

IS / Regímenes tributarios especiales / Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas / AIE / Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios

DGT: 12-01-2009

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0030/2009

SUMARIO:

En el caso en el que uno de los socios de la unión temporal de empresas desee aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios deberá ser el mismo el que realice la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales enumerados en el art. 42.2 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), y el que realice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 del citado artículo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7.º, 42 y 48

Descripción sucinta de los hechos:

En 2005, a la entidad consultante, junto con dos sociedades más, se les adjudicó un contrato para la construcción y explotación de una planta de tratamiento de residuos, bajo las siguientes condiciones: debían acometer la construcción, a su costa, a través de una unión temporal de empresas (UTE), que debía ser previamente constituida; la planta debía entrar en funcionamiento en 2009, debiendo prestar servicios por 20 años, en régimen de concesión administrativa; y transcurridos los 20 años, la planta y sus instalaciones revertirían al ente municipal que sacó a concurso el expediente.

En 2005 la consultante constituyó la UTE, en la que participa al 20%, y que ha venido desarrollando dos tipos de inversión a costa de la financiación que recibe de sus socios: ha abonado el importe exigido por el ente municipal por el otorgamiento de la concesión administrativa; y a medida que el contratista va certificando el avance en la construcción de la planta de residuos, va abonando el importe de las certificaciones de obra correspondientes.

Por otra parte, en 2007 la entidad consultante ha enajenado los valores que poseía desde varios años atrás de una sociedad que cotizaba en bolsa, en proporción superior al 5%, lo cual produjo una plusvalía.

Cuestión planteada:

Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cabe entender como inmovilizado cuya plusvalía sea susceptible de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios los valores poseídos durante más de un año, en una proporción superior al 5% de una sociedad que cotiza en bolsa; si cabe entender como inmovilizado susceptible de materializar la reinversión, una vez entre en funcionamiento y en la proporción que corresponda a las sociedades partícipes, aquél que ha de adquirir o construir la UTE para explotar durante los años de concesión administrativa la planta de residuos; y si cabe entender como inmovilizado susceptible de materializar la reinversión, en la proporción que corresponda a las sociedades partícipes, el importe abonado por la UTE como contraprestación al ente municipal por la concesión administrativa.

Contestación:

El artículo 7.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, incluye entre los sujetos pasivos del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, a las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, con independencia de que estas entidades no tengan personalidad jurídica autónoma. En la regulación del régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, que contempla el capítulo II del título VII del TRLIS, el artículo 50 señala que «las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley».

Si bien la entidad consultante no manifiesta expresamente si la unión temporal de empresas que ha constituido con otras dos sociedades es una unión temporal de empresas de las reguladas en la Ley 18/1982 e inscrita en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda, de la lectura del escrito de consulta se desprende que así es.

En consecuencia, esta unión temporal de empresas tributará con arreglo a lo establecido en el artículo 48 del TRLIS, que establece que:

«1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 46 de esta ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

2.º Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

(...)»

De acuerdo con lo señalado en este artículo 48.1.b).2.º, se imputarán a los socios (entre los que se encuentra la entidad consultante), las deducciones a las que tenga derecho la unión temporal de empresas. De acuerdo con ello, en el caso de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, es la unión temporal de empresas la que tiene que tener derecho a su aplicación, de manera que será ella la que debe cumplir los requisitos previstos por el artículo 42 del TRLIS, en concreto, y en lo que se refiere a las cuestiones planteadas, la que realice la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de dicho artículo, y la que realice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa en los elementos patrimoniales a que se refiere su apartado 3.

Del mismo modo, en lo que se refiere a la posibilidad de que uno de los socios de la unión temporal de empresas aplique la citada deducción, deberá ser el mismo el que realice la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de dicho artículo, y el que realice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa en los elementos patrimoniales a que se refiere su apartado 3.

En el caso planteado en el escrito de consulta, la entidad consultante sí que ha efectuado una transmisión onerosa de unos elementos patrimoniales, unos valores (respecto de los que se analizará a continuación si constituyen elementos patrimoniales susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción). Sin embargo, las reinversiones que se plantean en el escrito de consulta, no son realizadas por la entidad consultante, sino por la unión temporal de empresas, sujeto pasivo diferenciado de la entidad consultante, por lo que no se consideran aptas a efectos de aplicar la deducción sobre las rentas generadas por la consultante.

En lo que se refiere a los elementos patrimoniales transmitidos por la entidad consultante cabe señalar lo siguiente:

Los apartados 2 y 4 del artículo 42 del TRLIS establecen que:

«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.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores transmitidos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.º Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.»

«4. No se entenderán comprendidos en el párrafo b) de los apartados 2 y 3 de este artículo los valores siguientes:

- a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.
- b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley.
- c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.
- d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.º Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.»

De acuerdo con ello, entre los elementos patrimoniales transmitidos susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción se incluyen los 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 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, y sin que se entiendan incluidos entre ellos los valores que enumera el apartado 4 de este artículo 42. A este respecto, la entidad consultante manifiesta que ha enajenado los valores que poseía desde varios años atrás de una sociedad que cotizaba en bolsa, en proporción superior al 5%, por lo que, siempre que no se trate de una operación de disolución o liquidación de la sociedad, y los valores no estén incluidos en los enumerados en el apartado 4 del artículo 42 del TRLIS, información que no se facilita en el escrito de consulta, será un elemento susceptible de generar rentas que constituyan la base de la deducción.

Por otra parte, en el apartado 2 del artículo 42 se especifica asimismo que cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas en un porcentaje superior al 15% del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. En el caso planteado se desconocen estos detalles de la sociedad cuyas participaciones ha transmitido la entidad 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.