

Nota técnica nº1/2019

Valencia, a 1 de febrero 2019

DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: FECHA EN QUE SE ENTIENDE MATERIALIZADA LA INVERSIÓN

1. INTRODUCCIÓN

En la presente nota sintetizamos las principales condiciones a tener en cuenta para aplicar la deducción en el Impuesto sobre sociedades (IS) por reinversión de beneficios extraordinarios, un incentivo fiscal que hemos considerado interesante recordar a la luz de la [Resolución de 6 de noviembre de 2018 \(Rec.9426/2015\)](#) del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC).

En la referida resolución (véase epígrafe 3), el TEAC reitera criterio indicando que cuando la reinversión consista en la adquisición de unas participaciones sociales en el marco de una ampliación de capital de una entidad, esta **se entiende materializada a la fecha en que se formaliza la escritura pública** y no la fecha de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura en que se formaliza la operación societaria correspondiente.

2. NORMATIVA Y CONCEPTOS CLAVE

Este incentivo fiscal se encuentra regulado en:

- La Disposición transitoria 24ª.7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS);
- El artículo 42 de la LIS/04 (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la LIS);
- Y los artículos 39 y 40 del Reglamento del IS/04 (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS)

Como sabemos, esta deducción ha sido **derogada** con efectos para los **períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015**, no obstante, dado que la deducción se acredita cuando se realiza la reinversión dentro del plazo establecido, este incentivo puede aplicarse en los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015 en las condiciones establecidas en la normativa vigente a 31-12-2014, aunque la reinversión y demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015.

En definitiva, este incentivo fiscal todavía será aplicable en los dos casos siguientes:

a) Transmisiones realizadas en períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2015 cuyas rentas se han integrado en la base imponible de esos períodos, habiéndose realizado la reinversión en

esos períodos impositivos estando pendiente de cumplirse los requisitos exigidos en períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, o bien esté pendiente de realizarse la reinversión al inicio del primer período impositivo iniciado a partir de esa fecha.

b) Transmisiones realizadas en períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2015 cuyas rentas se integrarán en la base imponible de períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, como consecuencia de que la renta generada se hubiese acogido al régimen de las operaciones a plazos, estando pendiente de realizarse la reinversión y el cumplimiento de los requisitos exigidos.

2.1. Entidades que pueden acogerse a la deducción

Cabe recordar que puede ser beneficiario de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cualquier contribuyente del IS que transmita elementos patrimoniales aptos para disfrutar de la misma y que generen rentas a integrar en su base imponible, cualquiera que sea el régimen, general o especial, al que estuviese sujeto en el IS, siempre que su tipo nominal de gravamen sea igual o superior al 20%, aun cuando disfruten en la cuota íntegra de cualquier tipo de bonificación que reduzca parcialmente la tributación determinando un tipo efectivo de gravamen inferior al 20%, como es el caso de rentas bonificadas. No existe ninguna condición para la aplicación de esta deducción referida tanto a la residencia de la entidad adquirente del elemento patrimonial (residente en territorio español o en el extranjero), como a la posible relación de vinculación existente entre la entidad transmitente y la adquirente. No obstante, el valor de transmisión no puede exceder del valor de mercado, por lo que en las operaciones realizadas por importes que exceden del valor de mercado, la base de deducción se reduciría a este último.

Tampoco se ve afectada la aplicación de la deducción por el régimen fiscal o tipo de gravamen al que esté sometida la entidad adquirente.

2.2. Elementos que pueden acogerse

Los elementos que pueden acogerse a esta deducción respecto de la renta obtenida en la transmisión de los mismos son los elementos patrimoniales del **inmovilizado** material, intangible, financiero e **inversiones inmobiliarias**.

2.3. Plazo para efectuar la reinversión

La LIS establece un plazo general para efectuar la reinversión y plazos especiales a través de la solicitud de planes especiales de reinversión a la Administración tributaria, cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

a) Plazo general. La reinversión debe realizarse dentro del plazo comprendido **entre el año anterior** a la fecha de la **puesta a disposición** del elemento patrimonial transmitido y los **3 años posteriores**.

Cuando la renta se obtiene en la **transmisión de valores** representativos del capital o fondos propios de otras entidades, el plazo de reinversión se computa:

- si ha tenido lugar **una sola transmisión**, desde la fecha en la que esta se ha realizado;
- si ha tenido lugar **más de una transmisión**, desde la fecha de finalización del período impositivo, con independencia de que en alguna de esas transmisiones el porcentaje de capital transmitido haya sido igual o superior al 5% del mismo.

En cuanto a la **fecha** en que se entiende efectuada la **reinversión**, la LIS considera como tal el momento en que se pone a disposición de la entidad el elemento adquirido. No obstante, tratándose de transmisión de participaciones en el capital o fondos propios de otras entidades, cuando hayan sido dos o más las realizadas en el mismo período impositivo, el plazo de reinversión empieza a computar en la fecha de finalización del período impositivo, con independencia del porcentaje de participación transmitido en cada operación, esto es, aun cuando en alguna de ellas la participación transmitida haya sido igual o superior al 5% del capital de la entidad participada. No obstante, si en todas y cada una de esas transmisiones se transmite al menos un 5% del capital de la entidad participada, la interpretación administrativa entiende que las condiciones y requisitos, en particular el plazo de reinversión, se computa de forma individual y no conjunta. Es decir, dicho plazo no se computa desde la fecha de cierre del ejercicio.

b) Planes especiales de reinversión. El contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria planes especiales de reinversión cuando se pruebe que existen características técnicas especiales en los elementos en los que se materializa la reinversión que impiden que la misma pueda realizarse en el plazo de tres años establecido por la LIS de forma general o que la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos no pueda tener lugar dentro del plazo de reinversión.

Un ejemplo puede ser el de inversiones que están sometidas a la realización de un proyecto previo seguido de la ejecución material del mismo, en que el tiempo total supere el referido plazo de tres años.

c) Contratos de arrendamiento financiero. De realizarse la reinversión en elementos patrimoniales objeto de contratos de arrendamiento financiero, la misma se considera efectuada en la fecha de la puesta a disposición del elemento objeto del contrato, por el importe del valor de contado de dicho elemento, cualquiera que sea la fecha de celebración del mismo. En este caso, la reinversión se considera realizada de forma **provisional** en la medida en que se condiciona a que se ejercite la opción de compra en la fecha establecida en el contrato. De no ejercitarse, la reinversión se entiende no realizada y, por tanto, se pierde la deducción practicada, debiéndose regularizar la situación tributaria del contribuyente en el

período impositivo en el que debió ejercitarse la opción de compra. Dicha regularización consiste en añadir a la liquidación del IS de ese período la deducción practicada indebidamente, aun cuando en este momento estuviese prescrito el período impositivo en el que se practicó realmente la deducción, de manera que el plazo de prescripción para exigir dicha deducción comienza desde la finalización del período voluntario de declaración del IS del período impositivo en el que debe realizarse la regularización.

2.4. Período impositivo en el que se practica la deducción

Debe diferenciarse según que la reinversión se haya realizado antes o después de la transmisión del elemento patrimonial que genera la renta acogida a la deducción por reinversión.

a) La reinversión tiene lugar **después de la transmisión**. La deducción se practica **en el período impositivo en el que tiene lugar la reinversión**. Si el importe total de la reinversión no se realiza en un mismo período impositivo, la deducción debe practicarse en proporción a la cantidad reinvertida en cada período impositivo, sin que sea necesario esperar al período impositivo en el que se complete la totalidad de la reinversión.

No obstante, cuando la reinversión se materialice en **participaciones** de al menos el 5% del capital de otra entidad, si dicha reinversión se efectúa en varios períodos impositivos, la interpretación administrativa considera que la deducción se ha de practicar en el período impositivo en el que se alcance dicho porcentaje de participación.

A estos efectos, la reinversión se entiende realizada en el momento en el que el elemento patrimonial sea puesto a disposición del contribuyente, con independencia del momento en el que el elemento esté en condiciones de funcionamiento. En definitiva, la reinversión puede realizarse en elementos parciales en la ejecución de una obra, siempre que los elementos objeto de reinversión estén en funcionamiento en el momento de finalización del plazo de reinversión.

Dado que para aplicar la deducción se exige que los elementos adquiridos estén afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento dentro del plazo de reinversión, si estos requisitos no se cumplen en el mismo período impositivo en el que se realiza la inversión, ello no impide que pueda practicarse la deducción en ese período impositivo a condición de que se cumplan los dos requisitos dentro del plazo de reinversión. El incumplimiento de estos requisitos supondría perder la deducción y regularizar las deducciones indebidamente practicadas en la liquidación del propio período impositivo en que se manifiesta el incumplimiento.

b) La reinversión tiene lugar **antes de la transmisión**. Cuando la reinversión se hubiera realizado, dentro del plazo del año anterior a la transmisión, en un período impositivo también

anterior al de generación de la renta sujeta a la deducción por reinversión, la deducción se practica **en el período impositivo en el que se haya efectuado la transmisión.**

3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

3.1. Síntesis de la [Resolución de 6 de noviembre de 2018 \(Rec.9426/2015\)](#)

Finalizada una **inspección parcial**, en la que se comprueba el cumplimiento de los requisitos para disfrutar del beneficio fiscal de deducción de reinversión de beneficios extraordinarios, se dicta liquidación regularizando al contribuyente argumentando que:

- los elementos transmitidos de inmovilizado no han sido destinados a la **actividad de la entidad**, ni mediante su uso propio ni mediante su explotación en arrendamiento; y
- la deducción se aplica en 2006, cuando la reinversión se perfecciona en 2007 con la **inscripción** de la ampliación de capital social en el Registro Mercantil.

Disconforme, el **obligado tributario** recurre ante el TEAR regional y, posteriormente, ante el TEAC. En su defensa alega que:

- la entidad tenía la **intención** de dedicar las fincas transmitidas al **alquiler**, que no pudo materializarse al surgir antes la oportunidad de venta; y
- la reinversión debe considerarse realizada en 2006, cuando tuvo lugar materialmente la **ampliación de capital.**

El **TEAC**, tras analizar la legislación y jurisprudencia aplicable así como su propia doctrina, concluye que:

- los **inmuebles transmitidos** no tenían la condición de elementos de inmovilizado: no es la mera intención (bien inicial bien prolongada durante un largo número de años) de destinar un bien la que determina su calificación o afectación, sino que es su destino real; y
- el **momento** en que se entiende **materializada la inversión**, cuando consiste en la compra de títulos en virtud de una operación societaria, bien de constitución bien de ampliación de capital, es la fecha de la escritura pública.

Así, aunque acoge la pretensión del contribuyente respecto a la fecha de materialización de la ampliación de capital, al confirmar que los elementos transmitidos no calificaban para aplicar la deducción por reinversión, **desestima** la reclamación confirmando el criterio del TEAR.

3.2. Doctrina administrativa

1) El importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción debe reinvertirse en valores que otorguen una participación en el capital social o fondos propios no inferior al 5%. La reinversión se entenderá realizada en aquel ejercicio en que se alcance la **participación de al menos el 5%**, puesto que es en ese ejercicio en el que se cumple el

requisito de reinversión y, por lo tanto, en el que procede la aplicación de la deducción (DGT 29-1-03).

2) En la **ampliación de capital** de una entidad íntegramente participada destinada a financiar inversiones de inmovilizado afecto a actividades económicas, estas pueden afectarse a la deducción por reinversión de la entidad que suscribe el capital, aplicando la deducción en el período en que la participada realiza la inversión (DGT CV 27-11-06).

3) Es posible realizar la **inversión en un ejercicio** y la afectación y la **entrada en funcionamiento en otro** posterior, pero siempre dentro del plazo de reinversión (DGT CV 3-5-10).

4. EJMPLOS DE REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

4.1. EJEMPLO 1

Una sociedad A adquiere el 10% de participación en el capital de la sociedad B siendo el precio de adquisición de 25.000 €. El activo de esta última según el último balance cerrado asciende a 100.000 €. Todos sus elementos están afectos a la realización de actividades económicas, excepto un elemento cuyo valor contable es 20.000 €.

El valor de los elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas de la sociedad B representa el 20% (20.000/100.000) del activo total de esa sociedad, por lo que solo se considera como reinversión un importe de 20.000 € ($0,8 \times 25.000$).

4.2. EJEMPLO 2

La sociedad A adquiere el 20% de participación en la sociedad H siendo el precio de adquisición de 80.000 €. El activo de la sociedad H según su último balance cerrado asciende a 220.000 €. Esta sociedad tiene participaciones en el capital de otras entidades, todas ellas superiores al 5%, de la forma siguiente:

- participaciones en sociedades residentes en paraísos fiscales, por importe de 50.000 €;
- participaciones en sociedades residentes en territorio español que desarrollan actividades económicas, por importe de 140.000 €;
- participaciones en instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, por importe de 30.000 €.

El porcentaje de elementos no afectos a actividades económicas de la sociedad H asciende al 36,36% ($50.000 + 30.000/220.000$), por lo que no se considera que se ha realizado reinversión por un importe de 29.088 € ($80.000 \times 0,3636$).

4.3. EJEMPLO 3

En el período impositivo correspondiente al año 2014 se ha transmitido por importe de 80.000 un elemento del inmovilizado material que ha generado una renta de 20.000. La **reversión** tiene lugar de la siguiente forma:

a) En el ejercicio **2013** (dentro del año anterior a la fecha de la transmisión) se ha reinvertido un importe de 100.000; **b)** En el ejercicio **2014** se ha reinvertido un importe de 60.000 y 20.000 en el ejercicio siguiente; **c)** Toda la reversión se ha realizado en el ejercicio **2015**.

Solución:

a) La deducción correspondiente de 2.400 ($0,12 \times 20.000$) se practica en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo 2014.

b) En el período impositivo 2014 se practica una deducción de 1.800 ($2.400 \times 60/80$) y el resto en el ejercicio 2015.

c) La deducción correspondiente de 2.400 se practica en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo 2015.