NUM-CONSULTA V2167-08

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 19/11/2008

NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 art. 42

DESCRIPCIONHECHOS

La entidad consultante va a transmitir una participación en otra entidad A superior al 5% de su capital social y que posee con una antigüedad superior al año. De acuerdo con el objeto social de la consultante, las acciones de A forman parte de sus existencias. La entidad A realiza una actividad económica.

Con posterioridad a la venta, en el mismo ejercicio, la cantidad obtenida se invertirá en la compra de participaciones de otra entidad B. El activo de B está constituido íntegramente por participaciones superiores al 5% del capital de otras entidades residentes (C, D y E) que realizan actividades empresariales.

CUESTIONPLANTEADA

Si la entidad consultante puede aplicarse, por la transmisión de la participación superior al 5% del capital social de A, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en base a la adquisición de más de un 5% de B, y en este sentido, si el requisito de disponer de la correspondiente organización de medios materiales y personales se entendería cumplido si B contara con uno o varios administradores personas físicas que representaran a B en el órgano de administración de C, D y E.

CONTESTACIONCOMPLETA

El artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, con efectos para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007, regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En lo que se refiere a los elementos patrimoniales transmitidos, este artículo 42 del TRLIS establece en su apartado 2: "2. Elementos patrimoniales transmitidos. Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

b) 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 ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.
(…)"

En el caso planteado en el escrito de consulta, la entidad consultante va a transmitir una participación en otra entidad A superior al 5% de su capital social, señalándose que de acuerdo con el objeto social de la consultante, las acciones de A forman parte de sus existencias.

Tal y como establece el apartado 2 del artículo 42 del TRLIS, los elementos patrimoniales transmitidos susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción pueden

ser elementos que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, o valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% por ciento sobre su capital, con las condiciones y requisitos que dicho artículo contempla. Si bien es cierto que en la letra a) se menciona expresamente que los elementos patrimoniales han de haber pertenecido al inmovilizado o inversiones inmobiliarias, en la letra b) se alude simplemente a "valores", sin mencionar expresamente que hayan pertenecido al inmovilizado financiero (en la terminología contable del anterior Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre), o tenido la consideración de inversión financiera. En este sentido, y ya atendiendo a la terminología contable del nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, las existencias se definen como los activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. Este concepto no se corresponde con las inversiones que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pretende incentivar, pues este beneficio fiscal trata de estimular la reinversión de los beneficios extraordinarios en elementos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras a largo plazo, o en instrumentos financieros por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones ajenas al tráfico habitual de la empresa, que respondan a los requisitos que establece el artículo 42 del TRLIS, y que no incluye aquellos elementos que forman parte de su ciclo productivo como es el circulante.

Esta concepción es la que ha configurado este incentivo fiscal desde sus orígenes, como demuestra la exposición de motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en relación al diferimiento del gravamen de los beneficios extraordinarios por reinversión, antecedente de la actual deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, señalaba que: "Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo. Este sistema se aplicará no sólo a los elementos del inmovilizado material sino también a los del inmovilizado inmaterial así como a los del inmovilizado financiero bajo determinadas circunstancias."

De ello puede concluirse que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS no puede aplicarse en el caso de que los elementos transmitidos o en los que se materializa la reinversión tengan la consideración de existencias para la entidad, como sucede en el caso de la consultante.
Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.