La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

*Antonio Huertas Abolafia**

El artículo describe los incentivos fiscales en la reinversión de plusvalías obtenidas, analizando los sujetos y las rentas que se pueden acoger a tales beneficios. Se estudia la normativa y se dan unos ejemplos de consultas de la Dirección General de Tributos.

Palabras clave: *tributos, plusvalía, bienes muebles, bienes inmuebles, beneficios fiscales.*

Clasificación JEL: *H25, G31.*

1. Introducción

Este artículo intenta sistematizar la fórmula de incentivar fiscalmente la reinversión de las plusvalías obtenidas, mediante la deducción en cuota a que tendrán derecho si reinvierten la cantidad obtenida por la transmisión. Estas consideraciones tienen un especial interés, debido a las modificaciones fiscales introducidas por la Ley de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil, encontrándose entre ellas, aunque de manera sucinta, la correspondiente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que ha entrado en vigor con carácter retroactivo a partir del uno de enero de 2007, y que alcanza a los ejercicios iniciados a partir de esa fecha.

2. Ámbito subjetivo

Se podrán acoger los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea el régimen aplicable, general o especial, con la única condición de que el tipo de gravamen sea igual o superior al 20 por 100.

Este requisito excluye a aquellas sociedades que tributen al 10 por 100 y al 1 por 100, es decir las sociedades sin fines lucrativos y las sociedades de inversión de capital variable.

También quedan excluidas de este beneficio las sociedades que formen un grupo fiscal en el caso de transmisiones realizadas entre ellas.

2.1. Doctrina de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos (DGT) ha emitido una serie de consultas que pueden aclarar quiénes pueden acogerse a este beneficio:

Sociedades patrimoniales: la tributación de estas sociedades implica la obligación de dividir la base imponible en dos (una parte general y otra especial) y

* Inspector de Hacienda del Estado.

a cuantificarla con arreglo a las normas del IRPF y el artículo 69.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRIRPF) indica que a estos contribuyentes no les será de aplicación la deducción prevista en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), por lo que la sociedad no podrá aplicar la deducción pendiente al tributar por un régimen especial.

Grupos Consolidados/Agrupaciones de interés económico: dos sociedades que forman parte de un grupo que tributa en régimen de consolidación y realizan transmisiones de inmuebles y pretenden aplicar la deducción por reinversión. Si participan de distintas Agrupaciones de interés económico, no pueden formar parte de un grupo fiscal, y las inversiones que realicen no pueden considerarse materialización de la reinversión a la que están obligadas las sociedades del grupo que generaron la renta.

Grupos Consolidados/Ampliación de capital: una sociedad dependiente que forme parte de un grupo de sociedades que enajene una nave y pretenda reinvertir el importe en una ampliación de capital de otra de las sociedades del grupo, esta operación no tiene la consideración de materialización de la reinversión aunque sea superior al 5 por 100, ya que el patrimonio del grupo no se verá incrementado, sólo hay un trasvase de fondos.

3. Ámbito objetivo

El ámbito objetivo se refiere al porcentaje de la deducción, y a los elementos patrimoniales transmitidos, a las rentas que se obtengan por la transmisión onerosa de ciertos elementos patrimoniales, y a los elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

El porcentaje de la deducción lo fija el artículo 42 del TRLIS: «*Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo*.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 100 o del 35 por 100, respectivamente...».

Dentro de los elementos objetivos hay que comentar las rentas de los elementos patrimoniales transmitidos, esto es, qué rentas pueden acogerse a la deducción por reinversión:

Aquellas que proceden de la transmisión de elementos patrimoniales que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectas a la actividad económica que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.

Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital y se hubiesen poseído al menos con un año de antelación a la fecha de la transmisión, siempre que no sean operaciones de disolución o liquidación.

Tratándose de elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial, con efectos del enero de 2008 pasa a denominarse inmovilizado intangible, el valor de transmisión se corregirá en el importe de la depreciación monetaria. No formarán parte de la renta obtenida en

la transmisión el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las pérdidas hubieran sido fiscalmente deducibles. Tampoco formarán parte las cantidades aplicadas a la libertad de amortización o a la recuperación del coste bien fiscalmente deducible, según los contratos de arrendamiento financiero que deban integrarse en la base imponible con ocasión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

La DGT lo aclara a través de sus consultas. Con frecuencia nos podemos encontrar con elementos cuya naturaleza, a efectos de la aplicación de este beneficio, dependerá de la actividad de la empresa que realiza la operación. A veces la venta de de un solar supone la venta de un elemento del activo circulante; la venta del suelo apto para urbanizar en el que la entidad que transmite pretende construir viviendas, la venta de este suelo debe considerarse existencias. Igual nos ocurre en la venta de unos locales de una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles, estos locales, aunque no se hayan arrendado, la calificación debe hacerse de acuerdo con el destino económico del bien y no con arreglo a su naturaleza. Una consulta de la DGT se refiere a la permuta en el caso de expropiación y si en este caso los terrenos objeto de la permuta forman parte del inmovilizado material sería aplicable la deducción; y en cambio, no tendrían este derecho si los terrenos tuvieran la consideración de existencias.

Conviene resaltar que la calificación de inmovilizado material depende de su destino económico, debiendo ser éste la afectación de forma duradera a la actividad de la sociedad, y no basta con la intención o voluntad, es necesario que la afectación se produzca de forma efectiva.

La transmisión de la posición de arrendatario en un contrato de arrendamiento financiero constituido sobre un bien inmueble no supone la transmisión del derecho de propiedad sobre el bien objeto del contrato, lo que se transmite es el derecho que se ostenta sobre dicho contrato, de forma que la renta generada por su venta se puede acoger a la deducción por reinversión.

Otro caso de transmisión de inmovilizado inmaterial es la resolución de un contrato de representación mediante una compensación económica, siempre que la compensación sea una indemnización compensatoria por la clientela, entiendo que ésta se ha ido generando a lo largo del periodo de duración del contrato, si se tratase de una indemnización por perjuicios, este importe no deriva de la transmisión onerosa de un elemento del inmovilizado inmaterial, por lo que la renta no daría origen a la deducción por reinversión. Pero en el caso de la transmisión de un derecho de importador exclusivo, sí constituye la enajenación de un elemento del inmovilizado inmaterial porque representa un derecho de contenido económico susceptible de generar un resultado contable y fiscal como consecuencia de su transmisión. En cambio la indemnización por resolución anticipada de un contrato de arrendamiento de un local, no da derecho la deducción porque la indemnización se obtiene por un lucro cesante.

Dentro de los elementos transmisibles del inmovilizado inmaterial cabe hacer una mención de la venta de un elemento del inmovilizado en periodo de posesión, esto es, cuando una entidad cede la posesión de un elemento del inmovilizado a un tercero o cliente, pero se deteriora y se lo vende; el importe de la venta se reinvierte, es imprescindible que el periodo de posesión sea superior a un año para que puede gozar del beneficio de la deducción. De manera semejante para poder

acogerse a la deducción por reinversión si se venden valores, éstos han de alcanzar al menos el 5 por 100 del capital de la participada, y si transmite varios elementos patrimoniales que sean valores, el porcentaje mínimo de la participación del 5 por 100 se exige individualmente, es decir, respecto a cada transmisión.

Elementos patrimoniales objeto de la reinversión. El artículo 42.3 del TRLIS dice así:

«Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

COLABORACIONES

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de aquellos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta Ley».

Como complemento de este artículo se pueden mencionar algunas consultas e informes derivados de la DGT que aclaran la naturaleza de los bienes que componen el inmovilizado material e inmaterial:

La reinversión que consiste en la adquisición de viviendas y locales por una entidad cuyo objeto sea el arrendamiento de inmuebles para destinarlos al arrendamiento se considera como una inversión válida para la aplicación de la deducción por reinversión al tener la consideración de bienes del inmovilizado afectos a su actividad económica. Si la entidad es una promotora que posee inmuebles en expectativa de venta que figuran como existencias y otros en alquiler que forman parte del inmovilizado; no puede aplicar la deducción por beneficios extraordinarios por la venta de su inmovilizado, si la reinversión consiste en el cambio de afectación de inmuebles que figuraban como existencias a inmovilizado.

Se considera reinversión cuando materialice el beneficio en la adquisición de al menos el 5 por 100 del capital de una sociedad de inversión inmobiliaria, cuando ésta invierta su patrimonio en bienes inmuebles afectos a una actividad de arrendamiento que pueda considerarse actividad económica de acuerdo con el artículo 52.2 TRIRPF al objeto de dar el mismo régimen fiscal a la inversión directa e indirecta por mediación de una sociedad de inversión mobiliaria. Si la reinversión consiste en la participación en el capital de una entidad sometida al régimen de sociedades patrimoniales no resultará válida a efectos del requisito de la reinversión, al no responder a la razón económica porque supone la reinversión del inmovilizado inmaterial en elementos no afectos a actividad económica alguna. Tampoco procede la deducción por reinversión cuando la reinversión se materialice en la suscripción de una ampliación de capital de una sociedad vinculada. Si se acude a la ampliación de capital de una sociedad de la que ya se poseía un porcentaje; se considerará aceptable siempre que el porcentaje de participación suponga un 5 por 100 una vez realizada la

ampliación; la adquisición de este porcentaje puede hacerse en varias aportaciones siempre que se cumpla el plazo de la reinversión. Si se transmiten varios elementos patrimoniales y se reinvierte en acciones el porcentaje del 5 por 100 se exige por cada elemento patrimonial y no por el conjunto.

Queda excluida la participación en valores que no otorgue una participación en el capital o en fondos propios. Aquellas participaciones que supongan la participación en fondos de sociedades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera. También queda excluida la participación en instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

4. Base de la deducción

La base está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas de la entidad. No forman parte de la base:

- Las provisiones cuyas dotaciones hayan sido fiscalmente deducibles.
- Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización o a la recuperación del coste.
- Y la parte de renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

5. Plazo

5.1. Normativa

En general:

- El artículo 42 del TRLIS lo fija con carácter general dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores.

Supuestos excepcionales

- Cuando proponga un plan especial de reinversión que esté aprobado por la Administración tributaria. Si se apruebe la reinversión deberá efectuarse necesariamente en un plazo superior al general.
- Si se realizan dos o más transmisiones en el periodo impositivo de valores representativos de participaciones de capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, el plazo para efectuar la reinversión se computará desde la finalización del periodo impositivo.

Aplicación de la deducción

- La deducción se aplicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe la transmisión. Si la reinversión se efectúa antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe la transmisión.

5.2. Mantenimiento de la inversión

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán mantenerse en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de 5 años, o de 3 años si se trata de bienes muebles, a menos que su vida útil sea inferior.

Si transmite los elementos de la reinversión antes de la finalización del plazo perderá la deducción, a menos que el im-

porte obtenido o el valor neto contable fuera menor que el de la reinversión.

Si no se efectúa la reinversión deberá constar en la memoria el importe obtenido por la venta y que será objeto de la reinversión y la fecha de la reinversión.

6. Requisitos formales

En la memoria constará el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión. Este requisito sólo es exigible en tanto no se cumpla el plazo.