

PATRIMONIALIDAD SOBREVENIDA: PUZZLE COMPLETO

Asier Guezuraga, Socio Of Counsel de EUSKALTAX

I. Introducción.

Tal y como señalábamos en un colaboración anterior, la Norma Foral 4/2024, de 27 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias (**en adelante, "NF 4/2024"**), publicada "in extremis" en diciembre de 2024 y con entrada en vigor, con carácter general, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024, supuso una vuelta de tuerca en la regulación que, de la condición de "Sociedad Patrimonial" realiza el artículo 14 de la Norma Foral 11/2013 reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "NFIS").

Así las modificaciones recaían, principalmente, en dos aspectos:

1) El tratamiento de la Patrimonialidad Sobrevenida (en adelante, "PS") en sede de Holdings de Segundo Nivel (en adelante, "HSN").

Manida disquisición técnica que había recibido respuestas contradictorias por los servicios de doctrina tributaria de las Haciendas distintos Territorios Históricos.

La NF 4/2024 termina aceptando para Bizkaia la aplicación de la PS para las HSN. Eso sí, exclusivamente, para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024, si bien, acota el plazo de vigencia de las reservas a los 1+3 años contra los 1+10 previstos con carácter general.

“No obstante, en los casos en los que los dividendos y las plusvalías de cartera a los que se refiere el párrafo anterior deriven de participaciones en entidades cuyos ingresos procedan en más de un 50 por 100 de dividendos y plusvalías de cartera, el plazo establecido en el primer párrafo de esta letra aplicable a los mismos se reducirá al propio año y a los tres años anteriores”.

Siendo este plazo de tres años susceptible de ampliación previa aprobación de la Diputación Foral vinculada a la reinversión en proyectos empresariales.

2) Incorporación del concepto de “Entidades Inactivas” como inhibidor de la PS.

Supone la creación de una nueva naturaleza tributaria de entidades, las inactivas, a las que se veda la aplicación de la PS. La construcción normativa de esta subespecie de entidades se hace gravitar, tal y como ocurre con el propio concepto de “sociedad patrimonial”, sobre la necesidad de que un porcentaje del total activo de la misma, (al menos un 15%, inferior, por tanto, al 50% exigido en el test del activo de la patrimonialidad) se encuentre invertido en proyectos empresariales.

“No resultará de aplicación lo señalado en el párrafo anterior cuando la entidad cese en su actividad y devenga inactiva. A estos efectos, no se considerará que una entidad es inactiva cuando, al menos, el 15 por 100 de su activo se encuentre invertido o, en su caso, se reinvierta, en proyectos empresariales, en los términos previstos en la letra e) siguiente”.

Se introdujo un apartado e) que señala lo siguiente:

«e) Tendrán la consideración de elementos afectos a actividades económicas la tesorería y otros activos financieros, distintos de los contemplados en la letra b) anterior, que deriven de las participaciones a las que se refiere la letra a) de este apartado, así como de la transmisión de otros elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, siempre y cuando su importe se reinvierta, directa o indirectamente, en proyectos empresariales en los tres años siguientes a la obtención de la tesorería.

A los efectos de lo señalado en el párrafo anterior, se considerará que se reinvierte indirectamente en proyectos empresariales, en particular, cuando se produzca la toma de participación en entidades respecto de las cuales se den los requisitos para aplicar la no integración del apartado 1 del artículo 33 y del apartado 1 del artículo 34 de esta Norma Foral por los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación que pudieran obtenerse de ellas.”

Si se tiene en cuenta que estas dos modificaciones afectaban de pleno a un impuesto que se devengaba, con carácter general, para las entidades con periodo impositivo coincidente al año natural, un día después de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia, (en adelante, “**BOB**”), era lógico que las dudas sobre los efectos de su aplicación práctica se multiplicasen.

Por ello, y como no puede ser de otra forma, la regulación contenida en la NF 4/2024 requería para una adecuada interpretación y aplicación de las modificaciones, del anunciado en la misma, de un desarrollo reglamentario. Producido con el Decreto Foral 6/2025, de 13 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante el “Reglamento”) publicado en el BOB el 17 de febrero, en lo que constituye la pieza que faltaba para completar la modificación operada en la nueva regulación de la Patrimonialidad.

II.- Análisis del Reglamento.

La completud de la redacción de los nuevos artículos 2 Bis “Reinversión de la tesorería y otros activos financieros en proyectos empresariales” y 2.Ter “Solicitudes de ampliación del plazo de reinversión “del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante “RIS”) nos obliga a dividir su análisis entre:

II.a) Cuestiones de Fondo.

- “Dies a quo” del Plazo de Reinversión en Proyectos Empresariales.

El Reglamento se pronuncia de la siguiente forma:

“1. El plazo de tres años establecido en la letra e) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto para materializar la reinversión regulada en ella comenzará a computarse a partir del momento en el que se obtenga la tesorería o los otros activos financieros.

En el supuesto de operaciones a plazos, o con precio aplazado, el plazo se computará a medida que se efectúen los correspondientes cobros, en cuyo caso, los derechos de crédito derivados del aplazamiento en el cobro tendrán la consideración de elementos afectos a actividades económicas, siempre que finalmente se cumpla la obligación de reinversión.”

Nos hallamos por lo tanto ante un cómputo individualizado de tres años por cada fecha en la que se recibe la corriente monetaria o en especie derivada de la desinversión o el dividendo.

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el cómputo se referencia, como unidad de cuenta, a cada “corriente monetaria de tesorería u otros activos financieros” derivada de la operación, con dos circunstancias a considerar:

1º) A los efectos de la linealidad establecida en el artículo 117.3 de la NFIS la misma se calcula con arreglo a las fechas de tenencia del elemento/participación transmitidos sin que incida el periodo de aplazamiento de pago, tal y como ha venido reconociendo la Hacienda Foral de Bizkaia en diversos pronunciamientos.

2º) Si bien, en el caso en el que la reinversión se materialice en plazo, los derechos de crédito consignados en el activo del balance a consecuencia del aplazamiento no se consideran no afectos

a actividades económicas en lo que respecta al test del activo de la patrimonialidad, en el caso en el que no se materialice, estaríamos ante activos no afectos desde la propia desinversión.

Cuando ocurre lo contrario para el cómputo del test de activo de la patrimonialidad de entidades no inactivas (por ejemplo una holding o subholding) donde esos activos (al ser frutos del árbol de un activo empresarial) no se consideran activos no afectos hasta que se convierten en dinero, a salvo de lo dispuesto a este respecto en la nueva normativa para la tesorería “in itinere” .

- **“Dies ad quem” del Plazo de Reinversión en Proyectos Empresariales.**

El Reglamento señala a estos efectos que:

“2. La reinversión se entenderá materializada en el momento en el que los activos deban ser reconocidos en el balance de la entidad”.

A nuestro juicio, se descansa en un criterio eminentemente contable. En virtud del cual, será la fecha en la que, con arreglo a los criterios dimanantes del Plan General de Contabilidad deban los activos de reconocerse en el balance de la entidad cuando se entienda materializada la reinversión.

Si bien en ocasiones esta fecha coincidirá con la fecha de adquisición de los activos en términos jurídicos (piénsese en la adquisición de un inmueble en escritura), en otros casos ocurrirá lo contrario, como en aquellos en los que, por ejemplo, prime el fondo económico respecto la forma de la transacción (por ejemplo, tratándose de un arrendamiento financiero versus operativo).

- **Identificación de Proyectos Empresariales aptos para la Reinversión.**

Una de las principales dudas que quedaban pendientes tras la aprobación de la NF4/2024 radicaba, a nuestro juicio, en la identificación de los activos susceptibles de encajar en la categoría de “proyectos empresariales” tan parcamente tratada en la Norma Foral, que se limitaba a señalar lo siguiente:

“A los efectos de lo señalado en el párrafo anterior, se considerará que se reinvierte indirectamente en proyectos empresariales, en particular, cuando se produzca la toma de participación en entidades respecto de las cuales se den los requisitos para aplicar la no integración del apartado 1 del artículo 33 y del apartado 1 del artículo 34 de esta Norma Foral por los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación que pudieran obtenerse de ellas”.

Tal y como indicábamos en una colaboración anterior, la dicción de la norma no podía llevarnos a concluir que sólo era posible que la reinversión establecida para la PS se limitase a participaciones cualificadas en entidades que acreditaran el derecho a la aplicación de la no integración de las rentas por la eliminación de la doble imposición, sino que estas inversiones debían ser consideradas una subespecie de las reinversiones potencialmente aptas.

En este sentido se manifiesta el Reglamento al establecer que:

“A estos efectos, la reinversión se considerará directamente efectuada en proyectos empresariales cuando se materialice en activos afectos a actividades económicas conforme a lo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en las letras c) y d) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto.

La reinversión se considerará indirectamente efectuada en proyectos empresariales, en particular, cuando se produzca la toma de participación en entidades respecto de las cuales se den los requisitos para aplicar la no integración del apartado 1 del artículo 33 y del apartado 1 del artículo 34 de la Norma Foral del impuesto por los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación que pudieran obtenerse de ellas, así como cuando se materialice en la adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 14 de la misma Norma Foral del impuesto”.

Debe de señalarse que sobre este concepto pivotan tanto la reinversión de la “Tesorería in itinere” como la condición de “entidad inactiva”. Incluso, se construye sobre la misma la ampliación del plazo con el que cuentan las HSN para extender el periodo de reinversión (y consecuentemente el de las reservas aptas para las PS) más allá del plazo de 1+3 establecido para las mismas en la NF 4/2024.

Estaríamos por tanto ante inversión materializada en proyectos empresariales en los siguientes casos:

a) Activos afectos a actividades económicas conforme al IRPF

La normativa reguladora del IRPF (Norma Foral 13/2023, en adelante “**NFIRPF**”) regula en su artículo 26 la afectación a actividades económicas de la siguiente manera:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, no considerándose afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate.”

Rigiendo también a estos efectos las reglas temporales de afectación/desafectación y cese de actividad económica contenidas en el apartado 4 de este artículo.

- b) Los Activos a los que se refieren los apartados c)** (bienes inmuebles que hayan sido objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos salvo que se encuentren afectos a una actividad económica de arrendamiento, compraventa o promoción de inmuebles) **y d) (elementos de transporte) del artículo 14.2 de la NFIS.**

En cuanto a los bienes inmuebles precitados, habrá que estarse a lo establecido en el apartado c) a los efectos de la consideración de activos afectos en el test del activo de la patrimonialidad, (3 trabajadores por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a **cada** actividad, afectación a actividades económicas en los términos de la Disposición Adicional Décima de la NFIS en caso de cesión a vinculadas,...)

En lo que respecta a los medios de transporte a los que se refiere el artículo 31.3 de la NFIS sólo se considerarán afectos en la proporción en la que sus gastos sean considerados deducibles según el precepto precitado.

- c) Indirectamente mediante la toma de participación en entidades respecto de las cuales se den los requisitos para aplicar la no integración del apartado 1 del artículo 33 y del apartado 1 del artículo 34 de la NFIS.**

En este momento, hemos de disociar los dos aspectos siguientes:

1º.- La participación apta para constituir la reinversión en proyectos empresariales para la reinversión de la “Tesorería in itinere”, la validación o no de la condición de “entidad inactiva” y la ampliación del plazo con el que cuentan las HSN para extender la aplicación de la PS más allá del plazo de 1+3)

2º.- La participación apta a los efectos de no ser considerada activo no afecto o “valores” a los efectos del test del activo requerido para la patrimonialidad.

A esa disociación obliga lo establecido en el apartado 4 del artículo 2.bis del RIS cuando establece que:

“4. Una vez materializada la reinversión, los activos reconocidos en el balance computarán como valores o como elementos patrimoniales no afectos atendiendo a las reglas generales establecidas al efecto en los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto.”

En este sentido, existirán inversiones que, cumpliendo su aptitud para la reinversión en proyectos empresariales, no resultarán aptas, una vez materializada la reinversión para cualquiera de los propósitos mencionados, para computar en el numerador del test del activo de la patrimonialidad.

Piénsese por ejemplo en participaciones en Entidades de Capital Riesgo que representen menos del 5% del capital que cualifican a los efectos de la aplicación de la no integración del apartado 1 del artículo 33 y del apartado 1 del artículo 34 de la NFIS, pero no alcanzan los requisitos para no ser considerados valores a los efectos de lo dispuesto en el artículo 14.2.a) de la misma.

d) El Reglamento incorpora un nuevo activo susceptible de reinversión, las participaciones cualificadas que no tienen la condición de “valores” a los efectos de la patrimonialidad con arreglo a la letra a) de lart.14.2 de la NFIS.

No obstante lo cual, se plantea en este supuesto la duda de si se considerarán aptos a los efectos de constituir reinversión en proyectos empresariales aquellos activos cuya afectación a los efectos del test del activo de la patrimonialidad han sido expresamente considerados como aptos por parte de la sección de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia en las distintas resoluciones dictadas en la materia.

Por poner un ejemplo, nos referimos a la financiación concedida a entidades participadas que gozan de la consideración de participaciones cualificadas que les excluye del concepto de “valores” con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.2.a) de la misma. Esta financiación (no así la concedida a entidades no participadas o participaciones no cualificadas) gozan de la condición de activos afectos tal y como ha venido declarando la Administración.

Otro ejemplo, son los “Activos por Impuesto Diferido” reconocidos en el balance por la activación de diferencias temporarias bases imponibles negativas o créditos fiscales pendientes de compensar, que comparten el criterio de afectación siempre que se deriven del ejercicio de actividades económicas.

La respuesta, si bien puede encontrarse con dificultades de encaje normativo, sobre todo en el supuesto de Activos por Impuestos Diferido, debe de ser a nuestro juicio afirmativa, al ser la que mejor respeta el objetivo mediato que se percibe en la reforma operada por la NF 4/2024 en materia de PS, que no ha de ser otra que la de conducir los flujos monetarios derivados de un ejercicio anterior de actividades económicas hacia el riesgo empresarial.

- **Consecuencias de la Reinversión Parcial.**

Regulada bajo criterio proporcional en el apartado 3 del artículo 2.bis del RIS cuando establece que:

“3. Cuando el importe reinvertido sea inferior a la totalidad de la tesorería y de los otros activos financieros recibidos, tendrá la consideración de elemento afecto a actividades económicas únicamente la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida”.

Elemento afecto a actividades empresariales, añadimos nosotros, solo a los efectos de su conceptualización como apto para la reinversión en “proyecto empresarial” a los efectos de la PS o de la “Tesorería In Itinere”, ya que el apartado 4 del artículo 2.bis del RIS antes transcrito establece claramente, que, *“Una vez materializada la reinversión, los activos reconocidos en el balance computarán como valores o como elementos patrimoniales no afectados atendiendo a las reglas generales establecidas al efecto en los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto.*

II.b) Cuestiones Formales.

Tal y como se ha señalado en el apartado anterior, la nueva regulación de la PS pivota con respecto a la exigencia a determinados contribuyentes (aquellos que cesan en su actividad tras haber desarrollado, directa (entidades que han transferido los activos y pasivos vinculados a un negocio) o indirectamente (holdings de primer o segundo nivel) una actividad de sustrato económico, una reinversión en proyectos empresariales de la corriente monetaria obtenida en la desinversión.

Y esa reinversión ha de producirse en un plazo determinado (3 años desde la obtención de la respectiva corriente monetaria) y en unos determinados activos (calificados como integrantes de proyectos empresariales).

El Reglamento incorpora las cuestiones formales derivadas de la implementación de la nueva regulación en los tres apartados últimos apartados (5,6 y 7) del nuevo artículo 2.Bis del RIS, y en el también artículo el 2.Ter incorporado a este reglamento regulador de las Solicitudes de ampliación del plazo de reinversión.

A los efectos de un adecuado desarrollo de la materia formal derivada de la nueva regulación de la PS incorporada por la NF 4/2024, distinguimos los siguientes apartados:

1º Información a presentar junto con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

El apartado 5 del nuevo artículo 2.Bis del RIS establece la información que habrá de ser suministrada al presentar la autoliquidación del impuesto de los periodos impositivos que transcurran desde la obtención de la corriente monetaria y la finalización del plazo de reinversión.

“a) Importe de la tesorería o de los activos financieros a reinvertir, con identificación de su origen y del período impositivo en el que hayan sido obtenidos.

b) En los casos de transmisión de participaciones o de otros elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, valor neto contable de los mismos a la fecha de transmisión, valor de transmisión, y beneficio contable generado en la transmisión.

c) Identificación de los proyectos empresariales en los que, en su caso, se haya reinvertido, directa o indirectamente, especificando la fecha de la reinversión y el importe reinvertido correspondiente a cada uno de ellos.

d) Importe pendiente de reinvertir a la fecha de devengo de cada uno de los ejercicios posteriores, hasta que finalice el plazo estipulado para completar la reinversión, o hasta que se complete la reinversión.”

Si bien constituye una información que recuerda a la que se suministra en el actual modelo de autoliquidación en supuestos de aplicación del ajuste extracontable a la baja establecido para la reinversión de beneficios extraordinarios al que se refiere el artículo 36 de la NFIS, llama la atención que, al contrario que ocurre con el contador de reservas patrimoniales y no patrimoniales, o con la propia exención por reinversión, esta información no se incorpore en la memoria integrante de las cuentas anuales del ejercicio.

2º Regularización de la situación tributaria en caso de incumplimiento, total o parcial, de la reinversión en proyectos empresariales.

La redacción que da la NF 4/2024 al artículo 14 de la NFIS pivota, con carácter general, en un sistema de plazos (3 años para la inversión en activos vinculados a proyectos empresariales) para destinar la Tesorería in itinere generada con arreglo a desinversiones de activos de sustrato empresarial o para esquivar la condición de Entidad Inactiva.

No obstante lo cual, hasta la materialización total o parcial de la reinversión en proyectos empresariales se otorga preventivamente el derecho a considerar que la citada inversión va a materializarse efectivamente considerando que los activos correspondientes a la corriente monetaria obtenida de la desinversión no constituyen activos no afectos a actividades empresariales.

No ocurre lo mismo con las HSN que tienen “garantizado” el cómputo de las reservas aptas durante 1+3 años, requiriendo la reinversión para extender este plazo.

De esta forma una entidad que, pongamos como ejemplo, hubiera materializado el 30/06/2024 una desinversión de la participación empresarial cualificada que constituida todo su activo, recibiendo a cambio una contraprestación dineraria, encontrará una gatera transitoria de salida a la condición de Entidad inactiva hasta el 30 de junio de 2027.

Sólo en ese momento, se ajustará en su caso la tributación registrada en los periodos impositivos 2024, 2025 y 2026. En el caso de haberse alcanzado el umbral del 15% del activo en cuanto a materialización en proyectos empresariales, se validará la aplicación de la PS en los periodos precitados computando como reservas aptas aquellas derivadas del beneficio obtenido en la desinversión registrada el 30/06/24.

Ni que decir tiene que el análisis habrá de realizarse con respecto al activo existente a 30/06/2027 (finalización del plazo) y no al existente a fecha de desinversión. Dicho de otra forma, el crecimiento del activo generado durante el periodo de tres años será computado engrosando el denominador a los efectos de cuantificar el umbral del 15% de reinversión.

El Reglamento establece la forma de regularizar la situación tributaria de los periodos impositivos cerrados durante los años de reinversión mediante la inclusión de dos apartados (6 y 7) al nuevo artículo 2.Bis del RIS, que cuentan con la siguiente redacción:

“6. La regularización a la que se refiere el párrafo cuarto de la letra e) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto se realizará mediante la presentación por el contribuyente de las declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios en los que debería haber tributado por aplicación de las reglas previstas para las sociedades patrimoniales, aplicando tales reglas, con inclusión de los intereses de demora que procedan. Estas declaraciones complementarias se presentarán en el plazo que medie entre la fecha en la que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

7. Lo indicado en este artículo resultará igualmente aplicable a las reinversiones exigidas a las sociedades que cesan en su actividad y devienen inactivas, conforme a lo establecido en el segundo párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto, en cuyo caso, el plazo para materializar la reinversión empezará a computarse desde el momento en el que la entidad devenga inactiva, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 anterior, para los casos establecidos en él.

En este supuesto, el incumplimiento de la obligación de reinvertir, al menos, un 15 por 100 del activo en proyectos empresariales conllevará la imposibilidad de aplicar la regla de no cómputo como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas de la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto, con la consiguiente obligación de presentar las declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios en los que, en su caso, se debería haber tributado por aplicación de las reglas previstas para las sociedades patrimoniales, aplicando tales reglas, con inclusión de los intereses de demora que procedan. Estas declaraciones complementarias se presentarán en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización

del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.”

Este sistema afecta a varios institutos fiscales:

1) El de la prescripción/caducidad. El plazo de prescripción/caducidad de los periodos impositivos afectados por el plazo de reinversión (en lo que respecta a los efectos derivados del cómputo como aptas de las reservas que quedaron condicionadas a su materialización en proyectos empresariales) se extenderá hasta una vez transcurridos los 4 años desde la fecha en la que venza el plazo de tres años disponible para la reinversión (o el ampliado a instancias del contribuyente que trataremos más adelante).

Ya que dicha prescripción/caducidad debe computarse desde el ejercicio en que se produce el incumplimiento de la obligación de reintegrar las cantidades indebidamente deducidas.

2) A los efectos de la facultad de desarrollar procedimientos de comprobación por parte de la Administración Tributaria a los efectos de regularizar la situación tributaria de los periodos impositivos afectados por la reinversión.

Que, si bien podrá ejercitarse con respecto a los citados periodos, se encontrará limitada, en cuanto a sus efectos, respecto a la aplicación del régimen aplicable a la entidad (general o patrimonial) en aquellos casos en los que la acreditación de tal circunstancia dependa de la aptitud de las reservas a los efectos del juego del PS o de la condición o no de entidad inactiva.

3º Ampliación del plazo de reinversión en proyectos empresariales.

El Reglamento también regula mediante la inclusión de un nuevo artículo 2.Ter al RIS la forma de solicitar, a instancia del contribuyente, la ampliación del plazo de inversión en proyectos empresariales (sea en supuestos de holdings de segundo nivel o de potenciales entidades inactivas).

El procedimiento a emprender se rige, como suele ser habitual en estos casos, por los cauces formales regulados en el Procedimiento general para la tramitación y aprobación de solicitudes del artículo 45 del RIS.

Es de celebrar que se dote a este plazo de la adecuada flexibilidad, para que la misma impere en las relaciones tributarias entre administrador y administrado como forma de intercambiar circunstancias reales que enriquezcan la frialdad normativa. Además, el Reglamento incorpora los supuestos que ameritan la presentación de la solicitud de ampliación de plazo, entendiendo por ellas:

“En particular, se entenderá que la reinversión debe realizarse necesariamente en un plazo de tiempo superior al previsto cuando la misma vaya a ser efectuada indirectamente en proyectos empresariales

y la cuantía del importe a reinvertir aconseje la realización de estudios, análisis o negociaciones, acerca de las distintas opciones de inversión, y de las diferentes entidades objetivo, que deban prolongarse, total o parcialmente, más allá de ese plazo. Incluir supuestos de ampliación de plazo “

Es de resaltar que el “dies ad quem” para la solicitud de la ampliación varía con respecto al que viene siendo utilizado con carácter general y antes de la finalización del plazo.

El apartado 3 del artículo 2.º del RIS limita el periodo de presentación indicando que las solicitudes de ampliación del plazo de reinversión deberán ser presentadas en el período comprendido entre el momento en el que comience el cómputo del plazo de reinversión **hasta los seis meses anteriores al vencimiento de dicho plazo.**

Adicionalmente, se permite “colgar” en una misma solicitud distintas peticiones de ampliación del plazo de reinversión por lo que se vuelve a repetir lo ya señalado de que la unidad de cuenta radica en la corriente monetaria (no reinvertida en este caso).

La documentación a incorporar junto a la solicitud está regulada en el apartado 2 del artículo precitado:

“2. Las solicitudes deberán contener los siguientes datos:

a) Descripción del origen de la tesorería o de los activos financieros, e identificación del período impositivo en el que hayan sido obtenidos.

b) Importe de la tesorería o de los activos financieros a reinvertir.

c) Identificación de los proyectos empresariales en los que, en su caso, se haya reinvertido, directa o indirectamente, especificando la fecha de la reinversión y el importe reinvertido correspondiente a cada uno de ellos.

d) Descripción de los proyectos empresariales en los que se prevé reinvertir, directa o indirectamente. En los supuestos a los que se refiere el párrafo segundo del apartado anterior, deberán describirse las tareas desarrolladas hasta la presentación de la solicitud, y, en los casos en los que aún no estén identificadas las sociedades objetivo, tendrán que describirse los criterios generales en atención a los cuales se seleccionarán las entidades en las que se materializará la reinversión.

e) Descripción del plan temporal de realización de la reinversión.

f) Descripción de las circunstancias específicas que justifican la aprobación de un plazo de reinversión superior para la totalidad o parte del importe a reinvertir.”

Finalmente, señalar que el Reglamento establece que en el supuesto de incumplimiento del plazo ampliado procederá la regularización de la situación tributaria de la forma expuesta en el apartado anterior de este trabajo.

4ª) Disposición Transitoria Primera del Reglamento: Indulto de las entidades que ya nacieron inactivas para el periodo impositivo 2024 previo a la aprobación de la NF 4/2024.

Tal y como hicimos constar en una colaboración anterior, la aprobación tardía de una reforma tributaria que despliega sus efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024 trae como consecuencia que determinados contribuyentes desemboquen en entidades inactivas en el periodo impositivo 2024.

Es, por ejemplo, aquel supuesto en que una entidad holding cuyo activo se hallaba integrado en el periodo impositivo 2021 por una participación cualificada que transmite obteniendo una contraprestación monetaria que ha ido invirtiendo en activos no afectos.

Sin perjuicio de los criterios emanados de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias 3 41/2017, de 28 de febrero, y 1584/2017, de 19 de octubre), esta entidad habría venido tributando aplicando la PS en los periodos impositivos 2021, 2022 y 2023 cayendo en cambio de bruces en la condición de patrimonial en el año 2024 (al no haber tenido tiempo para invertir el 15% del activo en proyectos empresariales al haber transcurrido más de 90 días durante el año natural 2024 para cuando se aprobó la reforma).

Del mismo modo, se hacía necesario sanar la sangría que se había generado con respecto a la tributación de las sociedades subholding de normativa bizkaína que veían cuestionadas su tributación bajo el régimen general del impuesto al serles vedado el recurso del “by pass” de la PS.

La hemorragia se había generado, no tanto por una interpretación más o menos razonable de la consideración como “reservas aptas” a los efectos de la PS de las procedentes de dividendos o plusvalías derivadas de la tenencia de entidades holdings, sino por la diversidad de los criterios mantenidos al respecto por el resto de las Administraciones Tributarias forales.

Esta discrepancia interpretativa traía como consecuencia, a efectos prácticos, una situación incongruente en lo que atañía a la fiscalidad a la que se enfrentaban las sociedades subholdings domiciliadas en Araba, Gipuzkoa y Bizkaia.

Por ello celebramos la inclusión de la disposición transitoria del Reglamento que concede un “indulto” a las siguientes realidades:

1ª) A las entidades inactivas, a los efectos de aquellos periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024, cuando o bien tuvieran vencido el periodo de reinversión de tres años establecido en

la NF 4/2024 a fecha de entrada en vigor del Reglamento (17 de febrero de 2025) o tuvieran a esta misma fecha un plazo pendiente de reinversión menor a nueve meses.

El precio de del indulto se tasa en verificar la reinversión dentro del periodo de tres meses contados desde la entrada en vigor del Reglamento, esto es, el 17 de mayo de 2025).

2ª) Este indulto no sólo se limita a los periodos impositivos correspondientes al año en el que se procedió a la aprobación de la NF 4/2024, sino que se extiende a los ejercicios anteriores al primero iniciado a partir del 1 de enero de 2024,(se entiende que a todos los no prescritos) y a las HSN, no solo a las entidades inactivas, siempre que, encontrándose en los supuestos establecidos en la Disposición Transitoria Primera, se verifique la reinversión en las condiciones exigidas en la NF 4/2004.

Sin que, en ningún caso, esta retroactividad pueda extender la aplicación de la PS más allá de los 1+10 años establecidos al efecto con carácter general en la normativa foral reguladora de las sociedades patrimoniales.

“Disposición transitoria primera. — Régimen transitorio de reinversión en proyectos empresariales a efectos de la calificación de una entidad como patrimonial

1. En lo que respecta a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2024, los contribuyentes podrán aplicar lo dispuesto en los párrafos segundo y cuarto de la letra b) y en la letra e), todos ellos del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción de los mismos aplicable en esos ejercicios, también en los supuestos en los que los presupuestos de hecho establecidos en ellos se dieran con anterioridad al primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2024, en cuyo caso los plazos previstos en dichos preceptos se considerarán iniciados a partir del momento en el que se dieron esos presupuestos de hecho.

No obstante, cuando los plazos a que se refiere el párrafo anterior hubieran concluido ya a la fecha de entrada en vigor de este Decreto Foral, o, en ese momento, fueran inferiores a nueve meses, los contribuyentes contarán con un plazo adicional de otros tres meses, contados desde la entrada en vigor de este Decreto Foral, para llevar a cabo las reinversiones correspondientes, durante los cuales también podrán solicitar la ampliación del plazo de reinversión a que se refiere el artículo 2 ter del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sin que, no obstante, esas reinversiones puedan permitir el cómputo de los activos como afectos durante un período superior al regulado en el primer párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2. En los supuestos a los que se refiere esta disposición transitoria, incluido el previsto en el párrafo cuarto de la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en lo que respecta a los ejercicios anteriores al primero iniciado a partir del 1 de enero de 2024,

los activos se considerarán afectos a actividades económicas desde el momento en el que se dieron los presupuestos de hecho establecidos en los párrafos segundo y cuarto de la letra b) y en la letra e), todos ellos del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, según proceda, siempre que finalmente se materialice la reinversión en los términos previstos en la mencionada letra e) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, sin que, no obstante, ese período de afectación pueda exceder del regulado en el primer párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto.”



BILBAO

Alda. Urquijo, 4-6ª Planta
48008 Bilbao
Tel. 94 416 52 68
e-mail: euskaltax@euskaltax.com
www.euskaltax.com