento del incremento de fondos propios y de indisponibilidad de la reserva de capitalización pendiente de expirar.

El plazo de 3 años, previsto en las letras a) y b) del artículo 25, apartado 1, de esta Ley, resultará igualmente de aplicación respecto del incremento de fondos propios y de las reservas de capitalización dotadas cuyo plazo de mantenimiento e indisponibilidad, respectivamente, no hubiera expirado al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.»

Consultas de INFORMA publicadas tras la modificación:

[147460-REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A PARTIR DE 1-1-2024](#)

Fecha de publicación: 01.08.2024

Pregunta

¿Cuál es el porcentaje de reducción en la base imponible en concepto de reserva de capitalización para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024?

Respuesta

El artículo 4 Dos del Real Decreto-ley 4/2024 modifica el apartado 1 del artículo 25 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, incrementando la reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, del 10 al 15 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la Ley 27/2014, siempre que cumplan los requisitos exigidos.

[147461-MANTENIMIENTO DEL INCREMENTO DE LOS FP A PARTIR DE 1-1-24](#)

Fecha de publicación: 01.08.2024

Pregunta

¿Cuál es el plazo de mantenimiento del incremento de los fondos propios para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024?

Respuesta

El artículo 4 Dos del Real Decreto-ley 4/2024 modifica el apartado 1 del artículo 25 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, reduciendo el plazo de mantenimiento del incremento de los fondos propios de la entidad, que pasa de 5 a 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Paralelamente, se reduce el plazo de mantenimiento de la reserva de capitalización que se debe dotar por el importe de la reducción y que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante un plazo que pasa de 5 a 3 años.

[\[4\] Resolución 08/05962/2023/00/00 del TEAR de Catalunya de 02.01.2024](#)

Criterio: El incumplimiento parcial del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios no da lugar a la pérdida total del beneficio fiscal como considera el acuerdo impugnado. Si en 2020 se han incrementado los fondos propios en 124.768,46 euros y en 2021 se han disminuido sólo en 12.922,07 euros, no puede eliminarse de forma total el derecho generado en 2020 por ese incremento, dado que, realmente, sigue habiendo un incremento de fondos propios de 111.846,39 euros que sí cumple los requisitos legalmente establecidos y **"las cantidades indebidamente reducidas" solo son aquellas cuya reducción no viene respaldada por un incremento mantenido de los fondos propios.**

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central en [resolución de fecha 30 de octubre de 2023 \(RG 00-8373-2021\)](#).