

Instrucción 3/2007, de 28 de mayo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen criterios interpretativos respecto al régimen transitorio de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales y al nuevo 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, introdujo 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 aquella ocasión, y por lo que hace a la supresión de la transparencia fiscal, el legislador foral, consciente del endurecimiento del régimen jurídico de las sociedades transparentes que resultaba de la modificación introducida, estableció 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 permitía el diferimiento de la tributación de las plusvalías generadas en esa disolución.

En aquel momento, la creación de un régimen especial de las sociedades patrimoniales, suprimiendo la anterior imputación de bases imponibles positivas a los socios de las sociedades transparentes, estableció 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 hizo que pudiera 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.

En aquel momento, esta Dirección General entendió que era preciso hacer públicos los criterios que iban a aplicarse por parte de los órganos encargados de la aplicación de los tributos en la Hacienda Foral de Bizkaia tanto por lo que afectaba a la desaparición de la transparencia fiscal como por lo que hacía al régimen de sociedades patrimoniales, y en consecuencia, publicó la 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.

Hoy, cuatro años después de aquella reforma normativa, la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras Normas Forales de carácter tributario, ha reformulado sobre unas nuevas bases el régimen especial de las sociedades patrimoniales, y en este sentido, como su propia Exposición de Motivos indica, se destaca el novedoso tratamiento de las denominadas sociedades patrimoniales, con el que se ha superado la extrema complejidad en que había derivado la regulación realizada por la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, y a través del que se pretende ofrecer un instrumento neutral desde el punto de vista tributario para que las personas físicas puedan articular sus patrimonios de la forma que les resulte más conveniente,

sin que deban preocuparse por el establecimiento de estructuras con el objetivo de reducir la carga tributaria que soportan.

La modificación del régimen jurídico de las sociedades patrimoniales es de una envergadura tal que, hasta cierto punto, se podría decir que nos encontramos con dos regímenes fiscales diferentes, no tanto en su finalidad o en su ámbito de aplicación, como en las reglas de determinación de su base imponible, donde la simplificación operada y la coherencia con la que se regula el régimen en relación al tratamiento de la base imponible del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin duda, nos permiten hablar de una novedosa regulación.

En consecuencia, el cambio de régimen tributario ha hecho al legislador foral otorgar una vez más un régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales, para aquellos contribuyentes a los que no les resulte conveniente continuar tributando siguiendo las reglas de este régimen especial, con unas reglas similares a las establecidas en 2003 y con una misma finalidad de diferir el pago de impuestos.

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.

Por tanto, y ante el éxito que tuvo la ya mencionada Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre, tanto para reducir la conflictividad entre la Administración y los contribuyentes como para establecer un marco estable de aplicación de la norma, esta Dirección General ha entendido oportuno hacer públicos también los criterios que van a informar la aplicación de la nueva normativa y de los regímenes transitorios que la misma incorpora, manteniendo en lo posible los criterios establecidos con anterioridad y estableciendo claramente la posición administrativa en todos aquellos aspectos susceptibles de interpretación que se han considerado relevantes.

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 tenidos 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 y las propuestas previas de tributación que puedan presentarse para su contestación por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia, al amparo de lo previsto en los artículos 85 y 89 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Segundo. Criterios aplicables en los supuestos a los que se refiere la disposición final primera de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario.

La Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, entró en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia, es decir, el 12 de abril de 2007, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

Sin embargo, las entidades cuyo período impositivo se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2007 y haya finalizado con anterioridad al 12 de abril de 2007, pueden optar por aplicar en este ejercicio la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades en su redacción vigente hasta la entrada en vigor de la referida Norma Foral 6/2007.

Consecuentemente, las sociedades que tuvieran la consideración de patrimoniales de acuerdo con lo establecido en la redacción previa del artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, podrán optar por tributar en el ejercicio mencionado en virtud de lo dispuesto para el régimen anterior de sociedades patrimoniales, aplicando igualmente la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. No obstante, en estos casos, el tipo al que se gravará la base imponible especial será del 18 por 100.

A estos efectos, si el período impositivo de que se trata no supera los 90 días, la sociedad tendrá la consideración de patrimonial cuando en ella concurren los requisitos establecidos en la anterior redacción del apartado 2 del artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades durante todos los días del mismo.

Tercero. Criterios aplicables en los supuestos a los que se refiere el artículo 15 de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por el que se añade una nueva disposición transitoria vigésimo novena a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a las reglas establecidas en la disposición transitoria vigésimo novena de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, añadida por el artículo 15 de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, serán de aplicación los siguientes criterios:

1. Compensación de bases imponibles negativas de entidades que pasen a tributar con arreglo a las nuevas reglas establecidas en la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, para el régimen de sociedades patrimoniales.

Las sociedades patrimoniales no podrán compensar sus bases imponibles correspondientes a períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 con bases imponibles negativas pendientes de aplicar de períodos impositivos anteriores, con independencia del régimen tributario bajo el que las mismas se hubieran acreditado (régimen general, de transparencia fiscal, de patrimoniales u otro régimen especial).

No obstante, si debido a cualquier circunstancia, pasaran a tributar en períodos posteriores según el régimen general del Impuesto, podrán compensar las bases imponibles pendientes de períodos impositivos anteriores en las condiciones establecidas en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, el plazo de quince años a que se refiere el citado artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades se computará a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que se acreditaron las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

2. Cantidades pendientes de deducción provenientes de ejercicios anteriores al primero iniciado a partir del 1 de enero de 2007.

Las sociedades patrimoniales no podrán aplicar en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 las cantidades pendientes de deducción correspondientes a deducciones y otros beneficios fiscales generados en períodos impositivos anteriores.

No obstante, si debido a cualquier circunstancia, pasaran a tributar en períodos posteriores según el régimen general del Impuesto, podrán aplicar las cantidades pendientes atendiendo a los requisitos exigibles en el ejercicio en que se acreditó el derecho a la deducción o al beneficio fiscal. Concretamente, si en dicho ejercicio tenían la consideración de patrimoniales según la normativa anterior, atendiendo a lo dispuesto en la disposición transitoria trigésima de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

3. Reglas de imputación temporal de rentas para las sociedades patrimoniales.

En los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, las sociedades patrimoniales aplicarán las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos previstas en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, en los ejercicios anteriores las sociedades patrimoniales seguían las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos establecidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por ello, cuando existan ingresos y gastos devengados en ejercicios en los que la entidad tributó según el derogado régimen de sociedades patrimoniales que no se integraron en la base imponible del Impuesto por el motivo señalado, los mismos se incluirán, a todos los efectos, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2007.

Siguiendo este mismo razonamiento, si existieran ingresos y gastos que ya se incluyeron en la base imponible de los períodos impositivos en que se tributó según el anterior régimen de sociedades patrimoniales, no se volverán a integrar cuando se produzca su devengo con arreglo a las normas de imputación temporal previstas en el nuevo régimen de sociedades patrimoniales.

Cuarto. Criterios aplicables en los supuestos a los que se refiere el artículo 16 de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por el que se añade una nueva disposición transitoria trigésima a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a las reglas establecidas en la disposición transitoria trigésima de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, añadida por el artículo 17 de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, serán de aplicación los siguientes criterios:

1. Sociedades patrimoniales cuyo período impositivo no coincide con el año natural.

Las sociedades patrimoniales cuyo período impositivo se haya iniciado dentro de 2006 y concluya en 2007 tributarán aplicando la redacción de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, así como la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo tanto, la base imponible especial estará gravada al 15 por 100.

2. Sociedades que vinieran aplicando el régimen especial de las sociedades patrimoniales en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2007 y dejen de hacerlo en los ejercicios siguientes.

- 2.1. Rentas devengadas durante los períodos impositivos en los que la sociedad tributó según el derogado régimen de sociedades patrimoniales que no se integraron en la base imponible por aplicación de las reglas de imputación temporal.

El hecho de haber estado tributando en los ejercicios anteriores al iniciado a partir del 1 de enero de 2007 según el régimen de sociedades patrimoniales supone haber seguido las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos establecidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por ello, cuando existan ingresos y gastos devengados en ejercicios en los que la entidad tributó según el derogado régimen de sociedades patrimoniales, pero que no se integraron en la base imponible del Impuesto por el motivo señalado, los mismos se incluirán, a todos los efectos, en la base imponible correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007.

- 2.2. Rentas integradas por aplicación del derogado régimen de sociedades patrimoniales pero no devengadas.

Siguiendo el razonamiento del punto anterior, si existieran ingresos y gastos que ya se hubieran incluido en la base imponible durante los períodos impositivos en los

que la sociedad tributó en el régimen de sociedades patrimoniales, no se integrarán nuevamente cuando se produzca su devengo con arreglo a las normas de imputación temporal del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Si se trata de gastos que se hicieron efectivos durante la vigencia del anterior régimen de sociedades patrimoniales, pero que no eran deducibles de conformidad con el mismo, no podrán ser deducidos con ocasión de su devengo, en la medida en que el gasto ya se computó, aunque entonces fuera fiscalmente no deducible.

2.3. Compensación de bases imponibles negativas de sociedades patrimoniales que dejen de serlo en los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007.

Las entidades que vinieran aplicando el régimen especial de las sociedades patrimoniales en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2007 y dejen de hacerlo en los ejercicios que comiencen a partir de dicha fecha, podrán compensar las bases imponibles negativas acreditadas cuando tributaban según el citado régimen especial, con las condiciones y requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, la entidad podrá decidir la cuantía de la compensación a practicar en cada uno de los ejercicios que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, contados a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que se determinaron dichas bases imponibles negativas.

Así, se cambian las reglas de compensación de las bases imponibles acreditadas durante la vigencia del anterior régimen de sociedades patrimoniales, pero no se modifica el importe susceptible de compensación. Por ello, la restricción prevista en el apartado 2 del artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades únicamente operará en relación con las transmisiones que se lleven a cabo a partir de la entrada en vigor de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo.

2.4. Deduciones pendientes de aplicar de sociedades patrimoniales que dejen de serlo en los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007.

2.4.1. Dedución por doble imposición de dividendos.

Cuando las entidades que vinieran aplicando el régimen especial de las sociedades patrimoniales en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2007, dejen de hacerlo en los ejercicios que comiencen a partir de dicha fecha, podrán deducir las cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la deducción por doble imposición de dividendos regulada en el artículo 81 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Consecuentemente, dichas cantidades podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, contados a partir del inicio del período siguiente a aquél en el que se integraron los dividendos en la base imponible del Impuesto.

A estos efectos, ha de tenerse presente que la deducción determinada según la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe ser recalculada, tomándose en consideración únicamente la cuantía de los dividendos que generaron el saldo pendiente de aplicar. Así, cuando el porcentaje de participación ostentado por la sociedad patrimonial en el capital de la entidad que distribuyó beneficios fuese inferior al 5%, el importe de la deducción se reduce al 50 por 100 de la cuantía que resulte de aplicar sobre el dividendo que generó el saldo pendiente de deducir el tipo general del Impuesto vigente en el ejercicio en el que el mismo se integró en la base

imponible. Si este porcentaje fuese igual o superior al 5%, y se cumpliera el requisito de período de tenencia, la deducción será igual al resultado de aplicar sobre el dividendo que generó el saldo pendiente de deducir el tipo general del Impuesto vigente en el ejercicio en el que el mismo se integró en la base imponible.

Cuando la sociedad hubiera tenido derecho a ambos tipos de deducción, del 50% y del 100%, podrá entender que durante la vigencia del anterior régimen de sociedades patrimoniales se aplicaron primero los importes correspondientes a las participaciones inferiores al 5%. Igualmente, a estos mismos efectos, debe considerarse que las deducciones pendientes de aplicar son las imputables a los últimos dividendos integrados en la base imponible del Impuesto.

En consecuencia, primero debe determinarse el importe de los dividendos que se corresponde con las deducciones pendientes de aplicar para, posteriormente, calcular un nuevo saldo de la deducción, mediante la multiplicación de dicho importe por el 50% ó el 100%, según proceda, del tipo general del Impuesto vigente en el ejercicio en el que los dividendos se incluyeron en la base imponible del Impuesto.

Por aplicación de estas normas transitorias, en ningún caso podrá reducirse el importe de las deducciones correctamente practicadas bajo la vigencia del anterior régimen de sociedades patrimoniales.

2.4.2. Deducciones pendientes por inversiones y por otras actividades.

Cuando las entidades que vinieran aplicando el régimen especial de las sociedades patrimoniales en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2007, dejen de hacerlo en los ejercicios iniciados a partir de dicha fecha, podrán deducir las cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la deducción por inversiones y por otras actividades regulada en el artículo 78 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, en las condiciones y con los requisitos establecidos en la redacción del artículo 46 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente en cada uno de los períodos impositivos en que se generó el derecho a la deducción.

Por lo tanto, no se deberá tener en cuenta, a estos efectos, el cambio normativo producido en este artículo como consecuencia de la entrada en vigor de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo. Por lo que las deducciones pendientes de aplicar por gastos de formación profesional y por creación de empleo se deducirán sin tomar en consideración el límite del 45 por 100 de la cuota líquida.

3. La distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales.
 - 3.1. La distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales hoy derogado, cualquiera que sea la entidad que los reparta, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibe el siguiente tratamiento:
 - 3.2. Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se integrarán en la renta del período impositivo los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del artículo 36.1 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- 3.3. Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, se mantiene el sistema de integración y deducción de las citadas rentas con las limitaciones existentes en la normativa de sociedades patrimoniales hoy derogada, de tal forma que los beneficios percibidos se integrarán en la base imponible del Impuesto y darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en los apartados 1 y 4 del artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (deducción del 50%).

No obstante, cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades que tribute según el nuevo régimen de sociedades patrimoniales, deberá integrar los beneficios obtenidos en su base imponible, sin que pueda aplicar sobre los mismos la exención regulada en el artículo 9.25 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- 3.4. Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, deberá integrar los beneficios percibidos en la base imponible del Impuesto y tendrá derecho a practicar la deducción por doble imposición de dividendos prevista en los apartados 1 y 4 del artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (deducción del 50%).

Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda según lo dispuesto en la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, y en el convenio para evitar la doble imposición que, en su caso, resulte de aplicación.

4. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en sociedades que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales.

Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en sociedades que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales hoy derogado, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realice la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

- 4.1. Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de las participaciones, determinados ambos de conformidad con lo previsto en el artículo 49.1 c) de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- 4.2. Cuando el transmitente sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, se mantiene el criterio vigente con el anterior régimen de sociedades patrimoniales, en virtud del cual en ningún caso resulta de aplicación la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna prevista en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, el valor de transmisión a computar será como mínimo el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

A estos efectos, la imposibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades por parte de las sociedades que se encuentren en régimen general ha de circunscribirse únicamente a la parte de la renta imputable al incremento de los beneficios no distribuidos originados en los ejercicios en los que la entidad participada tributó como sociedad patrimonial.

Estas reglas se aplican igualmente en los supuestos de liquidación de la sociedad, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo.

Cuando la entidad que transmita las participaciones tribute según el nuevo régimen de sociedades patrimoniales, deberá integrar la renta obtenida en su base imponible, sin que pueda, en ningún caso, aplicar la deducción regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que parte de dicha renta se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos originados en ejercicios en que la entidad participada tributó bajo el régimen general.

- 4.3. Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, no podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, el valor de transmisión a computar será como mínimo el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

A estos efectos, la imposibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades ha de circunscribirse únicamente a la parte imputable al incremento de los beneficios no distribuidos originados en los ejercicios en los que la entidad participada tributó como sociedad patrimonial.

Estas reglas se aplican igualmente en los supuestos de liquidación de la sociedad, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo.

- 4.4. Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, la renta obtenida recibirá el tratamiento que le corresponda según lo dispuesto en la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, y en el convenio para evitar la doble imposición que, en su caso, resulte de aplicación.

5. Obligaciones de información de las sociedades patrimoniales.

Las sociedades que tributaron según el régimen especial de sociedades patrimoniales vigente con anterioridad y las sucesivas entidades que ostenten la titularidad de las reservas generadas en los ejercicios en los que se tributó de conformidad con lo previsto en dicho régimen, deben seguir incluyendo en la memoria de sus cuentas anuales:

- a) Los beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en un régimen fiscal distinto al mencionado.
- b) Los beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron según el citado régimen especial de patrimoniales.
- c) En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, la designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios de los que procedan, se refieren las letras a) y b) anteriores.

Estas menciones deberán mantenerse mientras existan reservas generadas durante los ejercicios en los que se haya tributado como sociedad patrimonial.

6. Elementos que hayan sido objeto de correcciones de valor.

En los ejercicios en que la sociedad 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 reducen el valor fiscal de sus activos. En cambio, en los ejercicios en que haya estado sometida al derogado régimen de sociedades patrimoniales no habrá podido deducir buena parte de las referidas provisiones, en la medida en que, como resultado de la aplicación de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las dotaciones por depreciación de activos no afectos al desarrollo de actividades no son deducibles en ningún caso.

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 habrá aplicado 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 contabilizó. De modo que si lo fue, 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.

7. Valor fiscal de los elementos patrimoniales.

Al igual que en el punto 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 derogado 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 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 la sociedad enajena un activo en relación con el cual se hubieran dotado provisiones deducibles o no deducibles, o respecto del que se hubieran utilizado diferentes criterios de amortización, o se hubieran seguido las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinará la ganancia o pérdida patrimonial considerando las reglas del régimen aplicable en el ejercicio de la enajenación, moduladas para tener en consideración las incidencias que en la valoración fiscal de los activos se hubieran producido en los períodos 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.

8. Referencias al régimen general.

Las referencias efectuadas en este apartado cuarto al régimen general deberán entenderse realizadas a cualquier otro régimen especial distinto del de sociedades patrimoniales, con las adaptaciones que, en su caso, sean necesarias.

Quinto. Criterios aplicables en los supuestos a los que se refiere el artículo 17 de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por el que se añade una nueva disposición transitoria trigésimo primera a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a las reglas establecidas en la disposición transitoria trigésimo primera de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, añadida por el artículo 17 de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, serán de aplicación los siguientes criterios:

1. Entidades que pueden acogerse al régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.

Las sociedades que pueden aplicar este régimen especial de disolución y liquidación son aquellas que reúnan en todos los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2006 los requisitos previstos en la regulación del régimen de sociedades patrimoniales vigente a 31 de diciembre de 2006, con independencia de que hayan presentado su declaración-liquidación acogiéndose al mismo o no, ya que dicho régimen nunca ha sido voluntario y, por tanto, no debe atenderse a cómo actuó el contribuyente sino a cómo debiera haber actuado.

Se exige, igualmente, que estos requisitos se sigan cumpliendo hasta el momento en el que se produzca la extinción de la entidad. No obstante, si la citada extinción se produce sin que hayan transcurrido más de 90 días del período impositivo de que se trate, la sociedad podrá acogerse a este procedimiento especial de disolución y liquidación, siempre que cumpla los requisitos mencionados durante todos los días del citado período impositivo.

2. Plazos para la adopción y ejecución del acuerdo de liquidación de la sociedad patrimonial.

La sociedad patrimonial que desee liquidarse atendiendo al régimen transitorio especial deberá adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación dentro de los seis primeros meses contados desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2007. Por ello, podría darse el caso de que hasta el 30 de junio de 2008 no se deba adoptar el citado acuerdo (se trataría de sociedades cuyo primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2007 diera comienzo el 31 de diciembre de 2007).

Una vez adoptado válidamente el acuerdo de disolución con liquidación, la entidad deberá realizar todos los actos o negocios jurídicos necesarios hasta su cancelación registral dentro de los seis meses siguientes a la adopción del referido acuerdo.

3. Momento de la cancelación registral de la sociedad patrimonial.

El momento en el que hay que entender que se han hecho todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la liquidación de la sociedad patrimonial 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 de que finalice el plazo de los seis meses establecido al efecto.

Estos requisitos temporales resultan igualmente exigibles a quienes se hallen de baja en el índice de entidades y, por lo tanto, no puedan realizar ninguna inscripción en el Registro Mercantil sin la previa presentación ante el mismo del certificado de alta en el referido índice de entidades.

4. Normativa aplicable durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación.

Durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación, se aplicará, tanto por las sociedades patrimoniales como por sus socios, la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006, siempre y cuando la cancelación registral se realice en los plazos establecidos al efecto.

No obstante, en dichos períodos impositivos no serán de aplicación los coeficientes de abatimiento previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de transmisión por parte de los socios de acciones o participaciones de las sociedades que opten por la liquidación. A estos efectos, no resultarán de aplicación ni los coeficientes de abatimiento regulados en la disposición transitoria undécima de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, ni los previstos en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre. De esta forma se da el mismo tratamiento tributario a las acciones y participaciones que se transmitan durante el proceso de liquidación y a las que se amorticen por este mismo motivo.

Asimismo, tampoco podrán aplicar los mencionados coeficientes de abatimiento los socios de las sociedades patrimoniales con ejercicio no coincidente con el año natural que se acojan al régimen especial de disolución y liquidación, cuando transmitan sus acciones o participaciones a partir del 1 de enero de 2007.

Cuando la cancelación registral se realice una vez sobrepasado el plazo de seis meses, será de aplicación el régimen del Impuesto que corresponda (general, de sociedades patrimoniales u otro régimen especial) como si no se hubiera iniciado el proceso de disolución, de manera que ni la sociedad ni los socios quedarán amparados por lo dispuesto en el régimen especial de disolución con liquidación.

5. Aplicación del régimen transitorio especial a otras operaciones de disolución sin liquidación de la sociedad patrimonial.

El régimen especial regulado en la disposición transitoria trigésimo primera de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades solamente resulta aplicable en los supuestos de disolución y liquidación de la sociedad patrimonial, pero no en otros casos de disolución que no conlleven la liquidación de la entidad, como pueden ser las fusiones, escisiones o cesiones globales del activo y el pasivo. Asimismo, tampoco resulta aplicable a la transformación de la sociedad en otra que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

6. Formación de lotes en la adjudicación a los socios de los bienes y derechos de la sociedad.

En los casos de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales acogidas al régimen transitorio especial, es indiferente que se adjudiquen a los socios determinados bienes y derechos o una participación en pro indiviso en el conjunto de los bienes sociales, con tal de que el valor real de los bienes y derechos entregados guarde la adecuada proporción con su participación en el capital social de la entidad. Tales adjudicaciones estarán sujetas y exentas de 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 constituirán un hecho imponible diferente, sometido a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no se encuentra exento del citado gravamen para el socio en el que se manifieste el exceso de adjudicación. Todo ello, salvo que no se deba tributar por darse las circunstancias establecidas 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.

7. Entrega 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, 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 mercantilmente ineludible de la disolución y liquidación, debe entenderse incorporada en el hecho imponible de liquidación de sociedad sometido únicamente a la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la prevalencia de este concepto.

8. 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 patrimoniales, 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.

9. 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 patrimoniales.

Los socios contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no pueden aplicar los citados coeficientes para determinar la ganancia patrimonial que se les genere como consecuencia de una posterior transmisión de los elementos patrimoniales distintos de los créditos y el dinero o signo que lo represente que reciban de la sociedad patrimonial.

Asimismo, los socios contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tampoco podrán aplicar los referidos coeficientes cuando deban tributar por una ganancia patrimonial en el momento de la disolución y liquidación de la sociedad patrimonial como consecuencia de que el valor de adquisición y titularidad de sus acciones o participaciones en la misma sea inferior a la cuantía resultante de restar las deudas adjudicadas del importe de los créditos y del dinero o signo que lo represente recibidos con ocasión de la liquidación.

En los supuestos señalados en los dos párrafos anteriores no se podrán aplicar ni los coeficientes de abatimiento regulados en la disposición transitoria undécima de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, ni los previstos en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre.

10. Aplicación de la deducción para evitar la doble imposición regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en el supuesto de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.

Cuando, por aplicación del régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales, los socios contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deban tributar por una renta en el momento de la disolución y liquidación de la sociedad patrimonial, como consecuencia de que el valor de adquisición de sus acciones de la misma sea inferior al resultado de restar las deudas adjudicadas del importe de los créditos y del dinero o signo que lo represente recibidos con ocasión de esta operación, podrán aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, atendiendo a los requisitos establecidos en el citado precepto.

Consecuentemente, no podrá aplicarse la citada deducción sobre el importe de la renta que se corresponda con el incremento de reservas no distribuidas generadas por la entidad durante los ejercicios en que tributó como sociedad patrimonial, ya que las mismas no

daban derecho a la práctica de la referida deducción, de conformidad con lo dispuesto en la anterior redacción del artículo 69 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

11. Adjudicación de vivienda al socio de una sociedad patrimonial.

Si se adjudica en la disolución y liquidación de una sociedad patrimonial 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 de adquisición por parte de la sociedad, no pudiendo aplicar los coeficientes de abatimiento sobre la renta generada por su posterior transmisión, y sin que pueda computarse el período de tiempo en que la vivienda perteneció a la sociedad patrimonial a los efectos de su consideración como vivienda habitual de la persona física.

12. Adjudicación a los socios de bienes sociales con un valor fiscal diferente al de su 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 patrimonial, la amortización se practicará a partir de ese momento en atención al valor fiscal por el que ingresen en el patrimonio del socio, y tomando únicamente la vida útil que les reste en ese momento.

13. Valoración de los bienes adjudicados a los socios.

Cuando, por aplicación de las normas establecidas en la disposición transitoria trigésimo primera de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, se deba repartir el remanente de coste de adquisición, y en su caso de titularidad, de las acciones o participaciones de la sociedad patrimonial entre los distintos activos recibidos, habrá que tener en cuenta cuál es el valor de mercado de los mismos, ya que esta distribución se debe hacer imperativamente en proporción al valor de mercado de los diferentes elementos patrimoniales que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

14. Integración en la base imponible de la sociedad que se acoge al régimen transitorio especial de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales 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 del Impuesto sobre Sociedades que tenga que presentar la sociedad patrimonial que se disuelve deberá integrar en la base imponible todas las porciones de renta pendientes de integración correspondientes al beneficio derivado de las transmisiones de elementos patrimoniales que se hubieran acogido al régimen de imputación en proporción a los cobros, regulado tanto en el apartado 4 del artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades como en el artículo 51.2 e) de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

15. Mantenimiento de la reinversión en los supuestos de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.

Si para el momento en que se liquide la sociedad patrimonial no han transcurrido los plazos correspondientes, se entienden incumplidos los compromisos de mantenimiento de activos, exigibles tanto en los supuestos de reinversión de beneficios extraordinarios como en los de aplicación de determinadas deducciones de la cuota.

Asimismo, también se entenderán incumplidos los requisitos de la reinversión cuando la sociedad se liquide sin haber llegado siquiera a materializar el compromiso de reinversión previamente asumido.

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

La sociedad patrimonial deberá integrar en su última declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades la renta que se ponga 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 detenten en la sociedad patrimonial.

17. Disolución y liquidación de la sociedad patrimonial 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 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 supone 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.

Sexto. Régimen de los socios de las sociedades patrimoniales disueltas y liquidadas al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

De conformidad con lo previsto en la disposición transitoria décimo octava de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes del citado Impuesto y los del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que sean socios de sociedades patrimoniales a las que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicarán lo previsto en la letra d) del apartado 2 y en el apartado 3 de dicha disposición transitoria, atendiendo a los criterios recogidos en esta Instrucción.

Séptimo. 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 reglas establecidas en el Capítulo VIII del Título VIII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, serán de aplicación los siguientes criterios:

1. Sociedades con ejercicio igual o inferior a 90 días.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta Instrucción, en el supuesto 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 establecido en el artículo 66.1 a) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2. Inicio de la actividad de promoción inmobiliaria de terrenos y/o edificaciones.

La promoción inmobiliaria, consistente en la urbanización de terrenos con el fin de venderlos o adjudicarlos a terceros, o en la construcción de edificaciones, directamente o por medio de terceros, igualmente con el fin de venderlas o adjudicarlas, constituye, en todo caso, una actividad económica, en la medida en que siempre existirá una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, con el propósito de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, independientemente de que, para su desarrollo, se cuente o no con un local exclusivamente afecto y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

No obstante, la citada actividad no se puede entender iniciada antes de que se produzca el comienzo material de la promoción (bien de los terrenos, bien de las edificaciones). Particularmente, la mera intención o voluntad de llevar a cabo la actividad de promoción

inmobiliaria sobre un terreno no implica su inicio efectivo. Por ello, las simples actuaciones preparatorias, o tendentes a facilitar su posterior desarrollo material, como, por ejemplo, la realización de estudios topográficos, la redacción de proyectos, la formalización de documentos y su posterior registro, etc., no suponen, por sí mismas, el inicio de la actividad.

Sin embargo, la conclusión sentada en párrafo anterior podría verse alterada si concurrieran otras circunstancias, indicativas de que existe, o va a existir, un desarrollo continuado de la actividad promotora. Así, si la sociedad hubiera desarrollado ya con anterioridad otras operaciones de promoción, o bien las realizara con posterioridad, debería entenderse que lleva a cabo una actividad de promoción inmobiliaria de forma continuada (al margen de que en el terreno concreto de que se trate no hayan dado comienzo las obras).

Por último, atendiendo a las circunstancias de hecho que concurran en cada caso concreto, en el supuesto de que se transmitan terrenos a una persona o entidad vinculada para que sea ésta quien realice en ellos la posterior promoción inmobiliaria, podría llegar a entenderse que existe un ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, previa tramitación del procedimiento establecido para la aplicación de la cláusula anti-elusión del artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

3. Participación en los procesos de urbanización de terrenos.

La aportación de terrenos a una junta de compensación fiduciaria (sistema de compensación) o a la Administración actuante (sistema de cooperación), para que sean éstas quienes asuman las tareas de urbanización y repercutan su coste entre los propietarios de los terrenos, quienes deben financiarlas mediante sus aportaciones o derramas, no supone, en sí misma, la realización de una actividad económica de promoción inmobiliaria (ni de terrenos, ni de edificaciones).

Para ello, para determinar si existe una actividad de promoción inmobiliaria, habrá que analizar en cada caso concreto, las circunstancias que concurran en los propietarios de los terrenos, personas físicas o jurídicas. Este análisis consistirá, básicamente, en verificar si ya desarrollaban operaciones de promoción inmobiliaria con anterioridad, o bien si realizan este tipo de actividades con posterioridad a la adjudicación de los terrenos urbanizados. También se podrá considerar que existen indicios de realización de una actividad económica de promoción inmobiliaria cuando se participe activamente en la gestión de la junta o en la asociación administrativa de cooperación, o cuando exista vinculación con quienes ejecuten materialmente la urbanización de los terrenos.

Igualmente, atendiendo a las circunstancias de hecho que concurran en cada caso concreto, en el supuesto de que se transmitan los terrenos ya urbanizados a personas o entidades vinculadas para su posterior promoción por parte de éstas, podría llegar a entenderse que se lleva a cabo una actividad económica de promoción inmobiliaria, previa tramitación del procedimiento establecido para la aplicación de la cláusula anti-elusión del artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

4. Entidades que se dedicaban a la promoción inmobiliaria o a la compraventa de inmuebles como actividad económica y ya no cuentan con personal y local afecto al desarrollo de la misma.

Las entidades que, cumpliendo los demás requisitos para ser sociedades patrimoniales, hayan tenido como objeto social la promoción inmobiliaria o la compraventa de inmuebles contando con local y personal, y todavía tengan pendientes de venta algunos de los inmuebles promovidos o de los adquiridos, no incurrir en patrimonialidad sobrevenida por el mero hecho de que, con posterioridad, dejen de tener una persona empleada a jornada completa y un local afecto al desarrollo de la actividad.

En particular, a estos efectos, debe entenderse que no pierden su consideración de existencias afectas, ni los inmuebles adquiridos durante los períodos de desarrollo de la actividad de compraventa, ni los promovidos por la entidad, aun cuando, en el primero de los supuestos, se deje de contar con la persona y el local exigidos.

5. Entidades que se dedican a la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles y no cuentan con personal y local afecto a la misma.

Para entender que se realiza una actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles se exige contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y con un local destinado exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, es decir, se exige una infraestructura mínima de medios empresariales.

Estos mismos requisitos se requieren para poder considerar que los inmuebles arrendados se encuentran afectos al desarrollo de una explotación económica y poder, así, acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios.

No obstante, de cara a determinar si existe esta estructura empresarial mínima o no, puede llegar a entenderse que se cuenta con la organización de medios materiales y personales exigidos cuando los mismos se encuentren en sede de otras personas o entidades vinculadas, o cuando se compartan con ellas, previa tramitación del procedimiento establecido para la aplicación de la cláusula anti-elusión del artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

6. Exigencia de que todos los socios de la entidad sean personas físicas durante todo el período impositivo.

Para que una entidad sea considerada como patrimonial es necesario que todos sus socios sean personas físicas durante todo el período impositivo de que se trate. Por tanto, bastaría con que un solo día del citado período una persona jurídica fuera socio de la misma para excluirla del régimen especial de tributación.

No obstante, no pierden la condición de sociedades patrimoniales aquellas entidades que se encuentren participadas por herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, según dispone el nuevo artículo 14 de la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de Adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, en la redacción dada al mismo por la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo.

En los supuestos de desmembración del dominio sobre las acciones o participaciones, se perderá la condición de sociedad patrimonial cuando quien ostente los derechos económicos sobre las mismas sea una persona jurídica, aun cuando la condición de socio recaiga sobre una persona física.

7. Concepto de ingresos que debe tomarse en consideración para establecer si una entidad reúne los requisitos para ser calificada como patrimonial.

Uno de los requisitos que deben cumplir las sociedades para tener la consideración de patrimoniales es que, al menos, el 90 por 100 de sus ingresos procedan de las fuentes que constituyen la renta del ahorro en el ámbito de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, los ingresos a que se refiere el precepto mencionado estarán, en todo caso, conformados por el sumatorio de las cuantías que deban recogerse en las cuentas 70, 74, 75, 76 y 77 del grupo 7 de la Parte Segunda del Plan General de Contabilidad, con los ajustes que, eventualmente, deban hacerse de conformidad con lo previsto en los artículos 15 a 18, 20, 21 y 115 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con los excesos y aplicaciones de provisiones de la cuenta 79 de la misma Parte Segunda del Plan General de Contabilidad, cabe establecer las siguientes precisiones:

- a) El exceso de la provisión para riesgos y gastos se tomará en cuenta únicamente cuando la previa dotación a la provisión haya sido fiscalmente deducible.
 - b) El exceso de las provisiones del inmovilizado material e inmaterial se tomará, igualmente, en consideración sólo cuando las previas dotaciones a la provisión de que se trate hayan sido fiscalmente deducibles.
 - c) Con respecto a la provisión de existencias aplicada, se computará solamente el diferencial positivo entre el importe aplicado y el dotado, siempre y cuando la dotación hubiera resultado fiscalmente deducible en el ejercicio anterior.
 - d) En relación con la provisión para insolvencias de tráfico aplicada, debe distinguirse entre si se utiliza un sistema de estimación global del riesgo o si se emplea un método individualizado de seguimiento. En el primero de los casos, únicamente se tomará en consideración el diferencial positivo entre el importe aplicado y el dotado, siempre y cuando la dotación a la provisión hubiera sido fiscalmente deducible en el período anterior. En el segundo de los casos, sólo se tendrán en cuenta las dotaciones aplicadas como consecuencia de que haya desaparecido el riesgo provisionado, en la medida en que, además, dichas dotaciones hubieran sido previamente deducibles.
 - e) En lo que afecta a la provisión para otras operaciones de tráfico aplicada, se seguirán las mismas reglas establecidas para las dotaciones globales en los apartados c) y d) anteriores.
 - f) Por último, los excesos de provisiones para valores y para créditos, a corto y largo plazo, se tendrán en cuenta sólo cuando la dotación de la que traigan causa haya sido fiscalmente deducible.
 - g) A todos estos efectos, se entenderá que las primeras provisiones aplicadas son las primeras dotadas.
8. Concepto de sociedad de valores.

Cuando el artículo 66.2.a) de la Norma Foral 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 cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del mismo artículo de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, hay que entender que se está refiriendo a que la entidad participada no cumpla los requisitos de composición del activo propios de las sociedades patrimoniales.

9. Patrimonialidad sobrevenida.

No se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a los que se refiere el último inciso de la letra a) del artículo 66.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

Igualmente, se asimilan a dichos beneficios los derivados de la venta de los valores descritos en el párrafo anterior.

10. Exclusión del concepto de sociedad patrimonial por cotización de las acciones.

Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 66 para ser patrimoniales no tendrán esta consideración en los períodos en los que los valores representativos de la participación en las mismas estén admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores.

La comprobación de este requisito debe hacerse el día de finalización del período impositivo de que se trate, que es el del devengo del Impuesto.

11. Compatibilidad con otros regímenes especiales.

El régimen de sociedades patrimoniales únicamente resulta compatible con el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo, y con el de transparencia fiscal internacional.

Tal y como específicamente se dispone en el apartado 4 del artículo 122.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, cuando a la entidad le resulte de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales no podrá optar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

12. En particular, 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 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 del Impuesto sobre Sociedades, tal y como expresamente admite el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, hay que tener presente que el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores no puede ser aplicado cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, entendiéndose que se da esta circunstancia en las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Por lo que habrá que analizar cada caso concreto, sin que pueda negarse a priori la aplicación del régimen especial por el simple hecho de que participen en la operación sociedades patrimoniales.

13. Determinación de la base imponible de las sociedades patrimoniales.

Con carácter general, la base imponible de las sociedades patrimoniales coincidirá con sus ingresos íntegros, ajustados, en su caso, según lo dispuesto en los artículos 15, 18, 20, 21 y 115 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, las sociedades patrimoniales pueden aplicar las reglas previstas en el artículo 68 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a la integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro.

Consecuentemente, se entenderá por ingresos íntegros del ejercicio el resultado de restar del importe a que se refiere el apartado 7 anterior los gastos financieros y las pérdidas procedentes del inmovilizado que, aplicando la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se integrarían y compensarían en la base imponible del ahorro.

Del importe correspondiente a cada ejercicio podrán restarse los saldos pendientes de ejercicios anteriores, atendiendo a lo dispuesto en el referido artículo 68 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

14. 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 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, en los plazos y condiciones establecidos en la redacción del artículo 22 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2002. Esta renta tributará aplicando el tipo de gravamen del 18 por 100.

15. Sociedad patrimonial que percibe dividendos de otra sociedad.

Estos dividendos se integran al 100 por 100 y podrán estar exentos hasta el límite de 1.500 euros, con arreglo a lo establecido en el apartado 25 del artículo 9 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Consecuentemente, sobre estos dividendos no se aplicará la deducción para evitar la doble imposición interna regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, ni el régimen de no integración de los dividendos que procedan de entidades no residentes, recogido en el artículo 19 de la misma Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, sí podrá eliminarse la doble imposición jurídica cuando se perciban dividendos de fuente extranjera, aplicando lo dispuesto en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, los dividendos percibidos de sociedades que hubieran tributado según el derogado régimen de las sociedades patrimoniales no gozarán de la exención mencionada en el primer párrafo de este punto, en la medida en que se repartan con cargo a beneficios generados durante los períodos de aplicación de dicho régimen.

16. 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, las del régimen especial de transparencia fiscal o las del derogado régimen de sociedades patrimoniales.

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. En cambio, en los ejercicios en que la citada sociedad hubiera estado sometida al derogado régimen de sociedades patrimoniales no habrá podido deducir buena parte de las referidas provisiones, en la medida en que, como resultado de la aplicación de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las dotaciones por depreciación de activos no afectos al desarrollo de una actividad no son deducibles en ningún caso. Asimismo, por aplicación del actual régimen de sociedades patrimoniales, tampoco resultan deducibles fiscalmente las dotaciones por depreciación de los elementos patrimoniales pertenecientes a la entidad.

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.

17. 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 derogado 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 no deducibles, se hubieran utilizado diferentes criterios de amortización o se hubieran seguido las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinará la ganancia o pérdida patrimonial considerando las normas del régimen de sociedades patrimoniales 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.

18. Adquisiciones a título lucrativo por parte de sociedades patrimoniales.

En las adquisiciones a título lucrativo por parte de sociedades patrimoniales se integrarán en su base imponible el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales adquiridos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que resulta plenamente aplicable a este tipo de entidades.

19. 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, no podrá aplicar a la renta obtenida el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios establecido en el artículo 22 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que el nuevo artículo 67 de la citada Norma Foral señala que la base imponible de las sociedades patrimoniales coincidirá con los ingresos íntegros de la entidad, sin que les resulte de aplicación lo dispuesto en el Título IV de dicha Norma Foral, con excepción de lo previsto en determinados artículos entre los que no se encuentra el referido artículo 22.

20. Reglas de imputación temporal de sociedades patrimoniales.

Las sociedades patrimoniales aplicarán las reglas de imputación temporal reguladas en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

21. Bases imponibles negativas generadas en períodos impositivos sometidos a diferentes regímenes fiscales del Impuesto sobre Sociedades.

Las sociedades patrimoniales no podrán compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en los que hayan tributado según las reglas del régimen general. No obstante, si volvieran a tributar según las reglas del citado régimen general, podrán compensar los importes pendientes de aplicar atendiendo a los requisitos y plazos establecidos en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, las sociedades que tributen según el régimen general podrán compensar los saldos negativos pendientes de aplicar a que se refieren los apartados a) y b) del artículo 68 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, acreditados durante los ejercicios en los que hayan tributado como patrimoniales, durante los cuatro años siguientes al de su acreditación y con carácter obligatorio, atendiendo, por lo demás, a los restantes requisitos establecidos en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

22. Deducciones de la cuota generadas en períodos impositivos sometidos a diferentes regímenes fiscales del Impuesto sobre Sociedades.

Las sociedades patrimoniales no podrán aplicar las deducciones pendientes acreditadas en ejercicios anteriores en los que hayan tributado según las reglas del régimen general, salvo en lo que se refiere a la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, si volvieran a tributar según las reglas del régimen general, podrían deducir los importes pendientes de aplicar atendiendo a los requisitos y plazos establecidos en el artículo 46 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Igualmente, las sociedades que tributen según el régimen general podrán aplicar el importe de la deducción prevista en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, pendiente de deducir durante los ejercicios en que hayan tributado como sociedades patrimoniales.

23. 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.

24. Deducción para evitar la doble imposición sobre participaciones adquiridas a una sociedad patrimonial.

Resultará plenamente aplicable la limitación establecida en la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades cuando el importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se haya integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tributando según las normas del nuevo régimen especial de sociedades patrimoniales, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, ya que para que dicha limitación no opere se exige que la renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión haya tributado a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 ó 6 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, en lo que se refiere a las sucesivas transmisiones de la participación que se hubieran podido llevar a cabo por entidades sujetas al anterior régimen de sociedades patrimoniales, seguirá siendo de aplicación lo dispuesto en el punto 20 del apartado cuarto de la Instrucción 3/2003, de 3 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda, de

conformidad con el cual no se aplica la limitación mencionada 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 anterior régimen especial de sociedades patrimoniales, en concepto de renta obtenida por las entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, sin que la deducción pueda exceder del importe resultante de aplicar a la parte del dividendo o de la participación en beneficios por la que ya tributó el socio o partícipe el tipo de gravamen correspondiente a la base imponible especial.

25. 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.

26. 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 del 18 por 100, establecido con carácter general en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

27. Renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales cuando la entidad haya aplicado regímenes diferentes del Impuesto sobre Sociedades a lo largo del período de tenencia.

De conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 27.2 d) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, cuando a lo largo del tiempo de tenencia de un elemento patrimonial se hayan aplicado regímenes diferentes del Impuesto sobre Sociedades, la renta derivada de su transmisión se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el citado tiempo de tenencia, y la parte de dicha renta devengada bajo la vigencia de cada uno de los citados regímenes se grava al tipo correspondiente a los mismos en el momento de la transmisión.

A estos efectos, debe entenderse que el anterior régimen de sociedades patrimoniales no constituye ningún régimen especial diferente del nuevo. No obstante, el régimen de transparencia fiscal y el régimen general sí constituyen regímenes diferentes del de sociedades patrimoniales.

28. Distribución a socios personas jurídicas de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad que los reparta, el momento en que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a la entidad en ese momento.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades no regula cómo tributan los repartos de dividendos a sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que procedan de beneficios obtenidos en períodos durante los cuales la entidad hubiera tributado en régimen de patrimoniales. A estos efectos, el hecho de que la sociedad patrimonial no pueda tener socios personas jurídicas no impide que la persona física transmita sus acciones o participaciones a una entidad, y sea ésta quien, en otro momento, perciba los dividendos generados durante los ejercicios en que se tributó como patrimonial.

En este supuesto, los beneficios percibidos se integrarán en todo caso en la base imponible del Impuesto y únicamente darán derecho a la deducción por doble imposición regulada en los apartados 1 y 4 del artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades que tribute según el nuevo régimen de sociedades patrimoniales, deberá integrar los beneficios

obtenidos en su base imponible, sin que pueda aplicar sobre los mismos la exención regulada en el artículo 9.25 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

29. Transmisión por una persona jurídica de la participación en sociedades que tengan reservas procedentes de beneficios a los que les hubiera sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmitan, el momento en el que se realice la transmisión y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento.

Cuando el transmitente sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, en ningún caso podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna prevista en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, la imposibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades ha de circunscribirse únicamente a la parte imputable al incremento de los beneficios no distribuidos originados en los ejercicios en los que la entidad participada haya tributado como sociedad patrimonial.

En la determinación de estas rentas, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuera inferior.

Estas reglas se aplican igualmente en los supuestos de liquidación de la sociedad, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo.

Cuando la entidad que transmita las participaciones tribute según el nuevo régimen de sociedades patrimoniales, deberá integrar la renta obtenida en su base imponible, sin que pueda, en ningún caso, aplicar la deducción regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que parte de dicha renta se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos originados en ejercicios en que la entidad participada tributó bajo el régimen general.

Octavo. Aplicación de la 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 sociedades patrimoniales.

En tanto continúe siendo aplicable, la 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 sociedades patrimoniales, continuará en vigor en lo que no se oponga a la presente Instrucción.

Noveno. 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 28 de Mayo.

OGASUN ZUZENDARI NAGUSIA

Félix Ayarza Palma