

LA RIC, LAS SOCIEDADES TRANSPARENTES Y LAS NUEVAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

ANTONIO VIÑUELA LLANOS

Director de Garrigues Abogados en Canarias

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Análisis de la argumentación administrativa sobre las entidades transparentes y su aplicación sobre las patrimoniales.
 - A) El argumento literal
 - B) Finalidad de la norma
 - C) La predicada por la Administración igualdad de trato entre las personas físicas y jurídicas
 - D) Conclusiones
- III. La RIC en las patrimoniales: reducción en base imponible o deducción en cuota.
- IV. Reflexiones y valoración.

Resumen del contenido:

El 1 de enero de 2003, el régimen de transparencia fiscal ha sido sustituido por el de las sociedades patrimoniales. La Administración tributaria viene rechazando sistemáticamente la posibilidad de que las sociedades transparentes pudieran dotar la RIC por sus beneficios, en la medida en que los mismos procedieran de una actividad de mera tenencia de bienes. En estas reflexiones se analiza el efecto que la aplicación de dicho criterio puede tener sobre la posibilidad de que las nuevas sociedades patrimoniales puedan dotar la RIC por los rendimientos de igual naturaleza que obtengan en el futuro. Un mínimo criterio de prudencia debe llevar a concluir que no puede afirmarse sin más que en la medida en que las sociedades transparentes pudieran dotar la RIC, en contra del criterio administrativo, igualmente lo pueden hacer ahora las sociedades patrimoniales.

I. INTRODUCCIÓN

El 1 de enero de este año entró en vigor una profunda modificación de la Ley del IRPF que, a su vez, ha modificado sustancialmente algunas normas contenidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Entre las novedades introducidas cabe destacar la desaparición del régimen de transparencia fiscal y su sustitución por el de "las sociedades patrimoniales", basándose para ello en "razones de neutralidad" tal como reza la exposición de motivos de la Ley 46/2002 de reforma parcial del IRPF. Esas razones de neutralidad venían ya justificadas en el Informe de la Comisión para la Reforma del IPRF, de abril de 2002, que presidía D. Manuel Lagares, al que más tarde nos referiremos, y cuyo objetivo era presentar propuestas para dicha reforma.

En cumplimiento de este objetivo, la principal novedad que aporta el nuevo régimen de las sociedades patrimoniales es (además de la eliminación de su ámbito de aplicación de las sociedades de profesionales, artistas y deportistas) un acercamiento

de la tributación de las mismas a la tributación de las personas físicas, que se articula mediante los siguientes puntos básicos:

- Las entidades patrimoniales tributarán aplicando con carácter general las normas del IRPF para la cuantificación de la base imponible.
- De tal forma, la base imponible deberá dividirse en dos partes: una parte general (que tributará al tipo único del 40%), y una especial, que lo hará al tipo del 15%, sin realizar ninguna imputación a los socios.
- A la hora de su inclusión en la base imponible, a cada tipo rendimiento le serán de aplicación las normas que la normativa reguladora del IRPF contemple respectivamente.

Los efectos de estas normas son muy significativos y hacen que el nuevo régimen sea sustancialmente diferente del de transparencia fiscal. Así, mientras en éste regía el principio de imputación de la base imponible a los socios, pero determinada ésta según las normas del IS, ahora no existirá tal imputación y a cambio la base

imponible de la sociedad deberá determinarse según las normas del IRPF.

En este punto, podemos preguntarnos ya cual es el efecto de estas modificaciones sobre la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Y probablemente la respuesta debería ser que ninguno, de no ser porque hace ahora más de dos años, la Administración Tributaria modificó su criterio anterior, iniciando lo que a estas alturas ya se presenta como un largo conflicto con los contribuyentes que deberá dirimirse en el ámbito judicial, y comenzó a rechazar la posibilidad de que las actividades de mera tenencia de bienes, y en concreto las sociedades transparentes, puedan acceder a la aplicación de este incentivo fiscal.

Como es de sobra conocido, la modificación de este criterio nace del contenido del denominado Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, de diciembre de 2000 y ha sido ratificado en diversas resoluciones posteriores de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. La aplicación de este criterio ha dado y está dando lugar, y lo seguirá haciendo probablemente hasta que los Tribunales hagan volver las aguas al cauce que no deberían haber abandonando, a infinidad de actas incoadas por parte de la Inspección, que sistemáticamente están siendo objeto de reclamación y recurso por parte de los contribuyentes afectados. Los argumentos en contra de la postura administrativa son diversos y muy consistentes. Pero de entre todos ellos, hay tres que queremos siquie-

ra brevemente destacar, por sus implicaciones en la cuestión objeto de estas reflexiones:

1. El literal: el artículo 27 de la Ley 19/94 no discrimina ningún tipo concreto de beneficio según su naturaleza.
2. Finalidad de la norma: según las autoridades fiscales, el acomodo de este incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar en el mercado un bien o servicio. Sin embargo, como más adelante veremos, a nuestro entender se está interpretando la norma justo en el sentido contrario al que ésta pretende.
3. El principal argumento esgrimido por la Administración es que su criterio redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Veremos a continuación si la forma de aplicar este criterio puede ser mediante el uso de un simple criterio interpretativo dentro del ámbito de la Inspección, o si, como parece lógico, es preciso para ello la modificación de la Ley.

No es objeto de estas notas contestar a cada uno de ellos, con argumentos de todos más o menos conocidos y de tal consistencia, en mi opinión, que hacen al-

bergar la esperanza jurídica fundada de que los Tribunales volverán a poner las cosas en su lugar (dicho sea de paso, desde luego estoy convencido que no fue el objetivo de los ponentes del Informe de la RIC de diciembre de 2000 abrir el camino de la actual polémica con la Inspección).

De lo que se trata aquí es de dilucidar qué aporta a esta discusión la sustitución del régimen de transparencia por el de las sociedades patrimoniales. ¿Podemos seguir considerando que existen sólidos argumentos de defensa a la hora de mantener que éstas pueden dotar la RIC por aquella parte de su beneficio que no proceda estrictamente de la realización de actividades empresariales?

Para intentar contestar estas preguntas, si es que ello resulta posible, extendámonos ahora sobre cada uno de los argumentos anteriores, y veamos si siguen concurriendo cuando de lo que se trata es de que una sociedad a la que es de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales dote la RIC por rendimientos que no procedan de la realización de actividades económicas.

II. ANÁLISIS DE LA ARGUMENTACIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE LAS ENTIDADES TRANSPARENTES Y SU APLICACIÓN SOBRE LAS PATRIMONIALES

A) EL ARGUMENTO LITERAL

El artículo 27 de la Ley 19/94 no excluye expresamente del ámbito de la dota-

ción a la RIC a las entidades de mera tenencia, ni tampoco a un tipo de beneficio de determinada naturaleza o procedencia.

La norma fiscal en general y en concreto la Ley citada incluyen expresamente la mención expresa a "actividades empresariales" cuando así lo han considerado oportuno, pudiéndose citar entre otros ejemplos los referidos a la propia norma de la RIC:

- Para el caso de personas físicas, expresamente se refiere a que los rendimientos aptos para dotar la RIC han de proceder de "actividades empresariales" realizadas mediante establecimientos en Canarias. ¿Por qué esa delimitación expresa mencionando a las actividades empresariales? Según el planteamiento de la Administración bastaría con haber dejado el apartado 9 del artículo 27 (dedicado a las personas físicas) con una mención a que las personas físicas podrían dotar la RIC en las mismas condiciones que las sociedades. Sin embargo la Ley afirma que la deducción procederá siempre que los rendimientos procedan "de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias". Es más, si la palabra establecimiento lleva implícita la realización de una actividad empresarial, según dice la Administración en sus interpretaciones, ¿para qué la redundancia de mencionar expresamente que los beneficios procedan

de una actividad empresarial? Bastaría que la ley hubiera dicho "rendimientos procedentes de sus establecimientos en Canarias". En definitiva, es claro que la Ley sí ha pretendido delimitar el ámbito de dotación de la RIC en personas físicas a determinados rendimientos (empresariales) y por lo tanto que no ha hecho tal cosa para las sociedades, en donde simplemente se permite la dotación por el "beneficio", que es único, de las sociedades.

- En cuanto a la determinación de los activos en los que se puede materializar la RIC, la norma se ha ocupado de dejar claro que los mismos deberían ser necesarios "para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo", mientras que, de nuevo no parece haberse preocupado excesivamente de incluir esta aclaración respecto de la naturaleza del beneficio a destinar a la dotación a la RIC (seguramente porque no era relevante).

En estas condiciones, ante lo que nos encontramos según el tenor literal del artículo 27 de la Ley 19/94, y con relación a las sociedades patrimoniales, es que:

- Son sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades (aunque determinen su base imponible, en cuanto a

los rendimientos que no procedan de actividades empresariales, según las normas del IRPF referidas a cada uno de ellos según su naturaleza¹).

- Que tienen derecho a una reducción de la base imponible de dicho impuesto. Es decir, se haya determinado como se haya determinado la misma, se podrán practicar una reducción en la base imponible.
- Dicha reducción será por el importe que destinen de sus beneficios a la dotación de la reserva "con relación a los establecimientos situados en Canarias". Si consideramos que el criterio administrativo aplicado hasta la fecha para excluir del ámbito de la RIC a las actividades de mera tenencia, se ha basado en gran parte en un desarrollo doctrinal del concepto de "establecimiento" que, según dicho criterio, implícitamente contiene el requisito de que la actividad sea empresarial, es lógicamente previsible que las autoridades fiscales seguirán utilizando ese mismo criterio restrictivo para rechazar la posibilidad de que las sociedades patrimoniales doten la RIC por el beneficio procedente de su actividad no empresarial.

Sin embargo, a veces uno se cuestiona por qué complicamos tanto la interpretación de las normas y sin entrar en un

¹ "Estricto sensu" los rendimientos de actividades económicas también se determinan según las normas del IRPF, estimación directa, si bien este sistema remite a su vez a las normas del IS.

análisis detallado de la interpretación administrativa del concepto de establecimiento —que daría para unos cuantos artículos más como éste, y que en mi opinión es erróneo y voluntarista— nos deberíamos preguntar si no es lo más lógico entender que la mención de la Ley a “establecimientos situados en Canarias” no obedece, sin más, a un puro, y lógico por otra parte, criterio de localización geográfica: beneficiase de la RIC lo que genere en Canarias y no lo que se genere fuera del Archipiélago. Esta conclusión se refuerza por el hecho de que, como arriba hemos mencionado, en el caso de personas físicas se hace mención expresa a la exigencia de la existencia de actividad empresarial en un establecimiento en Canarias, lo que debería llevar sin lugar a dudas a poder concluir que la introducción de la mención de la palabra “establecimiento” en el caso de personas jurídicas obedece exclusivamente a la necesaria aplicación de un criterio de localización geográfica del beneficio, especialmente importante para el caso de sociedades que pudieran desarrollar actividades también fuera de Canarias.

En todo caso, y como resumen de lo apuntado sobre este argumento, puede decirse que igual que hasta la fecha se

puede considerar que literalmente no se excluye ningún tipo de beneficio del ámbito de la RIC² y por lo tanto tampoco el que no procede de actividades de empresariales (siempre obviamente que se generen en Canarias), y se predicaba esta conclusión respecto de las sociedades transparentes, también la misma consideración debería ser aplicable respecto de las nuevas sociedades patrimoniales.

B) FINALIDAD DE LA NORMA

Tal como hemos adelantado anteriormente, según las autoridades fiscales, el acomodo del incentivo fiscal de la RIC a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar en el mercado un bien o servicio.

Estamos de acuerdo en que la interpretación finalista de la Ley es un instrumento válido y reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, pero, a mi entender, la interpretación de la Administración no se ajusta a los objetivos perseguidos por la norma de reguladora de la RIC. Para ex-

² Como se conoce, durante la tramitación de la Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos para 2003, se presentaron distintas enmiendas por diferentes Grupos Parlamentarios que pretendían precisamente delimitar el tipo de beneficio, en unos casos, y en otros dejar claro que cualquier tipo de beneficio fuera cual fuera su naturaleza y procedencia. ¿Por qué entonces se planteó el legislador que era necesario modificar la Ley, especialmente para los que pretendían incluir expresamente la mención a que solo cabían los beneficios que procediesen de una actividad empresarial? ¿No será que estén reconociendo con ello que hoy por hoy dicha distinción no existe y por tanto no hay restricción alguna en cuanto al tipo de beneficio?

plicarlo acudamos a lo que dice la Exposición de Motivos de las Ley 19/94, de la que cabe destacar:

- Que entre los principios estratégicos que informan el esquema del REF está *"el mantener una significativa menor presión fiscal que la media del resto de España y de la Comunidad Económica Europea"*.
- El propósito de *"contar con un bloque de incentivos destinados a compensar problemas de discontinuidad territorial y en promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias"*.
- Asimismo, con relación expresa a las normas fiscales, se expresa la adopción de ciertas medidas fiscales que posibiliten que *"los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos"*.

De lo anterior entiendo que cabe concluir que la finalidad de la norma de la RIC expresada en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 no es otra que contar con un régimen de baja tributación que facilite el reforzamiento patrimonial de las empresas que tengan como destino la realización de inversiones productivas en Canarias, objetivo que se ve injustificadamente quebrantada por la imposición de limitaciones como las expuestas por la Administración en su interpretación que, de ningún modo, favorecerían la competitividad de la econo-

mía del Archipiélago. En efecto, cuanto mayor sea la inversión en activos afectos a actividades empresariales y ello es lo que verdaderamente busca la norma, que se ocupa de decirlo expresamente, mayor será el crecimiento de las empresas y, en consecuencia, se generará una mayor oferta de empleo.

Las únicas limitaciones que por tanto establece la Ley para buscar el cumplimiento de su finalidad radican en la necesidad de que las actividades que generan el beneficio que queda favorecido fiscalmente se desarrollen efectivamente en las islas Canarias y que el disfrute de este incentivo venga condicionado por la reinversión en el Archipiélago. Por ello, no podría justificarse la denegación de este incentivo siempre que, y como es el caso, se aprecie una estrecha vinculación entre las rentas efectivamente generadas en Canarias y la creación de riqueza y desarrollo económico del Archipiélago.

En definitiva, y desde luego en contra de lo que interpreta la Administración, no se trata de incentivar la generación de nuevas actividades empresariales restringiendo el tipo de actividad que genera el derecho a dotar RIC sino, al contrario, de que mediante la reducción de impuestos sobre los beneficios generados por las empresas en Canarias, éstas realicen inversiones productivas en Canarias.

Precisamente, y en relación con las sociedades transparentes y patrimoniales, es donde la finalidad de la norma concurre de una forma más manifiesta: sociedades

que por su actividad no tendrían que necesariamente realizar inversiones en actividades empresariales (y por tanto generadoras en mayor medida de empleo e inversión), mediante la aplicación de este incentivo fiscal y la reducción de su factura con el fisco, se comprometen a futuro a realizar las mismas. En ausencia de este incentivo fiscal, es verdad que estas sociedades no se ahorrarían impuestos, pero a cambio no realizarían inversiones "productivas", con lo que se ve plenamente cumplida la finalidad de este incentivo fiscal.

C) LA PREDICADA POR LA ADMINISTRACIÓN IGUALDAD DE TRATO ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS

De entrada puede afirmarse que este argumento, que creo puede ser incluso muy loable desde un punto de vista de justicia tributaria, no puede primar sobre lo que la Ley dispone. Y ya hemos manifestado por qué entendemos que la Ley 19/94 literalmente no recogía discriminación alguna en cuanto al resultado que permita concluir que no daba de hecho un trato desigual. Precisamente lo que hace el artículo 27 de la Ley 29/94 es expresamente establecer una discriminación, por supuesto voluntaria, cuando exige expresamente que el beneficio que pueden destinar las personas físicas a la dotación de la RIC sí debe proceder de actividades empresariales (exigencia que, por los motivos que sea, no ha considerado oportuna recoger en la parte que dedica a las sociedades, y no nos digan que es porque ésta ya

aparece implícita en la palabra "establecimiento", que ésta igualmente aparece en el apartado de personas físicas).

Pero es que, además, el régimen de transparencia fiscal no lograba dar un trato igual a las personas físicas y a las sociedades. Se pueden poner muchos ejemplos de ello: diferimiento parcial de la tributación al imputar la renta al socio un ejercicio después al de generación de la misma por la sociedad, deducibilidad en la sociedad de gastos e imputación de ingresos según normas del IS (que hacía que por ejemplo todos los gastos necesarios para la obtención de rendimientos de inmuebles fueran deducibles, en contra de lo que ocurre con las personas físicas, o que los intereses de préstamos para financiación de inversiones mobiliarias fueran deducibles de los ingresos, cuanto no lo son en personas físicas, etc.)

Es decir, el régimen de transparencia fiscal no pretendía, o desde luego no lo lograba, un trato igual de las rentas obtenidas por las sociedades a las que le era de aplicación frente al caso de que las mismas se hubieran obtenido directamente por sus socios personas físicas, todo ello como consecuencia de que, entre otros aspectos, la determinación de su base imponible se realizaba según las normas del IS.

En este sentido, precisamente la reciente reforma del IRPF, según proponía ya el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF, antes mencionado, ha pretendido mediante la desaparición del

régimen de transparencia y su sustitución por el de las sociedades patrimoniales, *“la creación de un régimen especial que aproxime su tributación a la de IRPF”*, cuestión que se ha traducido en la aplicación de un nuevo régimen para las sociedades de mera tenencia y de valores que, para lograr precisamente evitar en lo posible la generación de un trato desigual entre las personas físicas que utilizan vehículos de inversión societarios y las que no lo hacen, utiliza un principio básico: la determinación con carácter general de la base imponible de la sociedad patrimonial aplicando para ello a cada rendimiento las normas de determinación que, para los mismos, recoge la norma del IRPF. Es decir, si la entidad patrimonial obtiene un rendimiento de una actividad económica aplicará como las personas físicas las normas del IS para determinar su base imponible, y si no acudirá a la norma del IRPF aplicable al rendimiento correspondiente en función de su naturaleza.

Por lo tanto, como puede comprobarse, para corregir el supuesto trato desigual entre personas físicas que generaban directamente el rendimiento y las que utilizaban para ello las sociedades transparentes, ha tenido que procederse a una modificación legal, derogando todo un régimen (el de transparencia) para incluir uno completamente nuevo y con una técnica tributaria completamente distinta. En este sentido, si la Inspección hasta ahora no ha pretendido negar que una sociedad transparente podía deducirse un interés por un préstamo para la adquisición de unos valores en bolsa, por ejemplo, por-

que las personas físicas no lo pueden hacer (ahora lo podrá hacer ya que hay una nueva norma legal que se lo permite), cabe preguntarse por qué ésa es justo la argumentación que sin embargo le sirve para rechazar la RIC en las sociedades transparentes y en general en relación con los beneficios procedentes de las actividades mera tenencia.

Este razonamiento tiene sin embargo, a mi entender, dos consecuencias diferentes y de signo, en cuanto al tema principal de estas reflexiones, contrario.

- Una positiva: cuando se ha pretendido corregir una situación “desigual” o “injusta” el legislador se ha ocupado de hacerlo expresamente, y ha modificado la ley. Por lo tanto aun cuando hipotéticamente el artículo 27 estuviera generando una situación desigual o injusta, ésta solo se podría corregir en virtud de una modificación del mismo y no por la aplicación de criterios interpretativos por parte de la Administración. En la medida en que el artículo 27 sigue sin modificarse hoy, las sociedades patrimoniales pueden dotar la RIC sea cual sea el beneficio que obtienen.
- Otra, de signo contrario, a la que deberá prestarse especial atención: si la finalidad de la sustitución de la norma de transparencia fiscal por la de las sociedades patrimoniales es precisamente *“la creación de un régimen especial que aproxima su tributación a la de IRPF”*, y en el IRPF,

y en esto es una de las pocas cosas en las que obviamente existe unanimidad en la RIC, las personas físicas al determinar su base imponible solo pueden dotar la RIC por los rendimientos empresariales, podría alguien concluir que por tanto las sociedades patrimoniales no pueden dotar la RIC más que por sus rendimientos, si los tienen, que procedan de actividades empresariales.

Para dar respuesta a esta línea argumental, cabe oponer, además de la argumentación señalada dos párrafos más arriba, de nuevo los criterios literal y el de la finalidad de la norma.

D) CONCLUSIONES

Obviamente no cabe esperar de la Inspección una modificación en un futuro próximo en la aplicación de sus criterios sobre la posibilidad de dotar RIC en las actividades de mera tenencia que se refiera a las nuevas sociedades patrimoniales. Por lo tanto, lo que deberemos considerar con mucho detenimiento es la influencia que el razonamiento expuesto en este punto pueda tener en los Tribunales, cuando deban resolver los recursos planteados por las Actas referidas a sociedades transparentes y, en su caso, por futuras dotaciones de RIC por parte de sociedades pa-

trimoniales³. A este respecto creo que en todo caso se puede decir que:

- La eliminación del régimen de transparencia y su sustitución por el de las sociedades patrimoniales debilita sustancialmente la postura administrativa en cuanto a la posibilidad de dotar RIC por parte de las sociedades transparentes.
- Sin embargo, no ayuda a la hora de defender que las sociedades patrimoniales puedan dotar la RIC por el beneficio que proceda de su actividad de mera tenencia.

En definitiva, entiendo que de todo lo anterior debe como mínimo concluirse que cualquier análisis o evaluación futura que tanto los profesionales del derecho tributario como los empresarios hagan de la posibilidad de que las sociedades a las que le sea de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales doten la RIC, deberá ir más allá del que profusamente se ha hecho ya sobre tal circunstancia en relación a las sociedades transparentes, y que un mínimo espíritu de prudencia debería llevar a no concluir sin más que, en la medida en que las sociedades transparentes podían dotar la RIC (siempre lógicamente que cumplieran los demás requisitos exigidos por la Ley) ahora podrán hacerlo las sociedades patrimoniales.

³ De momento el TEAR, y a falta, hasta donde uno conoce, de pronunciamientos del TEAC, ha mantenido en este punto el criterio de la Inspección.

III. LA RIC EN LAS PATRIMONIALES: REDUCCIÓN EN BASE IMPONIBLE O DEDUCCIÓN EN CUOTA

Finalmente una última reflexión sobre un punto estrictamente técnico que igualmente está generando ya ciertas dudas: asumiendo que la sociedad patrimonial dote la RIC (bien por el conjunto de su beneficio bien solo por el que proceda de una actividad empresarial): ¿Cómo operará la misma?, ¿Cómo una reducción a la base imponible o bien como una deducción en la cuota?

He tenido la oportunidad de ver cómo se planteaba esta cuestión por parte de los expertos en diversos foros, motivada por las dudas que genera la remisión a las normas de IRPF que la Ley del IS hace a la hora de determinar la base imponible de las sociedades patrimoniales: la duda es ¿quiere ello decir que ya que los empresarios individuales, que tributan por el IRPF, a la hora de dotar la RIC practican una deducción en su cuota, igualmente deberán hacerlo las sociedades patrimoniales cuando doten al RIC?

Sin embargo, a mi entender, la respuesta se presenta bastante clara a favor de la primera de las respuestas (reducción a la base imponible). La cuestión se plantea teniendo en cuenta que:

- De entrada, el artículo 27 de la Ley 19/94 no se ha modificado, y recoge de forma inequívoca la dotación a la RIC en el caso de entidades jurídicas sujetas al IS (y las sociedades

patrimoniales lo son, reguladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades) como una reducción en base, mientras que solo serán los sujetos pasivos del IRPF quienes la efectuarán mediante la aplicación de una deducción en la cuota íntegra.

- La remisión que el régimen de las sociedades patrimoniales respecto al IRPF lo es solo para la cuantificación y determinación de su base imponible, pero no para la aplicación de los restantes elementos que determinan la cuota.
- El artículo 75 de la Ley del IS, que establece el régimen de tributación de las entidades patrimoniales, delimita las deducciones sobre la cuota íntegra que aquéllas tendrán derecho a acreditar, que serán las siguientes: deducciones en actividades económicas dispuestas para las sociedades en las normas del IS, donativos, rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico, y deducciones por doble imposición (según se regula para las personas físicas en el IRPF).

Como puede observarse, no está lógicamente incluida entre las deducciones a las que tiene derecho la sociedad patrimonial la correspondiente a las personas físicas en la RIC. ¿Quiere ello decir que por ello no tienen derecho a la dotación de la RIC las sociedades patrimoniales? La respuesta es obviamente negativa, ya que, cuanto menos, no cabe duda alguna respecto la posibilidad de que lo hagan por la

parte de la base imponible que corresponda a rendimientos de actividades empresariales.

En definitiva, en mi opinión las sociedades patrimoniales que opten por la dotación de la RIC recogerán la misma como una reducción en su base imponible.

IV. REFLEXIONES Y VALORACIÓN

Parece desde luego que nos encontramos ante un más que probable nuevo motivo de disputa futura con las autoridades fiscales. Está vez con la ventaja, que puede convertirse en un inconveniente si pensamos en las consecuencias que ello puede tener en la aplicación del régimen sancionador por parte de las futuras Inspecciones, de que al menos se puede prever la postura que adoptarán las autoridades fiscales respecto de la posibilidad de que las sociedades patrimoniales puedan dotar la RIC por cualquier de los rendimientos que obtengan, sea cual sea su naturaleza. Tengamos en cuenta que aun cuando los Tribunales, como esperamos, corrijan el criterio administrativo respecto de las sociedades transparentes, ello no permite descartar con rotundidad la posibilidad de nuevas interpretaciones restrictivas en relación a la RIC respecto a las entidades patrimoniales, tal como hemos expuesto en estas notas.

Por todo ello, y máxime cuando no cabe descartar que las próximas inspecciones pretendan regularizar las dotaciones de la RIC por beneficios procedentes de actividades de mera tenencia, posteriores a la publicación de las resoluciones de la DGT al respecto, con la incoación de expedientes sancionadores, un mínimo criterio de prudencia debería llevar a intentar evitar situaciones de aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales para los casos de entidades que pretendieran dotar la RIC. Sin embargo, ello no será siempre posible. Y además siempre seguirán sometidos a esta discusión aquellos rendimientos que, generados por sociedades a las que no sea de aplicación el régimen, generan rendimiento de actividades que puedan considerarse de mera tenencia (como por ejemplo procedentes de activos no afectos a actividades empresariales).

En todo caso, a la hora de evaluar la posibilidad de dotar la RIC en una sociedad a la que sea de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales deberán tenerse en cuenta las especialidades de la tributación de las mismas, que pueden hacer aconsejable dicha dotación (como por ejemplo, el que tributen a un tipo del 15% aquellas rentas derivadas de la venta de activos con más de un año de antigüedad).