

Las sociedades patrimoniales ante la reforma fiscal

Asier Guezuraga, Socio director de Euskaltax

JUNIO 2024

I. Introducción.

Suenan tambores de reforma fiscal en los Territorios Históricos. Si bien las distintas Normas Forales que vertebran la imposición directa de los Territorios Históricos datan de 2013, y se trata de cuerpos normativos que han soportado más que dignamente el paso del tiempo, estamos en una sociedad que deglute vertiginosamente toda realidad.

Así, pese a que ha pasado poco más de una década, debe tenerse en cuenta que el acaecimiento de la pandemia estiró los puntos de cualquier normativa, no sólo la tributaria, sometiéndola a una realidad para la que no estaba preparada. De ahí, entre otras razones, que se haya planteado la idoneidad de acometer una reforma integral del andamiaje normativo de la normativa tributaria foral en materia de imposición directa.

Dentro del cuerpo normativo de la Norma Foral 11/2013 (“NFIS”) conviven regímenes especiales que complementan la regulación general del Impuesto sobre Sociedades. Entre los mismos destaca el aplicable a las sociedades patrimoniales, por haberse quedado como institución cuasi-exclusiva de la normativa foral (en territorio común la entidad patrimonial del artículo 5. Dos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades reguladora del Impuesto sobre Sociedades, presenta únicamente excepciones para la aplicación de un número tasado de medidas tributarias).

El régimen especial aplicable a las sociedades patrimoniales (“REFSP”) pivota sobre la conceptualización contenida en el artículo 14 de la NFIS con los tres requisitos (test de socios, de activo y de ingresos) exigidos para la concurrencia de las mismas.

A partir de la delimitación de la figura, existen numerosos preceptos de la citada Norma Foral que van conformando los criterios de liquidación del Impuesto sobre Sociedades con arreglo a la conformación de la base imponible prevista para este tipo de entidades. Pero no sólo incide la regulación positiva en lo que respecta la base imponible, consagrando la archiconocida proscripción de la deducción de cualquier tipo de

gastos, excepto aquellos permitidos en el artículo 32, sino incorporando especialidades que se le imponen con respecto a la limitación general en la aplicación de deducciones u otros regímenes fiscales.

Con anterioridad al desarrollo del presente trabajo, corresponde señalar que, a nuestro juicio, las sociedades patrimoniales ocupan un papel necesario en el esquema tributario del Impuesto sobre Sociedades. Y ello, porque sirven para ajustar esa incompatibilidad que debe de existir entre las rentas pasivas obtenidas por personas físicas y la tributación con arreglo al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, la exposición de motivos de la NFIS se pronunciaba de la siguiente manera:

*“Este esfuerzo se ha visto profundizado con el nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, **y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas**”.*

Incluso, se podría decir que, aun habiendo sido absolutamente vituperado por la profesión, el REFSP ha cumplido más que decorosamente el objetivo para el que fue incorporado a la normativa a partir de 2013 con una amplitud, en lo que respecta a la tipología de rentas atribuibles al mismo que iba mucho más allá con respecto a lo que ocurría en las normativas precedentes.

II. Objetivo del Trabajo.

Tras once años de aplicación del REFSP, el mismo se ha revelado con la fortaleza adecuada para hacer frente a ese difícil reto para el que habían sido creadas las sociedades patrimoniales, tal y como se ha expuesto en el apartado anterior del presente trabajo. Si se ha conseguido este objetivo ha sido gracias, en cierta medida, a los distintos retoques, que han ido recomponiendo la redacción legal del REFSP desde el 2013.

Y es que se han incorporado múltiples modificaciones normativas en el mismo. De forma meramente enunciativa, podemos señalar las introducidas en el régimen en materia de reglas de afectación de bienes inmuebles arrendados, de inversiones en capital riesgo, en materia de patrimonialidad sobrevenida o en deducción de gastos por amortización de inmuebles arrendados.

Pero lo que ha vertebrado realmente el REFSP es, por una parte, el armazón de consultas dictadas por la Administración Tributaria para la cobertura de las evidentes lagunas contenidas en la normativa. En base a la interpretación contenida en las mismas se ha permitido amoldar, de forma proactiva, más o menos discutible, la aplicación del régimen al espíritu bajo el que fue concebido el mismo.

Mientras que, por otra, la actividad de control jurisdiccional ejercitada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (“TSJPV”) en materias como la deducibilidad fiscal de la variación de existencias en la actividad promotora o la deducibilidad de las amortizaciones de inmuebles propiedad de entidades patrimoniales dedicadas al arrendamiento, por poner dos casos paradigmáticos, ha dado respuesta a dos de los supuestos de mayor conflictividad entre Administración y administrado. Con todo ello, y tras una andadura de más de una década jalonada de hitos evolutivos claros, tenemos en la actualidad fijado el contorno del REFSP con sus bondades y defectos.

Constituye el objeto del presente trabajo realizar un análisis post-ter de aquellos aspectos que ameritan una modificación normativa del REFSP aprovechando la próxima reforma. Con la finalidad de atribuirle un compostaje que limpie al mismo de ineficiencias que, a nuestro juicio han lastrado su aplicación práctica. Lo que ha desembocado en un semillero de disputas entre administración y administrado (algunas de ellas sin resolver).

III. Cuestiones a acometer en la reforma fiscal con respecto al REFSP.

Tal y como se ha señalado con anterioridad, la andadura acumulada en la aplicación del REFSP ha dejado un reguero de cuestiones a las que, a nuestro juicio, debe de dar respuesta la normativa surgida de la reforma fiscal.

Vaya por delante que no manejamos una suerte de criterio positivista que nos haga pretender contar con una redacción legal preñada de respuestas a todas las cuestiones que surjan en la materia. Ese ejercicio sería el obviar que la disciplina a la que nos hemos de enfrentar cada día todos los que, de una u otra manera, encaramos el Derecho Tributario requiere, ante un supuesto concreto, la interpretación de la normativa y con arreglo al espíritu con el que fue promulgada la misma.

Con mayor incidencia en una disciplina tan casuística como la de las sociedades patrimoniales, que requieren conciliar la propia aplicación del REFSP y de otras tantas disposiciones fiscales de referencia (y no solo la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (“IRPF”).

Nos referimos a que se utilice la reforma a los efectos de consolidar el régimen como el instrumento para el que fue creado y no pueda ser utilizado el mismo a los efectos de hacer tributar a hechos imposibles en los que no concurre capacidad económica, ni queden excluidos del mismo otros en los que, concurriendo un supuesto que debiera estar gravado efectivamente, la redacción legal avala el que no se sujeten a tributación.

Somos conscientes de que, en muchísimos casos, ha sido la resolución de las consultas por parte de la Administración Tributaria la que ha asumido ese empeño. Especial mención hay que realizar a las dictadas por la Diputación Foral de Bizkaia, en un alarde de completud normativa y argumental (los otros dos Territorios Históricos inciden en redacciones más pragmáticos y resultadistas). El repertorio de consultas dictadas en la materia ha servido para reconducir la asfixia argumental a la que, en multiplicidad de ocasiones, llevaba la estricta interpretación no sólo de la normativa del REFSP sino, con mayor intensidad de la del IRPF a la que se remite la primera en numerosas ocasiones.

Ejemplos prácticos en este sentido los encontramos en consultas relativas a la compensación de rentas obtenidas por sociedades patrimoniales encuadradas o no en la base imponible del ahorro del IRPF entre sí o unas con otras.

Las consultas evacuadas contienen impresos esfuerzos para conciliar la conclusión alcanzada en las mismas con el espíritu del régimen. Aunque ello suponga el realizar arabescos interpretativos. Sin ir más lejos para cobijar rentas inexistentes en materia de IRPF como las plusvalías vacías vinculadas a inversiones financieras disponibles para la venta o diferencias de cambio no materializada. O para permitir, en los casos de linealidad, la compensación de pérdidas generadas bajo el REFSP en la transmisión de un elemento patrimonial, con las ganancias generadas bajo régimen general en la transmisión del mismo.

Entre otras tantas, las de la Diputación Foral de Bizkaia de fechas 11.11.2009 y 15.11.2016, señalando esta última. a estos efectos, que:

“el artículo 117.3 de la NFIS no debe impedir la compensación de plusvalías con minusvalías en aquellos casos en los que el contribuyente hubiera podido realizar dicha compensación de haber ostentado en todo momento la condición de patrimonial”

Las propuestas contenidas en este trabajo abogan también por reducir las controversias entre Administración y contribuyente. No nos referimos a aquellas que surgen de la interpretación que unos y otros dan a una normativa, donde siempre existirá la necesaria búsqueda de un control o adveración judicial. Atendemos a aquellas en las que, bien la primera o bien el Administrado realizan interpretaciones en el aire a su libre albedrío y obligadas por la insuficiencia, o, en los casos más complicados, por la inexistencia de regulación legal.

En este último apartado podemos incluir lo que respecta a la aplicación de la regla de la patrimonialidad sobrevenida en supuestos de estructuras subholding. La interpretación administrativa descansa, en lo que respecta a la que realiza la Diputación Foral de Bizkaia, sobre el criterio publicado el 5 de mayo de 2010, que se transcribe a continuación y que, aun referido a la normativa anteriormente vigente se mantiene dada la identidad de redacción:

Fecha: 05.05.2010

Referencia: Sociedades patrimoniales: asimilación de los dividendos a los beneficios procedentes de actividades económicas cuando la sociedad que los reparte no es la sociedad operativa (más del 90% de sus ingresos provenientes de actividades económicas) sino una mera intermediaria que participa en esta última (directa o indirectamente).

Cuestión: ¿Sólo cabe la asimilación de los dividendos a los beneficios procedentes de actividades económicas con respecto a aquéllos que se repartan a los socios directos de la entidad que realiza la explotación económica de que se trate? ¿O, por el contrario, cabe entender que los dividendos que abonan las sociedades operativas a las entidades intermedias tienen para éstas la consideración de beneficios provenientes de actividades empresariales de cara a la aplicación por su parte de la regla tendente a evitar la patrimonialidad sobrevenida, y, además, computan como ingresos provenientes de la realización de actividades a efectos de que sus socios también puedan acogerse a dicha regla?

Solución

A estos efectos, de aplicar la regla tendente a evitar la patrimonialidad sobrevenida, debe entenderse que los dividendos provenientes de otras sociedades sólo se asimilan a beneficios provenientes del desarrollo de actividades económicas cuando los ingresos de la sociedad participada provengan del desarrollo de una explotación económica, al menos, en un 90%. Sin que, a estos efectos, en el artículo 66 de la NFIS se asimilen los dividendos a ingresos derivados del desarrollo de explotaciones económicas. Por lo que los dividendos que abonan las sociedades intermedias que formen parte de la cadena de participación que pueda existir no tendrán naturaleza de renta empresarial de cara a evitar la patrimonialidad sobrevenida de la entidad socio.

Normativa: Art. 66.2 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio.

El problema surge cuando se traslada de forma automática este criterio a estructuras de índole absolutamente empresarial, en las que la existencia de un doble nivel societario descansa, no en la mera conveniencia u oportunidad, sino en razones tan de negocio como una compra apalancada o una diversidad de socios en cada atalaya de sociedades.

En estos casos una decisión que responde a criterios tan de lógica empresarial como, puede ser, por ejemplo, el asumir el servicio de la deuda vinculado al aplazamiento termina conduciendo a la holding de primer nivel que recibe dividendos de la de segundo, a adquirir la condición de patrimonial.

Con las consecuencias que de ello puede derivarse. No sólo las directas en materia de tributación sobre los dividendos, sino las indirectas como son por ejemplo las derivadas de la ruptura de un grupo fiscal al que no pueden pertenecer, por limitación normativa, las sociedades patrimoniales.

Para evitar la férrea aplicación de este criterio, manifiestamente incompatible, a nuestro juicio, con el espíritu para el que fueron creadas las sociedades patrimoniales, (aun y cuando reconocemos puede tener su acomodo en la normativa tributaria en donde los dividendos recibidos de una entidad holding no derivan del ejercicio de una actividad económica) se aprueban criterios administrativos que tratan de dulcificarlo.

Nos referimos a la consideración de no elemento no afecto a actividades económicas a los meros efectos del test de activo de la patrimonialidad sobrevenida de lo que se ha denominado la "Tesorería in Itinere" (este ésta depositada en caja o en inversiones financieras).

Por mor de este criterio, se permite excluir de la condición de elementos no afectos al importe de la posición financiera con vocación determinada de ser invertida por parte de la sociedad en activos afectos en un plazo razonable. El plazo concreto en el que esa vocación inversora ha de materializarse dependerá de la tipología de la inversión y deberá ser validada por parte de los órganos de gestión o inspección.

Lo que no deja de suponer una circunstancia que debe de ser considerada a los efectos de tomar una decisión de este tipo al autoliquidar el impuesto. Sobre todo, si la misma supone, por mor del carácter binario de la respuesta que dé el test, el alcanzar el umbral de porcentaje de activo no afecto que amerite la condición de no patrimonial de una entidad. Este supuesto, en el que perseveraremos más adelante, explica por sí solo el objetivo de este trabajo. Ya que en ocasiones los grises normativos llevan a aplicar la normativa de una forma que, al menos en nuestra opinión, conduce a unos resultados prácticos contrarios al objetivo de la misma.

Pasamos sin más a incidir en diez de los aspectos que consideramos necesarios sean abordados en la próxima reforma fiscal:

1º) Regla del cómputo de los 90 días a los efectos de determinar si nos hallamos ante una entidad patrimonial.

Con arreglo a la normativa vigente, concretamente el artículo 14.1.a) de la NFIS, el test del activo debe de cumplirse durante, al menos, 90 días del periodo impositivo.

De esta forma, el incurrir durante el plazo precitado en una foto de balance en la que los elementos no afectos superen la mitad de la cifra de activo detona, a no ser que se pueda echar mano de la regla de patrimonialidad sobrevenida, la patrimonialidad de la entidad. Y ello, con independencia de lo que ocurra durante el resto del periodo impositivo.

Correlativamente, hay que recabar el criterio acuñado por la 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, ("**Instrucción 3/2007**"). Esta instrucción, que se encuentra vigente en la actualidad a pesar de haber sido aprobada anteriormente a la promulgación de la NFIS, establece que si el periodo impositivo de una entidad es menor de 91 días una entidad no puede ser sociedad patrimonial en ningún caso.

"7.1. 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.

Tal y como se ve, esta conclusión resulta independiente de la ausencia de actividad, composición del activo, entidad de los socios o tipología de ingresos.

Esta regla de cómputo temporal procede de tiempos inmemoriales ya que fue acuñada en el régimen de transparencia fiscal con el que, en el valle del tiempo, se trataba de luchar contra los rendimientos obtenidos por personas físicas que, a juicio de la norma, se camuflaban arteramente bajo la manta de la persona jurídica sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

A nuestro juicio, no tiene sentido mantener el plazo de los 90 días, sino que el mismo debe sustituirse por una regla que atienda a la duración de la totalidad del periodo impositivo. Y ello, con arreglo a una ponderación del periodo de tenencia de los elementos, ya sean afectos o no durante la totalidad de duración del periodo impositivo.

Con ello, se evitaría el que sociedades indudablemente patrimoniales no encuentren la gatera de salida en la duración de su periodo impositivo, ni que sociedades objetivamente empresariales se vieran abocadas a esta condición por el hecho de vender una participación de una subholding en un mes anterior a octubre, o en otro mes a causa de la elección aleatoria de la fecha de cierre del periodo impositivo.

2º) Conversión de una entidad holding de primer nivel en patrimonial por tener vedado el acceso a la patrimonialidad sobrevenida.

Como continuación de lo que se ha señalado con anterioridad con respecto a los riesgos de caída a los infiernos de la patrimonialidad de sociedades holding de primer nivel puramente empresariales (que participen en una subholding).

A nuestro juicio, debe ahondarse en la búsqueda de instrumentos que permitan considerar que los dividendos que procedan de una fuente inequívocamente empresarial computan como derivados de actividades empresariales a los efectos de la regla de patrimonialidad sobrevenida. Y ello independientemente de que transcurran a través de distintas sociedades holding. Nace como colesterol bueno y ha de mantener esa condición. Llegue a la altura que llegue a no ser que se mestice con rendimientos no derivados del ejercicio de actividades económicas.

Como propuesta se podría considerar que aquellos dividendos recibidos de sociedades cuyos ingresos procedan en más de un 85% de dividendos recibidos de entidades con sustrato empresarial sean, en todo caso, considerados como derivados del ejercicio de actividades económicas.

La adopción de esta solución resulta más necesaria cuando la Diputación Foral de Gipuzkoa publicó en el boletín oficial del territorio, con fecha 10 de mayo de 2023, Orden Foral 179/2023, de 28 de abril, por la que se aprueba la interpretación en relación con la regla de la patrimonialidad sobrevenida en estructuras subholding, aplicable en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio, que concluye con la siguiente interpretación:

Atendiendo a lo anterior, resulta acorde interpretar que para determinar el cumplimiento del requisito previsto en el último inciso del último párrafo de la letra b) del artículo 14.2 de la Norma Foral 2/2014 «(...) cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 80 por 100, de la realización de actividades económicas.», se tendrán en cuenta los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades, así como las plusvalías obtenidas en las transmisiones de participaciones, respecto de las cuales la o el contribuyente tenga una participación tanto directa como indirecta, que cumplan, a su vez, el resto de requisitos a los que se refiere dicha letra b), todo ello a los exclusivos efectos de la regla de la patrimonialidad sobrevenida.

Especialmente reseñable resulta que esta Orden Foral es dictada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 11 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que establece que, en el ámbito de las competencias de la Diputación Foral, compete a la Diputada o al Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas forales y demás disposiciones en materia tributaria.

Esta conclusión, aplicable no sólo en lo que respecta al test del activo para la calificación como sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades sino también a efectos de la nueva norma de determinación del alcance de la exención aplicable a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio, vigente a partir del 1 de enero de 2022 (un año antes en Gipuzkoa), es compartida por la Diputación Foral de Álava como ha manifestado en distintas consultas dictadas en la materia.

Adicionalmente a la conveniencia de dar cobertura a las actividades netamente empresariales dentro del régimen general del Impuesto sobre Sociedades constituye una oportunidad de conciliar el tratamiento aplicable en los tres Territorios Históricos mediante una respuesta unificada de tipo técnico.

3º) Consideración de las entidades promotoras como sociedades patrimoniales.

Es el caso de las entidades promotoras otro paradigmático de que el REFSP requiere una adecuación. Una de las novedades de la NFIS, a su promulgación en 2013, consistió en la inclusión dentro del ámbito subjetivo de su aplicación a las entidades promotoras a no ser que contaran con el quinteto de personal con las características exigidas al efecto. En lo que fue interpretado por el sector como una inclusión omnicompreensiva de todas las actividades de sustrato inmobiliario.

Esta inclusión adolecía a nuestro juicio de generar una suerte de discriminación en lo que respecta a una actividad, la promotora, tan empresarial como muchas otras a las que no se opta por demonizar, sometiéndolas bajo el REFSP.

Quizás consciente de este hecho se creó, vía reglamento, un supuesto de excepción para la inclusión en el REFSP de las sociedades mono-promoción que cuenten con los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de esa actividad económica de forma continuada en el tiempo. No obstante, la aplicación práctica de esta medida se encuentra abonada de riesgos, ya que si te sales de los angostos límites previstos en el reglamento para los ingresos o el activo (nada más porque cobras más u obtienes ingresos de otra tipología) caes de bruces en el REFSP.

Mientras tanto en Gipuzkoa esta exención fue ampliada, por razones de política fiscal imposibles de vislumbrar, a las promotoras de pequeña dimensión (aquellas que, además de que contar con los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de esa actividad económica de forma continuada en el tiempo, no alcanzaran un volumen de operaciones por período impositivo superior al exigido en la definición de pequeña empresa a efectos fiscales).

Como consecuencia de liquidaciones dictadas por parte de órganos de gestión que consideraban como no deducible los gastos computados en concepto de variación de existencias, atendiendo a que las sociedades patrimoniales no podían reducir su base imponible en partida alguna no permitida expresamente en la NFIS, el TSJPV acuñó criterio. En él, se reconocía la deducibilidad de los costes derivados de la construcción de los elementos promovidos en cada periodo so pena de vulnerar el principio de capacidad económica. Las sentencias 425/2022 de 2 de diciembre y 213/2020 de 14 de julio, que recogen este criterio, sirven para alcanzar una conclusión que debiera de ser tan natural como la de evitar que un promotor haga coincidir la cifra de ventas con su resultado fiscal.

Se hace necesario por tanto advenir que una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria, lo que es fácil de detectar acudiendo a cualquiera de las magnitudes económicas propias de este tipo de entidades, apliquen el régimen general del impuesto. Al igual de lo que ocurre con aquellas que operan en cualquier otro sector económico.

4º) Reglas de afectación de inmuebles arrendados, con especial incidencia a los que lo son en el seno del mismo grupo fiscal.

Es de justicia reconocer la evolución de la normativa reguladora del REFSP en este particular. La exigencia del quinteto no vinculado con contrato laboral indefinido y a jornada completa dedicadas a la actividad de arrendamiento para considerar como activos afectos los inmuebles cedidos a terceros se ha relajado a partir

de 2023. Así, se exige únicamente una persona contratada, con las mismas características, siempre que la misma se dedique en exclusividad a la ordenación de esta actividad, cuando los inmuebles se encuentran cedidos a entidades vinculadas con la cedente.

Esto último, con arreglo a los requisitos exigidos en el artículo 24, 3 de la Norma Foral 3/2013 reguladora del IRPF. Con arreglo a lo establecido en la Instrucción 3/2007 cabría que la persona estuviera contratada en sede de otras personas o entidades vinculadas fiscalmente a la titular del inmueble.

Resultaría a nuestro juicio procedente el ir un paso más allá y ampliar la afectación a aquellos inmuebles propiedad de una entidad integrante del grupo fiscal al que pertenecen las cesionarias del mismo.

Y ello, aunque no se cuente con estructura de medios personales orientada a la afectación, tal y como permiten consultas tributarias a los efectos de acreditar la deducción por inversión en activos no corrientes nuevos por parte de una entidad arrendadora que forma parte de un grupo fiscal (ver a estos efectos la consulta de la Diputación Foral de Bizkaia números 7.857 de 13 de septiembre de 2018).

5º) Reglas de compensación de rentas en sociedades patrimoniales que no descansen en la normativa del IRPF.

Quizás una de las principales revisiones requeridas a la luz de la experiencia acumulada en la aplicación del REFSP durante la última década.

Basta para soportar esta conclusión la multitud de consultas que realizan verdaderos bucles hermenéuticos para hacer convivir una base imponible (la de las sociedades patrimoniales), que pivota sobre el principio de devengo de la renta sometida a gravamen, con la referencia normativa a un impuesto, como el IRPF, en donde las alteraciones patrimoniales se gravan, en la mayoría de los casos, cuando se monetizan las mismas.

Si ello fuera poco, la linealización de las plusvalías, con arreglo a lo establecido en el artículo 117.3 de la NFIS deriva a que en la venta de un mismo elemento patrimonial nos encontremos con plusvalías disociadas con distintas reglas de compensación. Lo cual complejiza hasta el infinito la determinación de la base imponible del impuesto para las sociedades patrimoniales.

Abogamos por hacer desaparecer esta situación creando unas reglas de compensación propias en el REFSP que no descansen en las que aplican los contribuyentes de del IRPF. En virtud de las cuales, serían compensables entre sí todos los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios y de renta variable (lo que se conoce por intereses y dividendos), por una parte, mientras que, por otra, se compensarán la totalidad de rentas obtenidas por alteraciones patrimoniales, procedan estas o no de la transmisión de elementos patrimoniales (integren o no la base imponible general del IRPF lo que ha de carecer de incidencia para un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades como es la sociedad patrimonial).

Aclarar que siempre nos estamos refiriendo a las alteraciones generadas bajo el mismo régimen, ya que la aplicación imperativa de la linealidad debiera de evitar, salvo en supuestos tasados que atenten contra el espíritu del REFSP tal y como han admitidos las consultas, compensar entre sí rentas que tributan a un distinto tipo y reglas de liquidación. Y que pueden llevar aparejado el derecho a compensar bases imponibles negativas o pérdidas patrimoniales pendientes que se encuentren pendientes de aplicación durante la vigencia de uno u otro régimen.

6º) Amortización de los elementos de las sociedades patrimoniales que no reduce el valor fiscal en caso de ulterior enajenación del mismo.

Se trata de un supuesto que define meridianamente la razón de ser de la reforma del REFSP.

Ante esta cuestión no resuelta con arreglo a la laguna legal al respecto existente en la norma, se cruzaron dos interpretaciones contrapuestas.

- A) La de la Administración, que venía a considerar que la amortización no deducida correspondiente a un inmueble arrendado reducía el valor fiscal del bien a los efectos de calcular la renta a su futura transmisión.

Esta interpretación se fundamentaba en considerar que la amortización computada estaba incluida de forma implícita en el forfait de gastos deducibles (20%/30%) cuya deducibilidad permite el artículo 32 de la NFIS.

- B) Mientras que el contribuyente, aplicando el régimen general del impuesto, abogaba por el mantenimiento del valor fiscal originario bajo la premisa de gasto no deducido que no incide en valor.

Incluso, la reacción originaria de la Norma Foral fue adecuada en Álava con la finalidad de hacerlo coincidente con el criterio administrativo señalado bajo el apartado A), lo que suponía un reconocimiento indirecto de que, hasta entonces, aquella no recogía lo que se decía recoger, lo que hubiera hecho innecesaria la modificación normativa operada.

Después de que, vía consultas, en el caso de Gipuzkoa con marcha atrás incluida, se mantuviera sin ambages la incidencia a la baja de la amortización en el valor fiscal del inmueble, el TSJPV, en reciente sentencia número 392/2023, de 7 de diciembre, resuelve la cuestión, en lo que respecta a la normativa de Bizkaia, afirmando el carácter estático del valor fiscal del inmueble que no quedaría afectado, a los efectos de su ulterior transmisión por las amortizaciones no deducidas.

A nuestro juicio, ese es el criterio, el de privar de efecto fiscal a un gasto no deducible por aplicación del régimen, el que corresponde incorporar con carácter general al REFSP. Lo contrario, supondría, en la práctica, admitir que se haga tributar sobre una plusvalía fiscalmente no materializada.

Hay que recordar, a este respecto, que, en sede del IRPF, la aplicación del forfait de gastos del 20% (que se aplica por remisión legal a las sociedades patrimoniales) en los rendimientos de capital inmobiliario derivados de viviendas arrendadas no determina una minoración del valor fiscal del inmueble a causa de una amortización mínima que pueda encontrarse implícita en el forfait.

7º) Apertura a las sociedades patrimoniales a la potencial aplicación de deducciones generadas por terceros en caso de financiación de sus actividades.

Nos encontramos aquí ante una decisión de política legislativa no vinculada con la redacción legal del REFSP, como ocurría con el resto de las medidas señaladas en el presente trabajo.

Bajo nuestro criterio, si se ha marcado desde la esfera política una apuesta decidida por la potenciación de un sector económico, como en este caso ocurre con el del I+D+i o el del Cine, no se entiende que se impida a las sociedades patrimoniales el contribuir a el citado reforzamiento. Si se hace, además, por el exclusivo hecho de su naturaleza y del REFSP. Cuando no son otra cosa, que otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Así, si el régimen fiscal aplicable al mecenazgo empresarial contenido en la Norma Foral 4/2019 de Bizkaia y sus correlativas de los otros dos Territorios Históricos, es aplicable a las sociedades patrimoniales, a las que no se priva de orientar flujos con rendimiento fiscal a las actividades de interés general, la conclusión debiera ser la misma para la financiación a terceros de actividades privilegiadas fiscalmente.

Sin que, al contrario, puedan las sociedades patrimoniales acreditar el derecho a aplicar otras deducciones vinculadas al ejercicio de actividades económicas, por el mero hecho de que la construcción legal bajo la que se erige el REFSP es la ausencia de dicho ejercicio en su seno.

Lo que obligaría a mitigar la exclusión absoluta a la aplicación de deducciones establecidas en la NFIS contenida en el artículo 67.9 de la misma.

8º) Delimitación de los medios materiales y/o personales que cualifican los ingresos por servicios prestados a sociedades vinculadas.

En la medida en la que transcurre la vida profesional del asesor fiscal, más valora éste que la normativa tributaria construya puertos seguros en los que, bajo el cumplimiento de unos requisitos objetivos, garantizamos una determinada consecuencia tributaria.

Es lo que te hace ser refractario a medidas fiscales, como la que se analiza en este punto, cuando se encuentran basadas en conceptos jurídicos indeterminados, como que “cuente con los medios materiales y personales necesarios para la prestación de los servicios y resultan proporcionados para la prestación de los mismos”.

Aún a riesgo de que esta propuesta peque de palmaria ingenuidad, sería a nuestro juicio conveniente, que la normativa reguladora del REFSP incorporara un criterio objetivo que validase la concurrencia de medios aptos para que los ingresos por prestación de servicios a entidades vinculadas computen como colesterol bueno en el test de ingresos.

Y ello, atendiendo a la lógica de la regla que trata de evitar que por la vía de ingresos artificiales o falsarios se allegue un cumplimiento a la carta del test de ingresos.

Proponemos, por ejemplo, que se valide una facturación de servicios a vinculada que no supere un porcentaje (por ejemplo, entre el 120% y el 140%) del coste de los medios materiales y personales que se acrediten afectos a la prestación de los servicios en cuestión. Siempre, claro está, valorando a su valor de mercado el coste de los medios que, en su caso, sea repercutido desde otras entidades vinculadas fiscalmente con el prestador de los servicios.

9º) Criterios determinantes para la afectación de los elementos (derechos de crédito, precios aplazados o variables, earn outs o similares) derivados de participaciones cualificadas.

Son criterios que ya se encuentran contenidos en las consultas evacuadas pero que, por la paz fiscal entre administración y contribuyente, convendría fueran incorporados a la normativa reguladora del REFSP.

Así, parece sencillo, en nuestra opinión, establecer de forma concluyente que todo aquel elemento de activo, distinto de la tesorería o las inversiones financieras, como puede ser un derecho de crédito concedido a una participada que cualifica o derivado de la venta de participaciones en la misma, sea precio aplazado o variable, por ejemplo un earn out, no constituya elementos de activo no afecto a actividades económicas.

Y ello, sin tener que recurrir a lo que en muchas ocasiones es ese endiablado cálculo de la patrimonialidad sobrevenida (aún sin tratarse de una entidad holding de primer nivel que participe en una subholding).

10º) Criterios a los efectos de excluir rendimientos a los efectos del test de ingresos.

La referencia cruzada a la normativa reguladora del IRPF (exigiendo que queden integrados en la base del ahorro del mismo) ha permitido obtener la cualificación vía consultas como colesterol bueno a los efectos del test de ingresos de rentas innegablemente pasivas.

Ejemplos pueden ser los ingresos obtenidos del arrendamiento de bienes muebles o negocios, subarrendamiento de inmuebles o rentas derivadas de una indemnización derivada de un siniestro que no se utilice en la reparación del daño indemnizado.

Sin perjuicio de que estas consultas resulten intachables desde el punto de vista técnico, no parece conciliar demasiado con el espíritu del régimen el que se vean excluidas del REFSP entidades dedicadas a cualesquiera de las actividades a las que se refiere el párrafo anterior.

Para ello, proponemos que el test de ingresos exija para el cómputo colesterol bueno el que proceda del ejercicio de una actividad efectivamente económica.



BILBAO

Alda. Urquijo, 4-6ª Planta
48008 Bilbao

Tel. 94 416 52 68

e-mail: euskaltax@euskaltax.com

www.euskaltax.com