

<p>TRIBUTACIÓN</p>	<p>LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y EL ARTÍCULO 19.4 TEXTO REFUNDIDO DE LA LIS</p>	<p>Núm. 55/2004</p>
---------------------------	---	--------------------------------

HERMAN LÓPEZ ALBERTS

*Inspector de Hacienda del Estado (excedente)
Economista*

Extracto:

EL artículo 19.4 del actual Texto Refundido de la LIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite, con relación a las operaciones que en él se califican como a plazos o con pago aplazado, imputar la renta generada por dichas operaciones de forma proporcional a los cobros. Por otra parte, el artículo 42 de la misma norma confiere al contribuyente el derecho a aplicar una deducción del 20 por 100 sobre las rentas generadas por determinadas transmisiones, a condición de reinversión por parte de éste del importe obtenido en la transmisión, en determinados activos. Es la llamada Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios. En el presente trabajo se analiza el criterio de la Administración acerca del grado de compatibilidad entre uno y otro efecto fiscal, a la luz de las contestaciones dadas a Consultas de los contribuyentes emanadas de la Dirección General de Tributos.

Sumario:

- I. Planteamiento del problema.

- II. Comentario a la doctrina contenida en esta consulta.
 - 2.1. Alternativas interpretativas.
 - 2.2. Primera alternativa interpretativa.
 - 2.3. La interpretación de la Dirección General de Tributos (segunda alternativa) y su crítica.
 - 2.4. Tercera alternativa interpretativa.
 - 2.5. Cuarta alternativa interpretativa.
 - 2.6. Otras interpretaciones favorables al contribuyente.

- III. Interpretación armónica de la regulación de la DERBE.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 19.4 del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite, con relación a las operaciones que en él se califican como a plazos o con pago aplazado, imputar la renta generada por dichas operaciones de forma proporcional a los cobros. Por otra parte, el artículo 42 de la misma norma confiere al contribuyente el derecho a aplicar una deducción del 20 por 100 sobre las rentas generadas por determinadas transmisiones, a condición de reinversión por parte de éste del importe obtenido en la transmisión en determinados activos. Es la llamada Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios (en adelante, DERBE).

En la Consulta a la Dirección General de Tributos, cuya contestación analizamos en este trabajo, el contribuyente pregunta a la Administración acerca del grado de compatibilidad entre uno y otro efecto fiscal. Si bien dicha Consulta fue planteada y resuelta durante la vigencia de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, lo cierto es que a este respecto no se ha producido ningún cambio material en la regulación tanto del tratamiento de las operaciones a plazo o con pago aplazado como en la regulación de la DERBE y, por lo tanto, ha de entenderse que la doctrina de la Dirección General de Tributos a este respecto no se ve afectada por la sustitución de la LIS por el TRLIS ¹.

La cuestión planteada por el contribuyente y la respuesta ofrecida por la Administración son las siguientes (aconsejamos al lector que se abstraiga de las circunstancias específicas de la operación planteada para centrarse en la doctrina general de la DGT):

¹ El artículo 19.4 del actual TRLIS es coincidente con el 19.4 de la derogada LIS, y el artículo 42 TRLIS recoge la regulación de la DERBE antes contenida en el artículo 36 *ter* LIS.

Dirección General de Tributos

Fecha: 23-01-2003

N.º de Consulta: 86/2003

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS:

La consultante ha transmitido, con fecha de 29 de abril de 2002, 176.917 acciones ordinarias y nominativas de la sociedad A... de C..., C... de la G..., S.A., las cuales representan, en conjunto, un porcentaje del 13,51 por 100 del capital social de dicha entidad mercantil y pertenecían a la entidad, en el momento de la transmisión, con más de un año de antigüedad. El precio de la venta se va a percibir en parte al contado y en parte mediante pagos aplazados. La fecha del último cobro se ha fijado contractualmente en el año 2004. La consultante tiene la intención de computar las rentas positivas derivadas de esta transmisión proporcionalmente, a medida que se efectúen los correspondientes cobros, así como acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Compatibilidad de la modalidad de imputación temporal establecida para las operaciones a plazo en el artículo 19.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) (BOE de 28 de diciembre) con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 36 *ter* de la citada norma.

CONTESTACIÓN:

Dispone el **artículo 19.4** de la Ley del IS que:

...

Por otra parte, el **artículo 36 *ter*** de la Ley del IS establece:

...

De la lectura de los preceptos citados **no se desprende una incompatibilidad absoluta de la regla especial de imputación temporal y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**. No obstante, esta afirmación ha de ser matizada. Efectivamente, el apartado 1 del artículo 36 *ter* establece que «*se deducirá de la cuota íntegra el 17 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente, e integradas en la base imponible*» y que «*se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales (...)*». Y por otra parte, el apartado 4 del citado artículo señala que «*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*». Y el apartado 5 establece que «*La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible*» y que «*la reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida*».

.../...

.../...

En virtud de lo expuesto puede concluirse que, en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado reguladas en el apartado 4 del artículo 19 de la Ley del IS, cuando las rentas se consideren obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúan los correspondientes cobros, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. La base de la deducción se determinará a partir de las rentas obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 del artículo 36 *ter* de la Ley del IS que hayan sido efectivamente integradas en la base imponible en el momento de realizarse la reinversión. En definitiva, **sólo podrán acogerse al incentivo de deducción por reinversión las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de aquellos cobros que se perciban dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido de que dispone la entidad para reinvertir el beneficio extraordinario.**

Según se desprende del escrito de consulta, la venta de las acciones por parte de la entidad ha tenido lugar el día 29 de abril de 2002, y la fecha del último cobro se ha fijado contractualmente en el año 2004. Por consiguiente, el flujo de cobros resultante del contrato no se extiende más allá del plazo de reinversión fijado por el artículo 36 *ter* de la Ley del IS, lo que implica que la deducción por reinversión sería compatible con el criterio especial de imputación temporal que va a aplicar el sujeto pasivo.

En cuanto a la forma de aplicar la deducción, por cada parte del precio percibido, en la medida en que se reinvierta el 100 por 100 de dicho precio, el sujeto pasivo podrá deducirse el 17 por 100 de la renta derivada del mismo, siempre que ésta haya sido integrada en la base imponible. La parte del precio que no hubiera sido objeto de reinversión dentro del plazo de tres años a que se refiere la norma no dará derecho a la práctica de deducción alguna.

II. COMENTARIO A LA DOCTRINA CONTENIDA EN ESTA CONSULTA

2.1. Alternativas interpretativas.

Ante la situación planteada por el contribuyente, cabían, a entender del autor de estas líneas, varias posturas interpretativas más o menos «razonables»:

1. Considerar que el incentivo a la inversión del artículo 42 TRLIS es del todo incompatible con la imputación de rentas en operaciones a plazo o con pago aplazado en proporción a los cobros y conforme a lo dispuesto en el artículo 19.4 de la misma norma legal.
2. La tesis de la Dirección General de Tributos, que ya anticipamos al lector, que nos parece que irradia cierta parcialidad y cierta alergia a las nociones de interpretación lógica y sistemática de las normas jurídicas.
3. Considerar que la aplicación de la DERBE es plenamente compatible con la norma de imputación temporal de rentas del artículo 19.4 TRLIS. En ese sentido, siempre que el contribuyente realice la reinversión del importe obtenido (o a obtener) en el plazo que establece

el artículo 42.4 TRLIS (un año anterior y tres años posteriores a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido), el sujeto pasivo podría aplicar la deducción de referencia sin ningún grado de incompatibilidad (aunque, como veremos, sí con condicionamiento en cuanto al momento en que se puede aplicar la deducción) por el hecho de que la renta derivada de esa transmisión se impute de forma proporcional a los cobros.

4. Entender que el hecho de que el precio de la operación se perciba de forma aplazada, con la consiguiente aplicación del artículo 19.4 TRLIS, no sólo no es incompatible con la DERBE sino que el plazo de reinversión que concede el artículo 42.4 TRLIS debe contarse, para cada cobro, desde el momento en que éste se produce.

2.2. Primera alternativa interpretativa.

La primera alternativa indicada en la sección anterior es simplemente inviable. La propia Dirección General de Tributos reconoce que de los artículos 19.4 y 42 TRLIS «*no se desprende una incompatibilidad absoluta de la regla especial de imputación temporal y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*». Sobra cualquier comentario por nuestra parte.

2.3. La interpretación de la Dirección General de Tributos (segunda alternativa) y su crítica.

La tesis que vierte la Administración en la contestación a la Consulta más arriba trascrita, viene a fundamentarse en las siguientes ideas:

1. El plazo de reinversión que concede la ley para poder beneficiarse de la DERBE alcanza a los tres años posteriores a la fecha en que se produce por parte del contribuyente la puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión genera la renta acogible a la DERBE.
2. La DERBE sólo se puede aplicar en aquel período impositivo en el que la reinversión se entienda realizada y tomando como base de la deducción «*el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales... que se haya integrado en la base imponible*».
3. Por lo tanto, si en el plazo de los tres años posteriores a la fecha de la transmisión no se ha computado la totalidad de la renta generada por la operación, el contribuyente sólo podrá tomar como base de la DERBE la renta efectivamente computada en la base imponible en ese plazo.

Pues bien, esta secuencia de razonamientos es algo que, al juicio de este autor, se puede calificar como coger el rábano por las hojas en injusto perjuicio del contribuyente. En efecto, con esta teoría se quieren negar los efectos positivos que conlleva la actividad inversora del contribuyente en

lo que atañe a las rentas asociadas a cobros que se producen más allá del plazo que concede la ley para reinvertir. Es decir, el centro directivo quiere ignorar que la deducción de referencia premia o incentiva la actividad inversora y se abstrae del hecho de que si, respecto de una venta al contado, reinvertir en un plazo determinado el importe obtenido en una transmisión es causa suficiente para conceder el derecho al incentivo, más aún debe serlo reinvertir cuando aún no se ha dispuesto del importe de la transmisión (que es lo que sucede cuando se realiza una operación en la que el cobro del precio se produce, en todo o en parte, más allá del plazo de reinversión que concede la ley) y, sin embargo, el contribuyente realiza la reinversión dentro de ese plazo.

Lo cierto es que en torno a este aspecto de la DERBE existe una, hasta cierto punto, confusa redacción legal pues, de una parte, el artículo 42.4-c) TRLIS parece regular de manera específica los aspectos relativos a la imputación temporal de la deducción:

«La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión».

Pero, por otro lado, el artículo 42.5, que en teoría sólo regula la base de la deducción, dice *«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...**».*

Es decir, a la hora de regular la base de la deducción el legislador, de manera indirecta pero no por ello menos efectiva, está regulando también cuestiones de imputación temporal de la deducción ya que si la base de la deducción viene dada por la renta computada en la base imponible y si la renta debe ser integrada en la base imponible con arreglo a los criterios de imputación temporal del artículo 19 TRLIS, sin duda se está incidiendo en la definición del período o períodos impositivos en los que puede y debe aplicarse la deducción y en qué medida en cada uno de ellos.

De todas formas, aun con esa falta de nitidez en la redacción legal la interpretación administrativa no es legítima, y eso pretendemos demostrar en este trabajo. Analicemos de forma pormenorizada –desmenecemos– el razonamiento de la Dirección General de Tributos. La secuencia lógica de ese razonamiento es la siguiente:

(1) La ley concede un plazo de tres años posteriores a la fecha de la transmisión para realizar la reinversión que da derecho a la DERBE.

(1-A) Por lo tanto, ninguna inversión que tenga lugar más allá de los tres años posteriores a la fecha de la transmisión legitimará la aplicación de la DERBE.

(2) La ley establece que la deducción se aplique en el período impositivo en el que tenga lugar la reinversión. En el caso especial en que la reinversión se produce antes de operarse la transmisión, la deducción se aplica en el período impositivo en que tiene lugar la transmisión.

(2-A) Por lo tanto, quiere entender la Administración que la DERBE no se puede aplicar ni con anterioridad ni con posterioridad a aquel período impositivo en el que tiene lugar la reinversión, salvo el supuesto especial de reinversión previa a la transmisión.

(3) La ley toma como base de la deducción la renta derivada de la transmisión *«que se haya integrado en la base imponible»*.

→ Por lo tanto, concluye la Administración, siendo la base de la deducción la renta derivada de la transmisión computada en la base imponible en el mismo período impositivo en que tiene lugar la reinversión o en los anteriores [Regla (3)]; pudiéndose aplicar la deducción sólo en aquellos períodos impositivos en que tenga lugar la reinversión [interpretación de la Administración de la Regla (2)]; y teniendo en cuenta que no será computable como reinversión toda aquella inversión producida más allá de los tres años posteriores a la fecha de realización de la transmisión [Regla (1)], se concluye que respecto de las rentas computadas más allá del referido plazo de tres años no se podrá aplicar la DERBE.

El punto crítico de esta argumentación es la consecuencia (2-A) pretendidamente derivada de la Regla (2). En efecto, todo el castillo interpretativo del centro directivo se viene abajo si consideramos que la reinversión pueda producir efectos –legitimar la aplicación de la DERBE– en un período impositivo posterior al de su realización. Sólo sobre ese gozne se apoya la Dirección General de Tributos para privar del beneficio de la DERBE a las rentas computadas con posterioridad al período establecido para la reinversión. Ahora veamos si ese gozne existe y está bien engrasado.

Es cierto que el artículo 42.4-c) TRLIS aparenta mucha claridad y determinación por parte del legislador cuando establece que *«La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión»*. Sin embargo y al margen de que la interpretación literal y aislada de dicho precepto conduzca a absurdos mayúsculos, esa nitidez se difumina en gran medida cuando en el apartado 5 siguiente se define la base de la deducción por referencia a la renta integrada en la base imponible. La Administración hace caso omiso de este apartado 5 e interpreta de forma absoluta el artículo 42.4-c), resolviendo que toda renta imputada más allá del período que la ley concede para realizar la reinversión no podrá constituir base para la aplicación de la DERBE.

Esa interpretación es falaz por restrictiva. La regulación de la imputación temporal de la DERBE no se contiene sólo en el artículo 42.4-c) TRLIS sino también en el apartado 5 de dicho artículo. Por lo tanto, los artículos 42.4-c) y 42.5 TRLIS deben ser interpretados conjuntamente como normas que afectan a la imputación temporal de la deducción y, así, lo que estaría estableciéndose a través de ambos preceptos es la necesidad de que la aplicación de la deducción no preceda a la integración de la renta que constituye su base en la base imponible del impuesto, pero no una absurda condición de estanqueidad que prive a la inversión realizada en un determinado período impositivo de sus efectos favorables en períodos impositivos posteriores.

Otra forma de verlo. La filosofía que adopta el legislador en la regulación de la DERBE se resume, en lo que concierne a la imputación temporal de la deducción, en la siguiente frase: [La DERBE se aplicará conforme la renta en cuestión se vaya integrando en la base imponible del impuesto y sólo en la medida en que el importe obtenido en la transmisión se haya reinvertido, en los plazos y condiciones legalmente previstos, hasta la fecha de conclusión del período impositivo considerado].

En definitiva, la consecuencia (2-A) es absolutamente falsa y no es un producto de la Regla (2) sino de la peculiar forma en que la Administración quiere interpretar tanto dicha Regla (2) como la Regla (3); esto es, en el sentido de que toda inversión realizada en un determinado período impositivo y dentro del plazo de reinversión legalmente establecido, no puede originar el derecho a la deducción en cualesquiera períodos impositivos posteriores aunque la renta se compute, en todo o en parte, en ellos.

Pero quizás lo más absurdo de todo es que el centro directivo se mueve entre dos aguas, sin llegar a interpretar de forma literal y hasta sus últimas consecuencias lo dispuesto en el artículo 42.4-c). En efecto, dentro del período de reinversión que concede la ley la Administración no niega expresamente que la deducción se aplique en períodos impositivos posteriores a aquel o aquellos en que se realiza la reinversión. Por lo tanto, la Dirección General de Tributos ni siquiera puede afirmar que está interpretando de forma literal la condición establecida en el precepto comentado; hace un bati-burrillo con el artículo 42 TRLIS y extrae las conclusiones que le parecen más «adecuadas» (esto lo demostramos en la práctica en el ejemplo al final de esta sección 2.3).

Nuestra interpretación es bien diferente, y entendemos que más acorde con la redacción legal. En efecto, se ha de interpretar de manera sistemática y lógica lo dispuesto en los artículos 42.4-c) y 42.5 TRLIS, considerando que ambas normas inciden en la definición de los períodos impositivos en los que puede aplicarse la DERBE y en qué medida en cada uno de ellos. Así, la deducción no puede aplicarse, en ningún caso, antes de que tenga lugar la correspondiente reinversión [42.4-c) TRLIS] pero sí que podrá ser aplicada en períodos impositivos posteriores por la parte de la renta que sea integrada en la base imponible de los mismos, por aplicación del artículo 42.5 TRLIS.

Y es que los elementos interpretativos en que se fundamenta la tesis de la Administración conducen a incongruencias mayúsculas. Pongamos un *ejemplo*.

EJEMPLO 1:

La sociedad «REDFOG» ha vendido en marzo de 2003 un inmovilizado por 100.000 €, siendo su valor contable de 75.000 €. La renta generada es, por tanto, de 25.000 €. No obstante, dado que el precio se percibirá íntegramente en octubre de 2004, la entidad se acoge a lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS. En consecuencia, en 2003 no se computará fiscalmente ni la totalidad ni parte de la renta derivada de esta venta.

Por otro lado, la sociedad ha realizado en 2003 inversiones computables a los efectos de la DERBE por importe de 130.000 € (la cifra computable como reinversión se limita a 100.000 € pues ése es el importe obtenido en la transmisión realizada).

* * *

Pues bien, de la contestación administrativa más arriba transcrita no se deduce que la Administración niegue, con relación a la inversión realizada por la sociedad en 2003, la aplicación de la DERBE. Sin embargo, si ésta fuese consecuente con los elementos interpretativos que subyacen esa contestación, debería negárselos.

En efecto, dado que la reinversión se realiza en 2003, según la tesis de la Dirección General de Tributos sólo en ese período impositivo podría aplicarse la DERBE. No obstante, como en él no existe base de la deducción por no haber sido computada aún en la base imponible la renta acogible a la deducción, la sociedad pierde de forma absoluta el derecho a aplicarla.

Suponemos que todos verán en esta conclusión una aberración pues resulta claro que si bien «REDFOG» no podrá aplicar la DERBE en 2003 sí que podrá hacerlo en 2004 ya que en ese período impositivo la totalidad de la renta habrá sido integrada en la base imponible y la reinversión del importe obtenido en la transmisión se habrá producido en el plazo que la ley concede al efecto. Ahora bien, si es una aberración en este caso ¿por qué no lo sería cuando la renta se computa más allá del plazo que concede la ley para reinvertir? ¿Cuál es el elemento de la redacción legal que hace más o menos ilegítima la misma conclusión en una y otra situación?

2.4. Tercera alternativa interpretativa.

Es la que este autor sostiene a título personal. Las consecuencias de esta interpretación ya han sido expuestas en la sección 2.3 anterior. Se resume en los siguientes términos: en la medida en que el contribuyente reinvierta el importe obtenido en la transmisión generadora de la renta acogible a la DERBE en los términos y condiciones establecidos en el artículo 42 TRLIS, podrá aplicar dicha deducción, independientemente de cuándo se produzca el cómputo de dicha renta en la base imponible por razón de lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS. La deducción se aplicará adoptando como base de la misma el importe de la renta integrado en la base imponible en cada período impositivo.

2.5. Cuarta alternativa interpretativa.

Es totalmente inviable pues el plazo de reinversión se cuenta adoptando como referencia la fecha de la transmisión, y no la fecha en que se entiende obtenida la renta por el contribuyente en función del cobro del precio de la operación.

2.6. Otras interpretaciones favorables al contribuyente.

La falta de precisión en la redacción legal también puede ser utilizada ventajosamente por el contribuyente mediante una interpretación tan parcial como la hecha por la Administración. En efecto, la literalidad del artículo 42.4-c) TRLIS dice *«La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión...»*.

Por tanto, el contribuyente podría argumentar que ésta es la norma medular en materia de imputación temporal de la deducción y que, por tanto, tiene pleno derecho a aplicar la deducción en el período impositivo en el que tenga lugar la reinversión, independientemente de que haya computado o no, y en mayor o menor medida, la renta acogida al incentivo.

Resolver el ejemplo de la sección 2.3 anterior con arreglo a esta interpretación supondría reconocer que la sociedad REDFOG tiene derecho a aplicar íntegramente la DERBE en el período impositivo en el que tiene lugar la inversión (2003) aunque la totalidad de la renta se integre en la base imponible de 2004. Ciertamente, no le vemos ninguna posibilidad de éxito a esta interpretación de la norma, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 42.5 TRLIS y de la necesidad de considerar conjuntamente ambas normas, pero no deja de ser una interpretación ventajista más, en este caso favorable al contribuyente.

Hay una situación muy similar a ésta en la que la práctica de la deducción de forma previa a la integración de la renta, en todo o en parte, en la base imponible del IS sí puede ser considerada una interpretación razonable de la norma. Nos referimos al caso en el que la reinversión se produce de forma previa al momento en que se realiza la transmisión productora de la renta. Para este específico supuesto establece la ley de manera expresa *«...cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión»*.

Dado que estamos ante una norma especial y de específica aplicación a los casos de «reversiones previas», puede entenderse que para el caso contemplado lo dispuesto en ella prevalece sobre los contenidos del artículo 42.5 TRLIS en materia de imputación temporal de la deducción. Veamos un ejemplo sobre las consecuencias de esta tesis.

EJEMPLO 2:

La Sociedad «VCV» ha adquirido maquinaria que cumple con las condiciones del artículo 42.3 TRLIS por un precio de 1.000.000 €, en noviembre 2002. En marzo de 2003 transmite otros elementos patrimoniales de su inmovilizado por 925.000 €, operación que ha generado un resultado de 100.000 € que coincide con la renta a computar en la base imponible del IS. La operación tiene la consideración de a plazo o con pago aplazado en el sentido y a los efectos del artículo 19.4 TRLIS y la sociedad se acoge al sistema de imputación temporal contenido en dicho precepto. Como resultado de ello, las rentas a computar serán las siguientes:

- 2003: 20.000 €
- 2004: 30.000 €
- 2005: 50.000 €

* * *

Con estos datos y a la luz de la interpretación que estamos planteando del artículo 42.4-c) y del 42.5 TRLIS, tendríamos que, al haberse producido la reinversión de forma previa a la transmisión, «VCV» podría aplicar la DERBE en su totalidad ($0,20 \times 100.000 = 20.000$ €) en 2003 (período impositivo en el que tiene lugar la transmisión) aunque en dicho período impositivo sólo se haya computado una parte de la renta producida por esa operación (20.000 €).

III. INTERPRETACIÓN ARMÓNICA DE LA REGULACIÓN DE LA DERBE

Una visión armonizada de ambos preceptos, y del resto del artículo 42 TRLIS, supone, al entender de este autor, concluir que la deducción de referencia puede y debe aplicarse en cada período impositivo sobre una base que vendría determinada en función de la siguiente fórmula:

1. En primer lugar, se determina la «base de la deducción acumulada» que es una cantidad a determinar de la siguiente manera:

$$\text{Renta total computada en la base imponible hasta el período impositivo considerado} \times \frac{\text{Reinversión computable evaluada al cierre del período impositivo}}{\text{Importe total obtenido en la transmisión generadora de la renta}}$$

Es decir, se calculará el porcentaje que representa la reinversión computable total realizada hasta la conclusión del período impositivo considerado respecto del total importe obtenido en la transmisión generadora de la renta acogida a la DERBE (cociente que no puede

superar la unidad pues el exceso se consideraría reinversión no computable). Se calculará también la renta que, hasta esa misma fecha, ha sido integrada en la base imponible del IS. El producto entre ambas magnitudes es la base de la DERBE total o acumulada que puede aplicar o haber aplicado el contribuyente hasta la fecha de conclusión del período impositivo considerado.

2. En segundo lugar, se detrae de esta cantidad los importes que se hayan computado como base de la deducción en los períodos impositivos anteriores.
3. La cantidad resultante es la base de la deducción en el período impositivo actual.

EJEMPLO 3:

La Sociedad «CARTOFA S.L.» ha realizado el día 1 de marzo de 2003 la venta de una participación del 40% en otra sociedad por un valor de 500.000 €, habiéndole generado esta operación una renta de 100.000 €. El calendario de inversiones a considerar a los efectos de la DERBE es el siguiente:

15 de julio de 2003	150.000 €
10 de septiembre de 2005	300.000 €
11 de febrero de 2006	50.000 €

Por otra parte, el precio de la operación se satisfará por el comprador de acuerdo con el siguiente calendario:

Fechas	Cobro
01-03-2003	125.000,00
29-02-2004	46.875,00
28-02-2005	46.875,00
28-02-2006	46.875,00
28-02-2007	46.875,00
28-02-2008	46.875,00
27-02-2009	46.875,00
27-02-2010	46.875,00
27-02-2011	46.875,00
Total	500.000,00

Deseamos determinar en qué períodos impositivos, y en qué medida en cada uno de ellos, puede aplicar la DERBE la sociedad.

* * *

.../...

.../...

PERÍODO IMPOSITIVO 2003

En el período impositivo 2003 se produce la transmisión generadora de la renta acogida a la DERBE, y la reinversión realizada en ese mismo período es claramente computable. El porcentaje de reinversión cumplido por la entidad al cierre de 2003 asciende a:

$$\frac{150.000}{500.000} = 30\%$$

Habida cuenta que la renta computada en este período, en aplicación del artículo 19.4 TRLIS, se eleva a:

$$100.000 \times \frac{125.000}{500.000} = 25.000 \text{ €}$$

tenemos que la base de la DERBE correspondiente a este período impositivo es de:

$$0,30 \times 25.000 \text{ €} = 7.500 \text{ €}$$

Ello supone que la DERBE aplicable será de 1.500 € ($0,2 \times 7.500$).

PERÍODO IMPOSITIVO 2004

En 2004 la renta que ya ha sido integrada en la base imponible de la entidad se calcula sumando la renta computada en 2003 y 2004 y asciende a:

$$25.000 + 100.000 \times \frac{46.875}{500.000} = 34.375 \text{ €}$$

En cuanto al porcentaje del precio de transmisión que ha sido reinvertido al cierre de 2004, se mantiene en los mismos términos que en 2003 pues en 2004 no se ha realizado reinversión alguna computable. Por lo tanto, la base acumulada de la deducción asciende a:

$$0,30 \times 34.375 = 10.312,50 \text{ €}$$

De ello se deduce que la base de la deducción aplicable en 2004 queda en:

$$2.812,50 \text{ €} = 10.312,50 - 7.500$$

PERÍODO IMPOSITIVO 2005

En 2005 el porcentaje de reinversión sí que varía con motivo de la inversión realizada. Se sitúa dicho porcentaje en:

.../...

.../...

$$\frac{150.000 + 300.000}{500.000} = 90\%$$

En cuanto a la renta total que al cierre de 2005 ha sido integrada en la base imponible, es la siguiente:

$$34.375 + 100.000 \times \frac{46.875}{500.000} = 43.750 \text{ €}$$

La base acumulada de la DERBE se sitúa en:

$$0,90 \times 43.750 = 39.375 \text{ €}$$

Y la base de la deducción en 2005 asciende a:

$$29.062,50 = 39.375 - 10.312,50$$

PERÍODO IMPOSITIVO 2006

La inversión realizada en este período impositivo es plenamente computable pues se produce antes de que venza el plazo de tres años a contar desde la fecha de la transmisión. Dado que la reinversión total realizada por la sociedad se eleva a 500.000 €, el porcentaje de reinversión queda situado en el 100%.

Por lo que se refiere a la renta que al cierre de 2006 ha sido integrada en la base imponible, se obtiene de forma tan inmediata como en los períodos anteriores:

$$43.750 + 100.000 \times \frac{46.875}{500.000} = 53.125 \text{ €}$$

La base de la deducción acumulada asciende a:

$$1 \times 53.125 = 53.125 \text{ €}$$

Esto sitúa la base de la DERBE en 2006 en:

$$13.750 \text{ €} = 53.125 - 39.375$$

PERÍODOS IMPOSITIVOS SIGUIENTES

A partir de 2006 el cálculo de la base de la deducción seguiría la misma mecánica, considerando que el porcentaje de reinversión se mantendrá inamovible en el 100%.

.../...

.../...

El cuadro que resume los cálculos realizados es el siguiente:

Período impositivo	Renta total	Cobro	Renta imputable art. 19.4 TRLIS	Renta acumulada	Porcentaje de reinversión	Base acumulada DERBE	Base DERBE
2003		125.000,00	25.000,00	25.000,00	30%	7.500,00	7.500,00
2004		46.875,00	9.375,00	34.375,00	30%	10.312,50	2.812,50
2005		46.875,00	9.375,00	43.750,00	90%	39.375,00	29.062,50
2006		46.875,00	9.375,00	53.125,00	100%	53.125,00	13.750,00
2007	100.000,00	46.875,00	9.375,00	62.500,00	100%	62.500,00	9.375,00
2008		46.875,00	9.375,00	71.875,00	100%	71.875,00	9.375,00
2009		46.875,00	9.375,00	81.250,00	100%	81.250,00	9.375,00
2010		46.875,00	9.375,00	90.625,00	100%	90.625,00	9.375,00
2011		46.875,00	9.375,00	100.000,00	100%	100.000,00	9.375,00

SOLUCIÓN BAJO EL CRITERIO DE LA CONSULTA COMENTADA

Si adoptásemos el criterio vertido por la Dirección General de Tributos, las rentas computadas en la base imponible en el período impositivo 2007 y siguientes no conferirían el derecho a aplicar la deducción. Es decir, la renta efectivamente acogida a la DERBE ascendería a 53.125 €. Los 46.875 € restantes quedarían al margen de la deducción.

Y si llevásemos al límite el fundamento del criterio emanado en la contestación a la Consulta de referencia, la situación sería aún peor pues cada aumento producido en el porcentaje de reinversión (el 30% en 2003, el 60% en 2005 y el 10% en 2006) no serían aplicables a las rentas integradas en la base imponible con posterioridad a cada uno de ellos.