

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Cierre fiscal ejercicio 2012)

(Ajustes y conceptos a considerar)



(7) DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

(Limitación para los ejercicios 2012 y 2013)

El RD-Ley 12/2012, de medidas fiscales y administrativas para la reducción del déficit público, introduce ciertas novedades temporales para períodos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013. Entre las medidas introducidas está la que afecta a las **deducciones por inversiones**, que se concreta en una **rebaja de las mismas** articulada como una disminución en la cuantía que las mencionadas deducciones por inversiones pueden alcanzar. Se rebaja el límite respecto a la cuota íntegra ajustada del 35% al 25%, limitando el importe de la deducción.

Se incluye dentro de la aplicación de este límite **la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**, que hasta el ejercicio 2012 se aplicaba sin limitación alguna.

Revisamos conceptos, límites y aplicación de los mismos.

La tributación efectiva en el Impuesto sobre Sociedades puede verse minorada por la realización de determinadas actividades, que son incentivadas fiscalmente, generando deducciones impositivas en la cuota del impuesto como medida de estímulo fiscal. Entre las actividades incentivadas, está la que tiene por objetivo incentivar la renovación de los activos afectos a actividades económicas desarrolladas por las empresas mediante deducciones en la renta obtenida en la transmisión de los mismos, si se procede a la reinversión del importe obtenido en la transmisión. Se otorga un crédito de impuesto, (deducción en la cuota), cuyo efecto práctico es que las rentas procedentes de la transmisión de activos afectos a actividades económicas, sean sometidas a un tipo efectivo inferior al nominal que grava la base imponible de la entidad. Veamos los parámetros que intervienen en esta deducción y sus límites cuantitativos en los períodos impositivos 2012 y 2013.

Parámetros de la deducción

a) **Las rentas y beneficios obtenidos** por el sujeto pasivo en la transmisión de :

- Elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, (que cumplan determinados requisitos temporales).
- Participaciones en el capital de otras sociedades que otorguen un grado de participación de al menos el 5%, (que cumplan determinados requisitos temporales).

Se integran en la base imponible del sujeto pasivo, en el período impositivo de la transmisión del elemento del activo, siendo susceptibles de beneficio fiscal si se reinvierten.

(Normalmente formarán parte del resultado contable por el concepto de “Beneficios procedentes de la enajenación del Inmovilizado”).

b) **La reinversión a realizar** debe ser por el importe obtenido en la transmisión, (no sobre el beneficio), y debe realizarse en :

- Elementos de activo de la misma naturaleza que los transmitidos (inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, participaciones).
- Dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de transmisión del elemento afecto y los tres años posteriores.

- c) **La base de la deducción**, es la renta o ganancia obtenida en la transmisión del elemento afecto. Si el importe reinvertido no es el total, la base de la deducción será proporcional al mismo.
- d) **El porcentaje de deducción**, será del 12% de la base de deducción, (para un tipo nominal de gravamen del 30%). Si el tipo nominal del impuesto aplicable al sujeto pasivo es diferente, el porcentaje de deducción se adapta al mismo con el objetivo de que el tipo de gravamen efectivo sobre estas rentas sea del 18%.
- e) **Los activos en los que se materialice** la reinversión deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo por un plazo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles.
- f) **La deducción por reinversión se aplica** sobre la cuota íntegra ajustada, una vez aplicadas a la misma las bonificaciones y las deducciones por doble imposición interna e internacional.(cuota líquida).
- g) **Límite de la deducción**. La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, no está sometida a límite sobre la cuota líquida, por lo que puede absorber la totalidad de la cuota íntegra.
No obstante para los ejercicios **2012 y 2013**, existe una medida de carácter temporal introducida por el RD-Ley 12/2012, en el sentido de que **dicha deducción si estará sometida a límite** sobre la cuota líquida, que para estos ejercicios se cuantifica en el **25 %** de la misma. (Límite conjunto para todas las deducciones por incentivos).

Para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 2014** y siguientes, la deducción por reinversión vuelve a no estar sujeta a límite sobre la cuota líquida. (si la normativa se mantiene en el estado actual).

Un **ejemplo** nos ayudará a comprender su aplicación.

Una entidad tiene para el ejercicio 2012 una base imponible positiva de 400.000€, una vez realizados los ajustes extracontables oportunos sobre un resultado contable positivo de 310.000 €. (+ ajustes, 90.000 €).

Dentro del resultado contable se incluye un beneficio obtenido en la transmisión de una maquinaria afecta al inmovilizado por importe de 50.000 €. (importe de la transmisión 140.000 €).

Ha percibido 100.000 € en concepto de dividendos de una sociedad en la que mantiene un porcentaje de participación del 30%.

El importe obtenido en la transmisión de maquinaria, lo ha reinvertido en 2012 en la adquisición de nueva maquinaria por importe de 210.000€, que ha entrado en funcionamiento.

¿Cómo aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios? (Tipo nominal del I.Sociedades, 30%)

SOLUCION:

Parámetros:

- Base imponible.....	400.000€
- Beneficio en la transmisión.....	50.000 €
- Importe de la transmisión.....	140.000 €
- Importe reinvertido.....	210.000 €, en 2012
- Dividendos recibidos.....	100.000 €
- Deducción doble imposición.....	30.000 € (100.000 x 30% x 1) (participación ≥ 5%)

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Base imponible.....	400.000 €
Tipo impositivo.....	30%
Cuota íntegra.....	120.000 €
Deducción doble imposición.....	30.000 €
(1) Cuota líquida.....	90.000 €
Deducción por reinversión.....	6.000 €
Límite aplicable.....	22.500 €
Deducción por reinversión aplicable....	6.000 €
CUOTA IMPOSITIVA.....	84.000 €

(1) Al haber reinvertido la totalidad del importe obtenido en la transmisión del activo (reversión 210.00 €, importe de la transmisión 140.000 €), se genera el derecho a deducción en el ejercicio en el que se reinvierte, 2012.

El importe de la deducción es $12\% \times 50.000 = 6.000 \text{ €}$

El límite aplicable es $25\% 90.000 = 22.500 \text{ €}$

Como LIMITE > Deducción, puedo aplicar la totalidad de la misma.

Si LIMITE < Deducción, el importe a deducir no podría sobrepasar la cuantía del límite, quedando la diferencia pendiente de aplicación para ejercicios posteriores.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

(guía de actuación)

- ☐ Comparar las magnitudes del inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias e inmovilizado financiero, al inicio y al cierre de ejercicio, a efectos de detectar:
 - 1) Posibles transmisiones
 - 2) Posibles adquisiciones(en el ejercicio en curso y en el anterior)
- ☐ Soportar las transmisiones realizadas verificando fiscalmente la categoría de afecto a la actividad del elemento transmitido. Verificar la existencia de beneficio en la transmisión realizada y su correcta contabilización.
(en el ejercicio en curso y en el anterior).
- ☐ Soportar las adquisiciones de elementos del inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias e inmovilizado financiero realizadas. Verificar su naturaleza, contabilización y entrada en funcionamiento.
(en el ejercicio en curso y en el anterior)
- ☐ Realizar o revisar hojas de trabajo de las transmisiones realizadas en ejercicios anteriores 2009, 2010, 2011 y de las reinversiones efectuadas aplicadas en los mismos.
Determinar si existe deducción por reinversión de ejercicios anteriores pendientes de aplicación.
- ☐ Calcular la cuota íntegra ajustada restando las bonificaciones y deducciones por doble imposición interna e internacional y establecer el límite conjunto del 25% de la misma para la totalidad de deducciones por incentivos.
- ☐ Realizar hoja de trabajo de la aplicación de la deducción por reinversión cuantificada y aplicada en el ejercicio, a efectos de referencia para el propio ejercicio y ejercicios posteriores.
- ☐ Verificar el cumplimiento de permanencia temporal de la materialización de reinversiones realizadas en los ejercicios anteriores. (3/5 años), recomendado 2009, 2010, 2011.
- ☐ En la memoria de las cuentas anuales, dentro de la NOTA FISCAL, dejar cumplida información de la aplicación y condiciones que afectan a esta deducción por reinversión.