

Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen criterios interpretativos respecto al régimen transitorio de la transparencia fiscal y al régimen especial de las sociedades patrimoniales

La Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha introducido, entre otras modificaciones de gran calado en el Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, importantes reformas en el Impuesto sobre Sociedades destinadas a la supresión del régimen fiscal especial de transparencia fiscal, con el establecimiento de relevantes normas de Derecho transitorio, y a la creación de un nuevo régimen fiscal especial aplicable a las sociedades patrimoniales.

En el caso de la supresión de la transparencia fiscal, el legislador foral, consciente del endurecimiento del régimen jurídico de las sociedades transparentes que puede resultar de la modificación introducida, establece la posibilidad de disolver y liquidar las sociedades que hubieran estado acogidas al régimen especial de transparencia fiscal, gozando de un régimen transitorio especial que permite el diferimiento de la tributación de las plusvalías generadas en esa disolución.

Por otra parte, por la propia mecánica de la transparencia fiscal, pueden quedar magnitudes procedentes de ejercicios anteriores en los que la entidad hubiera estado sometida a ese régimen especial, que deban integrarse en liquidaciones correspondientes a ejercicios en los que la entidad de que se trate esté tributando siguiendo las normas del régimen especial de las sociedades patrimoniales, del régimen general o de otros regímenes en el Impuesto sobre Sociedades. Para atender a esas eventualidades, la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ha previsto también disposiciones transitorias de aplicación.

Por último, el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales, suprimiendo la anterior imputación de bases imponibles positivas a los socios de las sociedades transparentes, establece unas reglas especiales de tributación de las mencionadas sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades, con aplicación de un importante número de normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta última circunstancia hace que pueda llegar a ser un procedimiento complejo el de subsumir la aplicación de las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, e incluso, el de determinar el alcance de las distintas prescripciones normativas en los supuestos en los que una misma entidad haya estado sometida al régimen general del Impuesto sobre Sociedades y al régimen especial de sociedades patrimoniales en diferentes períodos impositivos.

La necesidad de que los contribuyentes que decidan acogerse al régimen transitorio de disolución y liquidación de sociedades transparentes regulado en la disposición transitoria segunda de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adopten la decisión de disolver y liquidar su sociedad antes del 31 de diciembre de 2003, hace que sea una necesidad social el esclarecimiento de los criterios que las Administraciones tributarias van a aplicar tanto en relación con ese régimen transitorio, como en el escenario de que el contribuyente decida pasar a tributar siguiendo el régimen especial de las sociedades patrimoniales.

La seguridad jurídica de los contribuyentes y de la Administración tributaria, la reducción de los costes indirectos derivados de la aplicación de los tributos y el espíritu de mejor servicio a la sociedad vizcaína son principios que han informado y continúan informando la actuación de los órganos de la Hacienda Foral de Bizkaia.

En este sentido, desde la Dirección General de Hacienda se ha entendido como una obligación hacer públicos los criterios que van a utilizar los órganos administrativos dependientes de la misma en los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos que tienen encomendados por nuestro ordenamiento tributario, para que los contribuyentes puedan adoptar sus decisiones en un escenario de seguridad jurídica y de confianza legítima en la actuación de la Hacienda Foral de Bizkaia.

En virtud de todo lo expuesto

RESUELVO:

Primero. Disposiciones generales.

En todos los procedimientos de aplicación de los tributos llevados a efecto por los órganos y funcionarios dependientes de la Dirección General de Hacienda serán tenidos en consideración los criterios interpretativos de la normativa vigente que se reproducen en los apartados siguientes de la presente Instrucción.

Asimismo, estos criterios deberán ser tenido en cuenta a la hora de facilitar información tributaria a los contribuyentes, tanto por parte de los órganos competentes de la Dirección General de Hacienda como por parte del Servicio de Información y Asistencia al Contribuyente.

Estos mismos criterios informarán las consultas tributarias que, al amparo de lo previsto en el artículo 108 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, puedan presentarse para su contestación por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Segundo. Criterios aplicables en los supuestos a los que se refiere la disposición transitoria primera de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Respecto a las normas transitorias establecidas en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, serán de aplicación los siguientes criterios:

1. Compensación de bases imponibles negativas de sociedades transparentes que devienen patrimoniales.

La compensación de las bases imponibles negativas de las sociedades sometidas al régimen especial de transparencia fiscal que con posterioridad tributan de conformidad con el régimen especial de las sociedades patrimoniales será voluntaria en todo caso para la entidad.

En consecuencia, la entidad podrá decidir la cuantía de la compensación a practicar en cada ejercicio y la parte de la base imponible a la que quiere aplicar la compensación, la parte general o la parte especial, no teniendo por qué aplicar la compensación a las dos en cada ejercicio.

2. Dedicaciones provenientes de ejercicios anteriores al que se hubiera tributado como sociedad patrimonial.

Las deducciones de la cuota que se generen en cada ejercicio serán las que correspondan de acuerdo con la normativa aplicable en ese ejercicio y con el régimen de tributación de la entidad en el mismo, de tal manera que la posibilidad de aplicar en ejercicios futuros las cantidades no aplicadas por insuficiencia de cuota será la que corresponda de conformidad con el régimen fiscal aplicable en el ejercicio de acreditación y por el plazo establecido en el mismo.

La aplicación en ejercicios posteriores de las cantidades acreditadas en ejercicios anteriores y no aplicadas por insuficiencia de cuota se podrá realizar en el plazo y con las condiciones establecidas en el momento de acreditación, teniendo presente el régimen aplicable en cada ejercicio, por lo que solo podrán aplicarse las cantidades provenientes de ejercicios anteriores que correspondan con deducciones a las que se tuviera derecho en el ejercicio de aplicación según la normativa aplicable en el mismo.

Como caso particular, el apartado 6 de la disposición transitoria primera de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, establece que las deducciones para evitar la doble imposición acreditadas por sociedades transparentes que pasen a tributar como sociedades patrimoniales se regirán por las normas vigentes en el momento de la acreditación a todos los efectos.

Tercero. Criterios aplicables en los supuestos a los que se refiere la disposición transitoria segunda de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Respecto a las normas transitorias establecidas en la disposición transitoria segunda de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, serán de aplicación los siguientes criterios:

- 1.º Sociedades transparentes que se pueden acoger al régimen transitorio especial de disolución y liquidación de las mismas.

Las sociedades que pueden acogerse a este régimen especial son todas las sociedades sometidas a transparencia fiscal, no solo las sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes, sino también las sociedades de profesionales y de artistas y deportistas, que cumplieran durante el ejercicio 2002 las condiciones para tributar en transparencia fiscal, con independencia de que hubieran presentado su declaración-liquidación acogiéndose a este régimen o no, ya que el régimen no es voluntario y, por tanto, no debe atenderse a cómo actuó el contribuyente sino a cómo debiera haber actuado.

Por ello, no pueden acogerse a este régimen transitorio especial las sociedades que el día de finalización del período impositivo estuvieran en alguna de las circunstancias que excluían la aplicación de la transparencia fiscal, o las que en el ejercicio 2002 no hubieran cumplido durante, al menos, 90 días, los requisitos para tributar en transparencia fiscal.

En cuanto a la posibilidad de cumplir los requisitos el día 1 de enero de 2003, tal previsión se refiere únicamente a las entidades cuyo período impositivo no coincida con el año natural y que, para esa fecha, ya cumplieran todos los requisitos para tributar en transparencia fiscal en el ejercicio 2002, considerando en ese momento las causas de exclusión del régimen.

- 2.º Plazo para la ejecución del acuerdo de liquidación de la sociedad transparente.

El plazo para completar las operaciones de liquidación de la sociedad transparente que se acoja al régimen transitorio especial de disolución y liquidación vence, en todo caso, el día 30 de junio de 2004, con independencia de la fecha en la que se haya adoptado el acuerdo de disolución y liquidación por parte de la sociedad transparente.

Por otro lado, hay que tener presente que a los efectos de los plazos de adopción del acuerdo de disolución y liquidación y de ejecución de las operaciones de liquidación, es indiferente cuál fuera el período impositivo de la sociedad transparente, esto es, que coincidiera o no con el año natural.

3.º Momento de la cancelación registral de la sociedad transparente.

El momento en el que hay que entender que se han hecho todos los actos necesarios para la liquidación de la sociedad transparente es el de la fecha del asiento de presentación de la escritura en el Registro Mercantil a los efectos de la cancelación registral, pues la efectiva cancelación se realiza con efectos retroactivos a la citada fecha de presentación.

Si el asiento de presentación caducase, no se tendrían por realizados todos los actos necesarios hasta la cancelación registral, por lo que se habría incumplido el requisito, salvo nueva presentación de la escritura correspondiente antes del 30 de junio de 2004.

4.º Aplicación del régimen transitorio especial a otras operaciones de disolución sin liquidación de la sociedad transparente.

El régimen transitorio especial regulado en la disposición transitoria segunda de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, solamente resulta aplicable en los supuestos de disolución y liquidación de la sociedad transparente, no siendo aplicable a otros supuestos de disolución que no conlleven la liquidación de la entidad, como pueden ser las fusiones, escisiones o cesiones globales del activo y el pasivo, ni incluso a la transformación de la sociedad en otra que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

5.º Formación de lotes en la adjudicación a los socios de los bienes en caso de acogerse al régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades transparentes.

En los casos de disolución y liquidación de sociedades transparentes acogidas al régimen transitorio especial, es indiferente que se adjudiquen a los socios determinados bienes o derechos o una participación en pro indiviso en el conjunto de los bienes sociales, con tal de que el valor real de los bienes recibidos guarde la adecuada proporción con su participación en el capital social de la entidad. Tales adjudicaciones estarán sujetas y exentas a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, si por causa de la conformación de los lotes se produjeran excesos de adjudicación declarados, éstos constituyen un hecho imponible diferente sometido a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no estando exento del citado gravamen el socio en el que se manifieste el exceso de adjudicación, salvo que no deba tributar por incumplir los requisitos establecidos en la letra b) del apartado 2 del artículo 7 de la Norma Foral 3/1989, de 23 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

6.º Adjudicación a un socio de bienes en cuantía superior a otro por adjudicación de deudas sociales.

No se grava por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, la adjudicación en pago de asunción de deudas correspondiente, en la medida en que existe incompatibilidad entre el gravamen de operaciones societarias y el gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas, y como la adjudicación de la deuda es una consecuencia ineludible mercantilmente de la disolución y liquidación, debe entenderse incorporada en el hecho imponible de liquidación de sociedad sometido a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la prevalencia de este concepto, y por ello, estará exenta del Impuesto.

7.º Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones de disolución y liquidación.

No se establece ningún régimen especial aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de disolución y liquidación de sociedades transparentes, por lo que las citadas operaciones quedan sometidas a gravamen por ese Impuesto de conformidad con sus normas generales, tanto en lo que se refiere a los supuestos de no sujeción, singularmente el regulado en el artículo 7.1.a) de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como por lo que hace a las distintas exenciones aplicables.

8.º Aplicación de los coeficientes a que se refiere la disposición transitoria undécima de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de disolución y liquidación de sociedades transparentes.

La aplicación de los citados coeficientes por parte de los socios contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no procede respecto de los elementos patrimoniales distintos de los créditos y dinero o signo que lo represente que reciban los citados socios de la sociedad transparente, cuando deban calcular la ganancia patrimonial correspondiente en una transmisión posterior de los mismos.

No obstante, cuando, por aplicación del régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades transparentes, los socios contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deban tributar por una ganancia patrimonial en el momento de la disolución y liquidación de la sociedad transparente como consecuencia de que el valor de adquisición y titularidad de sus acciones de la misma es inferior a la cantidad que representen los créditos y dinero o signo que lo represente menos las deudas adjudicadas con ocasión de esa operación, podrán aplicar los coeficientes a que se refiere la disposición transitoria undécima de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la citada ganancia patrimonial, teniendo presente a estos efectos la fecha de adquisición de las acciones de la misma.

9.º Aplicación de la deducción para evitar la doble imposición regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en el supuesto de disolución y liquidación de sociedades transparentes.

Cuando, por aplicación del régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades transparentes, los socios contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deban tributar por una renta en el momento de la disolución y liquidación de la sociedad transparente como consecuencia de que el valor de adquisición y titularidad de sus acciones de la misma es inferior a la cantidad que representen los créditos y dinero o signo que lo represente menos las deudas adjudicadas con ocasión de esa operación, podrán aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, atendiendo a los requisitos establecidos en el citado precepto.

10.º Adjudicación de vivienda al socio de una sociedad transparente.

Si se adjudica en la disolución y liquidación de una sociedad transparente una vivienda a un socio persona física, en la que éste residía, la fecha de adquisición de la misma para esta persona física será la fecha de adquisición por parte de la sociedad, no pudiendo aplicar los coeficientes a que se refiere la disposición transitoria undécima de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y sin que pueda computarse el período de tiempo en que la vivienda perteneció a la sociedad transparente a los efectos de su consideración como vivienda habitual de la persona física.

11.º Adjudicación a los socios de bienes sociales con un valor fiscal diferente al valor de adquisición.

En los supuestos en que se adjudiquen a los socios bienes amortizables con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad transparente, la amortización se practicará a partir de ese momento en atención al valor fiscal por el que ingresan en el patrimonio del socio y atendiendo a la vida útil que reste en ese momento al citado bien amortizable.

12.º Valoración de los bienes adjudicados a los socios.

Cuando por aplicación de las normas establecidas en la disposición transitoria segunda de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, al repartir el remanente de coste de adquisición y titularidad de las acciones de la sociedad transparente entre los distintos activos, no hay que tener en cuenta cuál es el valor de mercado de los mismos, ya que la distribución de valor se regula imperativamente en proporción a los valores netos contables de los diferentes elementos patrimoniales.

13.º Integración en la base imponible de la sociedad que se acoge al régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades transparentes de las porciones de renta generadas con ocasión de la transmisión de un elemento patrimonial que se hubieran acogido al criterio de imputación en la base imponible de forma proporcional a los cobros realizados.

En la última declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades que deba presentar la sociedad transparente que se disuelve deberá integrar en la base imponible todas las porciones de renta pendientes de integración correspondientes al beneficio derivado de la transmisión de un elemento patrimonial que se hubiera acogido al régimen de imputación en proporción a los cobros regulado en el apartado 4 del artículo 20 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

14.º Mantenimiento de la reinversión en los supuestos de disolución y liquidación de sociedades transparentes.

En el momento de la disolución y liquidación de una sociedad transparente se entienden incumplidos los compromisos de mantenimiento de activos en su patrimonio tanto en los supuestos de reinversión de beneficios extraordinarios como en los supuestos de deducciones de la cuota acreditadas por la sociedad transparente, si no habían transcurrido los plazos correspondientes.

15.º Devengo del Impuesto sobre Sociedades en la sociedad transparente con ocasión de la adjudicación de bienes a los socios no residentes en territorio español.

La sociedad transparente deberá integrar en su última declaración-liquidación a presentar por el Impuesto sobre Sociedades la renta puesta de manifiesto con ocasión de la adjudicación de bienes sociales a los socios no residentes en territorio español, ya que la exención solamente alcanza a las adjudicaciones realizadas a los socios residentes.

Lo que se sujeta a tributación son las rentas correspondientes a las adjudicaciones de bienes a los socios no residentes, con independencia de su participación en el capital social o de los derechos de voto que detente en la sociedad transparente.

Otra cosa es que la base imponible de la sociedad transparente referida a esas rentas deba ser objeto de imputación a los socios residentes, en proporción a su participación en la sociedad, y soportar una tributación definitiva en relación con la parte atribuible a los socios no residentes, ya que esos rendimientos forman parte de la última base imponible de la sociedad transparente, respecto a la que no se dan otras especialidades que las exenciones correspondientes a las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la adjudicación de bienes sociales a los socios residentes.

16.º Disolución y liquidación de sociedad transparente y saldo de la reserva de actualización de la Norma Foral 6/1996, de 21 de noviembre.

El hecho de disolverse y liquidarse la sociedad transparente que se hubiera acogido a la actualización de valores al amparo de lo previsto en la Norma Foral 6/1996, de 21 de noviembre, no implica la aplicación de la reserva indisponible creada entonces a finalidades diferentes a las previstas en la normativa correspondiente, por lo que no debe integrarse su importe en la base imponible correspondiente a la última declaración-liquidación de la sociedad transparente.

Cuarto. Criterios aplicables en el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a las normas establecidas en el Capítulo VIII del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por medio de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, serán de aplicación los siguientes criterios:

- 1.º Entidades que se dedican a la promoción inmobiliaria y no cuentan con personal y local afecto a la misma.

Las entidades que, cumpliendo los demás requisitos para ser sociedades patrimoniales, hayan tenido como objeto social la promoción inmobiliaria, y después de realizada la promoción, todavía tuvieran algunos inmuebles de los promovidos pendientes de venta, aunque ya con posterioridad no tuvieran una persona empleada a jornada completa y un local afecto al desarrollo de la actividad, no incurren por esa causa en el régimen de sociedades patrimoniales, puesto que esos elementos del activo están afectos al desarrollo de la actividad económica de promoción inmobiliaria, para la que no se exige que se cuenta con una persona empleada y un local afecto para que tengan la consideración de elementos afectos a una actividad económica.

- 2.º Concepto de sociedad de valores.

Cuando el artículo 66.1.a).a') de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que no se computan como valores los que cumplan unos determinados requisitos, como son un grado de participación determinado, unido a la finalidad de dirigir y gestionar la participación disponiendo a estos efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y siempre que la sociedad participada no se encuentre comprendida en lo establecido en la citada letra, hay que entender que se está refiriendo a que la sociedad participada no tenga la consideración de sociedad patrimonial.

- 3.º Causas de exclusión de sociedades patrimoniales.

Si concurre en alguna entidad alguna de las causas de exclusión del régimen establecidas en el apartado 2 del artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, la entidad de que se trate no está sometida al régimen especial de sociedades patrimoniales a ningún efecto, debiendo comprobarse esta circunstancia el día de finalización del período impositivo, que es el del devengo del Impuesto.

- 4.º Sociedades con ejercicio igual o inferior a 90 días.

En el caso de que el período impositivo de la entidad sea inferior a 91 días, no resultará de aplicación en ningún caso el régimen especial de sociedades patrimoniales por incumplir el requisito temporal.

- 5.º Sociedad patrimonial propiedad de entidades no residentes.

Dado que una sociedad no residente, no sometida por tanto al Impuesto sobre Sociedades, no puede tener la consideración de sociedad patrimonial en ningún caso, cuando una

sociedad residente que cumpla los requisitos para serlo esté participada al 100 por 100 por entidades extranjeras, no está sometida al régimen especial de sociedades patrimoniales.

6.º Momento de determinación de los socios de la sociedad patrimonial a los efectos de la aplicación de los coeficientes de integración de rendimientos irregulares.

El artículo 67, letra c), de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que solamente se aplicarán por parte de la sociedad patrimonial los coeficientes de integración de rendimientos irregulares establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de que todos los socios de la sociedad patrimonial sean sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido, por el principio del devengo, la referencia a los socios se entenderá realizada a los que lo sean en la fecha de finalización del período impositivo de la sociedad patrimonial.

Cuando nos encontremos ante una cadena de sociedades patrimoniales, cuyos socios últimos sean personas físicas, solamente podrá aplicar los coeficientes de integración de rendimientos irregulares la sociedad patrimonial cuyos socios sean personas físicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que las sociedades patrimoniales cuyo socio sea otra sociedad patrimonial, no podrán aplicar esos coeficientes porque su socio es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, aunque tribute con un régimen especial.

7.º Integración en la base imponible de una sociedad patrimonial de las cantidades diferidas con anterioridad por aplicación del régimen de diferimiento de beneficios extraordinarios establecido en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2002.

La sociedad patrimonial deberá integrar las rentas pendientes de integración por el diferimiento de beneficios extraordinarios mencionado en los plazos y condiciones establecidos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2002, debiendo integrar esas rentas en su base imponible de acuerdo con lo siguiente:

- Se integrarán esas rentas en la base imponible especial de la sociedad patrimonial, cuando el beneficio extraordinario diferido se hubiera generado al enajenar un elemento patrimonial no afecto a las actividades económicas de la entidad y que se hubiera adquirido con más de uno o dos años de antelación a la fecha de la transmisión (dependiendo del ejercicio en el que se hubiera generado el beneficio extraordinario). Tal renta tributará aplicando el tipo de gravamen del 15 por 100.
- En los demás supuestos, se integrará en la base imponible general de la sociedad patrimonial, tributando al tipo de gravamen del 40 por 100.

8.º Integración en la base imponible de la sociedad patrimonial de rentas procedentes de enajenación de elementos patrimoniales realizada con anterioridad a ser sociedad patrimonial, con pago aplazado, aplicando el criterio de integración de la renta en función de los pagos.

La sociedad patrimonial deberá integrar las porciones de la renta generada con ocasión de la transmisión del elemento patrimonial pendientes de integración a partir del momento en que deba tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales de acuerdo con lo siguiente:

- Se integrarán esas porciones de renta en la base imponible especial de la sociedad patrimonial, cuando la renta generada en el momento de la transmisión del elemento

patrimonial se correspondiera con un elemento no afecto al desarrollo de actividades económicas y que se hubiera adquirido con más de uno o dos años de antelación a la fecha de la transmisión (dependiendo del ejercicio en que se hubiera realizado la operación). Tales porciones de renta tributarán aplicando el tipo de gravamen del 15 por 100.

- En los demás supuestos, se integrarán en la base imponible general de la sociedad patrimonial, tributando al tipo de gravamen del 40 por 100.

En ambos supuestos, la integración de la renta determinada en su momento siguiendo las normas aplicables entonces se irá realizando proporcionalmente a los pagos recibidos, tal y como se establece en el apartado 4 del artículo 20 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

9.º Sociedad patrimonial que percibe dividendos de otra sociedad patrimonial.

Estos dividendos se integran al 100 por 100 en la base imponible general de la sociedad patrimonial, pudiendo aplicar posteriormente la sociedad una deducción equivalente al 50 por 100 de la cuota correspondiente a esos dividendos. Nunca podríamos considerar que no se integran en la base imponible de la sociedad patrimonial esos dividendos dado que la letra b) del apartado 1 del artículo 69 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, expresamente dispone este tratamiento para los dividendos repartidos por sociedades patrimoniales a sus socios sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, condición que concurre en una sociedad patrimonial.

10.º Sociedades patrimoniales y elementos que hubieran sido objeto de correcciones de valor.

Las sociedades patrimoniales pueden haber tributado con anterioridad a su sometimiento al citado régimen especial siguiendo las normas del régimen general del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, las del régimen especial de transparencia fiscal. De hecho, salvo que sean sociedades de creación posterior al 1 de enero de 2003, así habrá sido de forma indubitada.

En los ejercicios en que la sociedad patrimonial hubiera estado sometida al régimen especial de transparencia fiscal o al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, habrá podido dotar con el carácter de deducibles determinadas provisiones contables que reduzcan el valor fiscal de sus activos.

Es más, es posible que una entidad tribute unos ejercicios siguiendo el régimen de sociedades patrimoniales y otros no, con lo que las provisiones dotadas en los ejercicios en que se siga el régimen especial de sociedades patrimoniales no habrán sido deducibles, si habiéndolo sido en el caso de estar sometidas al régimen general o al régimen especial de transparencia fiscal.

Para evitar supuestos de doble imposición o de desimposición como consecuencia del sometimiento de una entidad a diferentes regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades en diferentes períodos impositivos, hay que tener presente que en cada ejercicio la sociedad aplicará las normas del régimen correspondiente a los efectos de determinar la deducibilidad de las provisiones correspondientes.

No obstante, en los ejercicios en que se produzca la recuperación del valor de los activos y la reversión de la correspondiente provisión, habrá que atender a si la dotación correspondiente fue deducible o no lo fue en el ejercicio en que se produjo, y si lo hubiera sido, la entidad deberá incluir en su base imponible el importe de la reversión de la provisión sea cual sea el régimen fiscal aplicable en ese ejercicio, mientras que si la dotación no fue deducible, no deberá incluir la reversión de la misma en la base imponible con independencia del régimen fiscal aplicable en ese momento.

Otra conclusión nos llevaría a provocar supuestos de doble imposición o de desimposición, contrarios al principio constitucional de capacidad económica y a la igualdad de todos los ciudadanos en el deber de contribuir.

11.º Sociedades patrimoniales y valor fiscal de los elementos patrimoniales.

Al igual que en el criterio anterior, en el supuesto de que una entidad haya estado sometida en diferentes períodos impositivos a regímenes fiscales diversos, esto es, en alguno de ellos al régimen especial de sociedades patrimoniales y en otros al régimen general o al régimen especial de transparencia fiscal, a la hora de determinar la renta o la ganancia o pérdida patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de un elemento de su activo deberá aplicar las normas vigentes en ese período impositivo, si bien, adicionalmente deberá corregir el resultado correspondiente teniendo presente el valor fiscal acumulado del activo a lo largo de los diferentes períodos impositivos.

En particular, si una sociedad sometida al régimen especial de sociedades patrimoniales enajena un activo respecto al que se hubieran dotado en ejercicios anteriores provisiones deducibles, o respecto del que se hubiera utilizado un criterio de valoración como el del coste medio ponderado en el caso de valores, o en el que se hubieran utilizado diferentes criterios de amortización, determinará la ganancia o pérdida patrimonial considerando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas moduladas para tener en consideración las incidencias que en la valoración fiscal de los activos se hubieran producido en los ejercicios anteriores.

Otra conclusión nos llevaría a provocar supuestos de doble imposición o de desimposición, contrarios al principio constitucional de capacidad económica y a la igualdad de todos los ciudadanos en el deber de contribuir.

12.º Adquisiciones a título lucrativo por parte de sociedades patrimoniales.

Las adquisiciones a título lucrativo por parte de sociedades patrimoniales se integran en su base imponible general en concepto de ganancia patrimonial como consecuencia de la incorporación de bienes o derechos a su patrimonio.

Ello deriva de que toda incorporación de bienes al patrimonio que no sea calificada por la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimiento del trabajo, de actividades económicas o del capital y que no esté sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tiene la consideración de ganancia patrimonial que se incorpora en la base imponible general del Impuesto.

Como las sociedades patrimoniales nunca pueden estar sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, toda adquisición lucrativa de las mismas será ganancia patrimonial para ellas.

13.º Sociedad patrimonial que enajena activos afectos a una actividad económica.

Si una sociedad patrimonial transmite elementos de su inmovilizado material o inmaterial afectos a una actividad económica, podrá aplicar a la renta generada el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios establecido en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla todas las condiciones establecidas en el mismo.

No obstante, si lo que vende son valores, no podrá acogerse en ningún caso al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios establecido en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto que los valores nunca están afectos a actividades económicas de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que debe aplicar para determinar su base imponible.

Ello no obstante, si puede aplicar el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios por haber transmitido elementos de su inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas, la reinversión podrá materializarse en cualesquiera elementos de los regulados en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

14.º Sociedad patrimonial que gestiona participaciones de una sociedad operativa.

Los únicos gastos deducibles son los de administración y depósito de los valores, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y dado que los valores nunca pueden considerarse elemento afectos a actividades económicas.

15.º Tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas de una sociedad patrimonial.

Tributarán en la base imponible general de la sociedad patrimonial al tipo de gravamen del 40 por 100 y habiendo determinado su importe de conformidad con lo dispuesto en los artículos 21 y 22 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y atendiendo a lo establecido en el criterio 11º anterior de este mismo apartado.

16.º Reglas de imputación temporal de sociedades patrimoniales.

Las sociedades patrimoniales aplicarán las reglas de imputación temporal reguladas en el artículo 51 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que la remisión a este impuesto se produce a los efectos de determinar la base imponible, de lo que es un elemento esencial la determinación del momento temporal de integrar cada renta en la base imponible correspondiente.

17.º Plazo de compensación de bases imponibles negativas.

Las bases imponibles negativas generadas por una sociedad patrimonial se podrán compensar en el plazo que comprenda los cuatro años siguientes a la finalización del período impositivo en el que se generó la base imponible negativa, por lo que resultará aplicable para las entidades cuyo ejercicio social no coincida con el año natural en los ejercicios que concluyan en los cuatro años siguientes, contados de fecha a fecha, desde el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el que se generó la base imponible negativa.

18.º Bases imponibles negativas y deducciones de la cuota generadas en períodos impositivos sometidos a diferentes regímenes fiscales en el Impuesto sobre Sociedades.

Las bases imponibles negativas y las deducciones de la cuota que se generen en cada ejercicio serán las que correspondan de acuerdo con la normativa aplicable en ese ejercicio y con el régimen de tributación de la entidad en el mismo, de tal manera que la posibilidad de aplicar en ejercicios futuros las cantidades no aplicadas por insuficiencia de base o de cuota será la que corresponda de conformidad con el régimen fiscal aplicable en el ejercicio de acreditación y por el plazo establecido en el mismo.

La aplicación en ejercicios posteriores de las cantidades acreditadas en ejercicios anteriores y no aplicadas por insuficiencia de base o de cuota se podrá realizar en el plazo y con las condiciones establecidas en el momento de acreditación, teniendo presente el régimen aplicable en cada ejercicio, por lo que solo podrán aplicarse las cantidades provenientes de ejercicios anteriores que correspondan con deducciones a las que se tuviera derecho en el ejercicio de aplicación según la normativa aplicable en el mismo.

En particular, las bases imponibles negativas generadas como sociedad patrimonial se podrán compensar en los ejercicios concluidos en los cuatro años siguientes, aunque posteriormente pase a tributar en régimen general o se produzca una subrogación a título universal en los bienes y derechos de la sociedad patrimonial por parte de otra entidad que

tribute en régimen general por alguna de las operaciones sometidas al régimen especial regulado en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, la compensación de las bases imponibles negativas de las sociedades sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades que con posterioridad a la generación de la base imponible negativa pasen a tributar de conformidad con el régimen especial de las sociedades patrimoniales será voluntaria en todo caso para la entidad, pudiendo decidir la cuantía de la compensación a practicar en cada ejercicio y la parte de la base imponible a la que quiere aplicar la compensación, la parte general o la parte especial, no teniendo por qué aplicar la compensación a las dos en cada ejercicio

- 19.º Incumplimiento de requisitos para consolidar el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios o el disfrute de determinadas deducciones.

Cuando se produzca el incumplimiento de los requisitos para consolidar el disfrute del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios o la aplicación de determinadas deducciones de la cuota, en especial, el requisito de mantenimiento o afectación de determinados activos por parte de la entidad, sea cual sea el régimen por el que tribute en el momento en el que se produzca el incumplimiento, la entidad deberá adicionar a la cuota que le corresponda en ese ejercicio la parte de cuota no ingresada en ejercicios anteriores como consecuencia del goce de los citados beneficios fiscales, atendiendo en cada uno de ellos a la parte de cuota no ingresada que hubiera resultado de conformidad con el régimen tributario aplicable en el mencionado ejercicio.

- 20.º Deducción para evitar la doble imposición sobre participaciones adquiridas a una sociedad patrimonial.

A los efectos de lo dispuesto en la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, no se aplicará la limitación establecida en el citado apartado cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tributando siguiendo las normas del régimen especial de sociedades patrimoniales, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, sin que la deducción pueda exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre Sociedades corresponda a la parte especial de la base imponible correspondiente a la sociedad patrimonial. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se ha hecho referencia tenga carácter parcial.

- 21.º Valor de adquisición y titularidad de las acciones de una sociedad patrimonial.

A los efectos de determinar los beneficios sociales que deben incrementar el valor de adquisición de las acciones de una sociedad patrimonial, habrá que atender a los resultados contables de la misma durante los períodos impositivos en que hubiera resultado de aplicación el régimen especial de sociedades patrimoniales.

- 22.º Operaciones de reestructuración empresarial en las que intervengan sociedades patrimoniales y aplicación del régimen especial regulado en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

En principio, las sociedades patrimoniales pueden participar en operaciones de reestructuración empresarial acogibles al régimen especial previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, no excluidos por la Directiva comunitaria de su ámbito de aplicación.

Es cierto que en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se regulan normas específicas para este particular, porque obviamente no puede producirse

en el caso de personas físicas, por lo que ante la falta de regulación establecida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y teniendo presente una interpretación teleológica de la normativa del Impuesto sobre Sociedades acorde con la Directiva comunitaria que traspone a nuestro ordenamiento interno, parece adecuado permitir la aplicación de las normas del régimen especial, atendiendo siempre a que el valor de adquisición de los elementos patrimoniales que deberá ser tenido en cuenta a efectos de futuras transmisiones sí habrá sido calculado de conformidad con las normas establecidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, hay que tener presente que el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores se aplica a operaciones que tengan motivos económicos válidos diferentes a la mera obtención de una ventaja fiscal, por lo que habrá que analizar en cada caso concreto la concurrencia de ese requisito para que pueda aplicarse el régimen especial, no pudiendo negarse a priori la motivación económica por el hecho de que participen en la operación sociedades patrimoniales.

23.º Sociedades patrimoniales y régimen especial de las pequeñas y medianas empresas.

Las sociedades patrimoniales pueden aplicar las disposiciones contenidas en el Capítulo II del Título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, exclusivamente en relación con sus rendimientos de actividades económicas.

24.º Sociedades patrimoniales y retenciones sobre retribuciones por ser miembros de Consejos de Administración.

El tipo de retención aplicable sobre estos rendimientos de una sociedad patrimonial es el tipo del 15 por 100 establecido con carácter general en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, puesto que la remisión a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es solo para la determinación de la base imponible de la sociedad patrimonial, no así para la aplicación de retenciones, que se rigen en todo caso por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Quinto. Comunicación y publicación.

Comuníquese el contenido de la presente Instrucción a los Subdirectores de Gestión Tributaria, de Inspección y de Recaudación, al Jefe del Servicio de Información y Asistencia al Contribuyente y al Secretario General Técnico del Departamento, para que sea transmitido su contenido a todos los interesados.

Además, la presente Instrucción será objeto de publicación por los medios habituales, a los efectos de obtener la más amplia difusión de su contenido.

En Bilbao, a 3 de noviembre de 2003

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Félix Ayarza Palma