



Dirección General de Tributos (Consulta vinculante) .
Resolución núm. 95/2005 de 28 enero
JUR\2005\75875

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: deducción por reinversión de beneficios extraordinarios: elementos patrimoniales objeto de la reinversión: inmovilizado material e inmaterial: entidad dedicada a la construcción de viviendas, apartamentos, obras públicas y privadas, urbanizaciones, parcelaciones y reparcelaciones de fincas que vende unos terrenos y una casa en ruinas: reinversión del importe obtenido en la compra de un terreno destinado a la construcción de un geriátrico para su explotación: consideración como transmisión de un bien del inmovilizado: examen: doctrina administrativa.

Jurisdicción: Vía administrativa

Consulta vinculante

Ponente: desconocido

ÓRGANO

SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA

28/01/2005

NORMATIVA

TRLIS RDLeg 4/2004 art. 42

DESCRIPCIÓN-HECHOS

La entidad consultante se dedica a la construcción de viviendas, apartamentos, obras públicas y privadas, urbanizaciones, parcelaciones y reparcelaciones de fincas, ya como promotor, ya como contratista. En el año 2001 vendió unos terrenos y una casa en ruinas. Pretende acogerse a la deducción del artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (en adelante TRLIS), de acuerdo con la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001. En el año 2002 y 2003 se adquirieron activos afectos a la explotación aplicándose parcialmente la deducción del artículo 42. Durante el ejercicio 2004 la entidad tiene la intención, para reinvertir, de comprar un terreno para construir un geriátrico para su explotación, cuyo período de construcción durará otros cuatro años. Con la compra del terreno se invertiría el restante importe pendiente de reinversión. Uno de los propietarios dueño del terreno es socio de la consultante.

CUESTIÓN-PLANTEADA

Si la compra del terreno descrito, llevada a cabo en el año 2004, puede considerarse como elemento apto para materializar la reinversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del TRLIS.

CONTESTACIÓN-COMPLETA

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social derogó el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LIS) y creó el artículo 36 ter (actual artículo 42 del TRLIS) que regula un nuevo régimen de tributación para los supuestos de reinversión de beneficios extraordinarios. Esa misma Ley estableció un régimen transitorio para las rentas diferidas conforme al artículo 21 de la LIS. En concreto, la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 establece, en su apartado dos, aplicable a las rentas acogidas a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, según redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2001, que: "Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si la reinversión se efectúa en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podrá aplicar la deducción a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible de dicho período impositivo." Este apartado dos mencionado resulta aplicable a las rentas diferidas conforme al artículo 21 de la LIS, procedentes de transmisiones cuyo importe esté pendiente de

reversión en la fecha de inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2002 y, por lo tanto, al caso concreto que se plantea en el escrito de consulta. En este supuesto, la opción por el actual artículo 42 del TRLIS se hará efectiva mediante la integración de la renta en la base imponible del período impositivo en el que, dentro del plazo legalmente establecido, se efectúe la reversión, aplicándose en el mismo período la deducción prevista en el artículo 42 del TRLIS. En este supuesto, en el que la reversión se materializa en más de un elemento patrimonial, el consultante podrá optar, para la renta que proporcionalmente corresponda a la reversión realizada en cada uno de dichos elementos, por mantener la aplicación del artículo 21 de la LIS o por acogerse a la deducción prevista en el actual artículo 42 del TRLIS. En este caso, la integración de la renta se realizará proporcionalmente a la cantidad reinvertida en cada período impositivo, aplicándose en el mismo período la deducción del artículo 42 del TRLIS correspondiente a la renta integrada. No obstante, en cualquier caso, la aplicación de la deducción por reversión de beneficios extraordinarios exige el total cumplimiento de lo establecido en el artículo 42 del TRLIS, en particular, con respecto a la base de la deducción, plazo para efectuar la reversión y las características y afectación a la actividad económica de los elementos objeto de reversión. Además, debe tenerse en cuenta que tanto el diferimiento por reversión del artículo 21 de la LIS, como la deducción por reversión del artículo 42, solo se aplican sobre beneficios extraordinarios procedentes de la enajenación de elementos del inmovilizado material, por lo que tan solo serán de aplicación si el terreno enajenado puede tener dicha consideración. En el supuesto planteado, cabe plantearse si estamos ante la transmisión de un bien del inmovilizado o si, por el contrario, el terreno que se vende pertenece al activo circulante, por lo que es necesario acudir a la normativa mercantil. En primer lugar nos encontramos con que el artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que: "1. La adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos. 2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad." Asimismo, la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, en sus normas particulares de valoración tercera y quinta, señala que un inmueble cuyo destino previsto sea el uso propio o la explotación en arrendamiento, pertenecerá al inmovilizado material y, si por el contrario, el destino previsto del mismo es la venta, siempre que no haya sido objeto de explotación, estaremos ante una existencia perteneciente al activo circulante. En consecuencia, la calificación de un terreno como inmovilizado depende de su destino económico, debiendo este haber estado afectado de forma duradera a la actividad de la entidad, tanto mediante su uso propio como mediante su explotación en arrendamiento, datos que se desconocen en el caso planteado. Por tanto, si el terreno referido tiene la consideración de inmovilizado en los términos expuestos anteriormente, las rentas generadas en su enajenación serán susceptibles de aplicar la deducción por reversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS, si se cumplen todos los requisitos establecidos en dicho artículo. La consideración del terreno como inmovilizado deberá ser acreditada por la entidad consultante, en caso de requerimiento por parte de la Administración tributaria por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Por otra parte, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 42 del TRLIS, la reversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reversión aprobado por la Administración. Las reversiones parciales llevadas a cabo por el consultante en los ejercicios 2002 y 2003 habrán de cumplir los requisitos establecidos en el apartado 3 del artículo 42 del TRLIS, en especial que pertenezcan al inmovilizado material o inmaterial afecto a actividades económicas. En cuanto al terreno que se pretende adquirir para la construcción de un geriátrico que va a explotar la propia consultante, por tanto, edificio que va a quedar afecto a su actividad, se considera apta para la materialización de la reversión, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 del TRLIS, siempre que, a la fecha de finalización del plazo para efectuar la reversión el inmueble esté en funcionamiento y, por tanto, el mismo esté efectivamente afecto a la actividad económica. Caso de que no se produzca dicha afectación, el consultante podría plantear a la Administración tributaria un plan especial de reversión en los términos establecidos en el artículo 42.4 del TRLIS y en los artículos 35 y 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.