

## **DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS (RÉGIMEN APLICABLE HASTA 31/12/2014)**

La deducción regulada en el artículo 42 del RD. Legislativo 4/2004, consiste en una **deducción en la cuota íntegra de un porcentaje del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de ciertos elementos patrimoniales**, a condición, de que se efectúe una reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa, en los elementos patrimoniales descritos en la norma.

La deducción por reinversión para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, sufrió dos reformas importantes, la primera en la Ley 35/2006 del IRPF y modificación parcial del impuesto sobre sociedades y una segunda, rectificando parte de lo reformado, dentro de la ley 16/2007 de reforma y adaptación mercantil en materia contable (Consulta manual de cierre ejercicio 2008, pág. 160-162).

### **1. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE A DEDUCCIÓN**

De forma indirecta, se establece que puede acogerse a esta deducción cualquier sujeto pasivo del IS que transmita elementos patrimoniales aptos para disfrutar del mismo que generen rentas a integrar en su base imponible, cualquiera que sea el régimen al que esté sujeto en el IS (general o especial), siempre que su tipo nominal de gravamen sea igual o superior al 20%. En definitiva, las entidades que graven dichas rentas a tipos inferiores al 20%, no pueden acogerse a esta deducción (por ejemplo, las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y las instituciones de inversión colectiva).

Tampoco pueden acogerse a esta deducción a esta deducción las personas físicas que realicen actividades económicas.

Los tipos de deducción que se aplican en función del tipo de gravamen de la sociedad serán:

<b>Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios</b>									
	<i>Reducida dimensión</i>			<i>General</i>			<i>Cooperativas</i>		
	2006	2007	A partir 2008	2006	2007	A partir 2008	2006	2007	A partir 2008
<b>Tipo de gravamen</b>	30-35	25-30	25-30	35	32,5	30	20	20	20
<b>Tipo deducción</b>	20	14,5	12	20	14,5	12	5	2	2

### **2. DEDUCCIÓN EN LA CUOTA ÍNTEGRA**

Consiste en una **deducción en la cuota íntegra del 12% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales**, que se integren en la base imponible del impuesto, a condición, de que se efectúe una reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa, en los elementos patrimoniales descritos en el punto 2.6.4.

La deducción en la cuota íntegra **se practicará en el período impositivo en que se efectúe la reinversión**. Sin embargo, en el supuesto en que la reinversión se efectúe con

anterioridad a la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

Para los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015 la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios **está sometida a límite sobre la cuota íntegra**, junto con el resto de deducciones.

### **3. ELEMENTOS PATRIMONIALES TRANSMITIDOS**

La Ley precisa cuáles deben ser los elementos patrimoniales cuya transmisión genere rentas positivas que puedan acogerse a la deducción en la cuota íntegra. Estos son:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias **afectos** a la realización de actividades económicas, y que hubiesen estado en **funcionamiento al menos un año**, dentro de los tres años anteriores a la transmisión<sup>(1)</sup>.
- b) Valores representativos de **la participación en el capital** que otorguen una participación no inferior al **5%** sobre el capital de las mismas, y que se hubieran poseído también, al menos, con **un año de antelación** a la fecha de transmisión. No son aptos para la deducción los expuestos mas adelante.  
No se entienden comprendidos, los valores que no otorguen una participación en el capital social. A los efectos de calcular el tiempo de posesión se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

### **4. ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN**

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión deber ser los siguientes:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias **afectos a actividades económicas**.  
Para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2007 se exige que los bienes **entren en funcionamiento** dentro del periodo de reinversión.  
No es válida la adquisición de inmovilizado a empresas del grupo, salvo que se trate de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias nuevas.
- b) Los valores representativos de la **participación en el capital** que otorguen una participación no inferior al **5 por 100**<sup>(2)</sup>. sobre el capital social de los mismos, no siendo aptos para la deducción los expuestos en el siguiente punto, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de sociedades, en cuyo caso no procede esta deducción.  
No se entienden comprendidos los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.  
La adquisición de valores que se afecten a la deducción por reinversión, no podrán generar otro incentivo en base o cuota, siendo compatible con la exención de rentas de fuente extranjera o con las provisiones. Esto quiere decir que es incompatible la

<sup>(1)</sup> Hasta 31/12/2006, no se exige que estén afectos a actividades económicas, debiendo estar en posesión con al menos el año anterior.

<sup>(2)</sup> El requisito de participación no inferior al 5% debe entenderse en términos netos, es decir, el porcentaje de participación en una determinada entidad debe haberse incrementado en al menos un 5% en el plazo de la reinversión (Por ejemplo: si con anterioridad a la reinversión dispongo de un 15% y adquiero un 3% en el ejercicio, no podría ser considerada dicha adquisición como elemento reinvertido, ya que no se ha incrementado la participación en al menos un 5%).

reinversión en valores con la deducción de la veinteava parte del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en filiales extranjeras<sup>(3)</sup>.

## 5. VALORES ADMITIDOS PARA LA DEDUCCIÓN

Se consideran valores aptos para la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, tanto como elementos transmitidos, como elementos en los que se reinvierte, aquellos que siendo representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al **5%** sobre el capital de las mismas.

Los **valores no aptos** para la deducción, ni como elementos que se transmiten ni como elementos en los que se reinvierte, son los siguientes:

- a) Los derivados de una transmisión que sea consecuencia de la **disolución o liquidación** de las entidades de cuyo capital son representativos dichos valores.
- b) Los que no otorgan una participación en el capital social o fondos propios de la entidad participada, como pueden ser las participaciones en **fondos de inversión**, dado que las aportaciones de los partícipes tiene la consideración de pasivo y no de patrimonio neto para estas entidades según el marco conceptual del PGC.
- c) Los que representan participaciones en el capital o fondos propios de **entidades no residentes** en territorio español cuyas rentas no pueden acogerse al régimen de exención.
- d) Los que son representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, como es el caso de **SICAV**.
- e) Los que representan participaciones en el capital de entidades que tienen como actividad principal la gestión de un **patrimonio mobiliario o inmobiliario**.
- f) Cuando en el balance del último ejercicio cerrado por el entidad a la que corresponde los valores, **aparezcan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas**, la deducción queda **restringida** por las siguientes reglas:
  - Si los elementos no afectos representan **más del 15% pero menos del 50%** del activo, no se entenderá realizada la inversión por la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda al porcentaje de elementos no afectos.

El porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos pertenecen a una entidad dominante del grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio

De forma opcional, podrá determinarse el porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.
  - Si los elementos no afectos **superan el 50%** del activo y la entidad cumple los requisitos para considerar que su actividad principal es la **gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, no corresponde la **deducción**.

En el caso de que no pueda considerarse que su actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, la renta que puede acogerse a deducción estará en función del porcentaje de elementos no afectos.

## 6. PLAZO PARA EFECTUAR LA REINVERSIÓN

---

<sup>(3)</sup> No obstante, no se aplica esta incompatibilidad cuando la reinversión de este tipo se haya realizado en ejercicios iniciados en 2007.

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre **el año anterior a la fecha de la puesta a disposición** del elemento patrimonial transmitido y los **tres años posteriores**, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. Los **efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.**

#### **7. BASE DE LA DEDUCCIÓN**

La base de la deducción está constituida por el importe de la **renta obtenida** en la transmisión de los elementos patrimoniales que se haya integrado en la base imponible. A los solos efectos del cálculo de esta base, **el importe susceptible de deducción no podrá superar el valor de mercado del elemento vendido.**

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 del RD Legislativo 4/2004, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En el caso de transmisiones de bienes inmuebles, no constituirá base de deducción el importe de la corrección monetaria (Ver punto 6, Pág. 78 Manual de Cierre de 2014).

#### **REINVERSIÓN PARCIAL**

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

**Ejemplo:**

La sociedad Alfa S.L. vende una máquina por importe de 200.000€, siendo su valor neto contable de 150.000€. Del importe obtenido reinvierte la cantidad de 100.000€ en una nueva máquina.

Al no haber reinvertido todo el importe de la venta sólo tendrá derecho a aplicar la **deducción por reinversión de forma parcial**, el cálculo será el siguiente:

Importe Venta	200.000
Valor Neto Contable	150.000
<b>Renta integrada Base Imponible</b>	<b>50.000</b>

<b>% Reinvertido</b> = Reinversión/Importe venta	100.000/200.000 = <b>50%</b>
<b>Base Deducción</b> = Renta integrada B.I. x % Reinvertido	50.000 x 50% = <b>25.000</b>
<b>Deducción por reinversión</b> = Base deducción x tipo	25.000 x 12% = <b>3.000</b>

**8. MANTENIMIENTO DE LA REINVERSIÓN**

Los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, durante **cinco años**, o **tres años si se trata de bienes muebles**, excepto si su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos por la Ley del IS, que se aplique, fuere inferior.

En caso de transmisión de los mencionados elementos patrimoniales antes de la finalización del citado plazo, determinará la **pérdida de la deducción**.

No obstante, no se perderá la deducción en el supuesto en el que el importe obtenido o el valor neto contable, si fuere inferior, fuera objeto de **nueva reinversión** en los términos que ya se han expuesto.

**9. MENCIÓN OBLIGATORIA EN LA MEMORIA**

Se deberá hacer constar en la memoria de las cuentas anuales el **importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión**. Dicha mención se debe realizar durante **todos los años**, mientras no se cumpla el plazo de **mantenimiento** propio del bien en que se materialice la **reinversión**, es decir, durante **cinco años, o tres** si se trata de **bienes muebles**.

**12.- Nota fiscal sobre la Deducción por reinversión de Beneficios Extraordinarios.**

En función de lo previsto en el artículo 42 del RD. Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada en la ley 16/2007, esta sociedad se acoge a la deducción del 12 % del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión.

**El importe de las rentas acogidas a deducción es de \_\_\_\_€ Dichas rentas se han reinvertido en el (los) ejercicio(s) en la adquisición de los elementos patrimoniales descritos en las memorias correspondientes a cada uno de dichos ejercicios (para reinversiones del ejercicio hay que describir los elementos patrimoniales en que se reinvierte.).**

**10. RENTAS GENERADAS EN PERÍODOS INICIADOS ANTES DE 1/1/2007**

Si la renta se ha generado en periodos impositivos que se hayan iniciado antes de 1/1/2007, dicha **renta** habrá estado **sujeta al tipo general de gravamen del 35%** (caso de

ser una entidad sujeta al régimen general), por lo que si el **plazo de tres años** de que dispone para realizar la **reversión** alcanza a periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en donde el porcentaje de **deducción** es del **12%** de la renta integrada a la base imponible, al objeto de que la deducción no se vea afectada por el momento temporal en el que se realiza la inversión, tanto los requisitos para aplicar la deducción como el porcentaje de deducción son los establecidos en la **norma vigente a 31/12/2006**, cualesquiera que sea el periodo impositivo en el que se realiza la inversión y, por tanto, se aplique la deducción.