

Un comentario sobre las Sociedades de Promoción de Empresas en al ámbito tributario vizcaíno.

(Bilbao, enero 1998)

José Luis Vivanco Mugarza

Resumen

El artículo recoge una visión de la regulación de las Sociedades de Promoción de Empresas tras las modificaciones introducidas por diferentes disposiciones en la Norma Fiscal del Impuesto sobre Sociedades y tras el desarrollo reglamentario de algunas cuestiones que les afectan.

1. Introducción.

El régimen fiscal que afecta a las sociedades de promoción de empresas se encuentra regulado en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, fundamentalmente, dentro del capítulo VI del título VIII "Regímenes tributarios especiales" de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo NFIS). Este capítulo recoge el régimen fiscal de tres tipos de sociedades:

- Sociedades y fondos de capital-riesgo
- Sociedades de promoción de empresas, y
- Sociedades de desarrollo industrial regional.

La especialidad del régimen fiscal del que gozan este tipo de entidades, que incorpora una serie de beneficios o incentivos fiscales, se justifica por el hecho de que su objeto es el de coadyuvar al desarrollo de otras sociedades mediante un apoyo claro a su financiación participando temporalmente en su capital.

Al objeto de proceder al estudio de la fiscalidad de las sociedades de promoción de empresas deberán tenerse en cuenta además, el artículo 14.2.a) de la NFIS, el artículo 49 de la NFIS (en la redacción dada al mismo por el artículo 72 de la NF 7/1996, de 26 de diciembre), el artículo 60 de la NFIS (en la redacción dada por el artículo 18 de la NF 7/1997, de 26 de junio), los artículos 44, 45 y 48 y la disposición transitoria 11ª del DF 81/1997, de 10 de junio, por el se aprueba el Reglamento del Impuesto (en lo sucesivo RFIS) y el DF 120/1997, de 16 de enero, por el que se desarrollan determinados requisitos del régimen de sociedades de promoción de empresas.

2. Dos tendencias diferentes.

Las tendencias existentes sobre este tipo de sociedades son muy diferentes en los ámbitos estatal y foral, pues mientras en el primero, la tendencia está dirigida a la desaparición de este tipo de sociedades mediante su transformación en Sociedades de Capital Riesgo (Disposición Transitoria XX de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) en el segundo, que nos ocupa, la tendencia es la de potenciar estas entidades mediante la concesión de un régimen especial con determinados beneficios fiscales que analizaremos a continuación.

3. Requisitos de las sociedades de promoción de empresas.

Si bien el régimen fiscal especial para estas entidades se concede por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, previa solicitud por parte de las mismas, es necesario que éstas reúnan una serie de requisitos. Estos requisitos se recogen en el artículo 60 de la NFIS y afectan al objeto social, a las operaciones que realicen y al capital.

3.1. Objeto social.

El objeto social exclusivo de estas sociedades debe consistir en "la promoción o el fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital".

3.2. Operaciones.

Deben efectuar, también con carácter exclusivo, las operaciones que se relacionan a continuación. En este caso, se establece que la realización exclusiva de estas operaciones debe constar expresamente en su objeto social.

a) Adquisición, por compra o suscripción, de acciones o participaciones de sociedades que desarrollen actividades de carácter empresarial.

– Sin condiciones. Acciones o participaciones de sociedades no cotizadas.

– Con ciertas condiciones. Acciones o participaciones de sociedades cotizadas. Estas condiciones son:

- No podrán poseer participaciones de más de una empresa que cotice en bolsa en ningún momento del periodo impositivo.
- La participación no podrá ser superior al 6 por 100.
- Excepción: Este límite podrá superarse si la participación se posee con anterioridad a la fecha en que la participada solicite su admisión a cotización.

– En ningún caso: Acciones o participaciones de Sociedades o Fondos de Inversión Mobiliaria, Sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes.

b) Suscripción de títulos de renta fija emitidos por las sociedades participadas con plazo superior a cinco años.

c) Concesión de créditos participativos a las sociedades participadas con plazo superior a cinco años.

A efectos de este precepto se entiende por crédito participativo, aquél en el que el acreedor participa en el beneficio neto del deudor, pudiéndose además establecer un interés fijo. El prestatario no podrá amortizar anticipadamente el crédito a menos que lo compense con una aportación idéntica a sus fondos propios (si proviene de regularización de activos no es admisible) y tampoco cuando la amortización anticipada modifique la relación entre sus recursos propios y ajenos.

d) Prestación directa a las participadas de servicios de:

<ul style="list-style-type: none"> – Asesoramiento – Asistencia técnica y – Otros similares 	relativos a:	<ul style="list-style-type: none"> – Estructura financiera – Procesos productivos y – Procesos de comercialización
--	--------------	---

e) Concesión de créditos participativos para la compra de buques afectos a la pesca o la navegación con fines comerciales en ambos casos.

En este supuesto no se exige que el prestatario sea una sociedad participada. Así mismo la participación en los beneficios netos se referirá a los derivados de la explotación del buque financiado.

3.3. Capital social.

El capital propio desembolsado de las sociedades de promoción de empresas deberá ser de, al menos, 500 millones de pesetas.

4. Régimen fiscal.

Al objeto proceder al análisis completo del que hemos denominado régimen fiscal de las sociedades de promoción de empresas, vamos a dividirlo en cuatro grupos para su mejor comprensión. El propio régimen de las sociedades de promoción de empresas, el de sus socios, el de las sociedades participadas y el de otros sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Así mismo se tendrá en cuenta que salvo las especificidades que aportan los regímenes especiales, a los sujetos pasivos del Impuesto les son de aplicación con carácter general las disposiciones de la NFIS, por ello en el análisis nos detendremos únicamente en los aspectos que difieran del régimen general.

4.1. De las sociedades de promoción de empresas.

El régimen fiscal que afecta a las sociedades de promoción de empresas se caracteriza por las siguientes particularidades:

a) Gozan de un régimen especial de exención de las posibles rentas positivas derivadas de la transmisión de las acciones o participaciones de las sociedades en las que participan siempre que dichas transmisiones se realicen con más de dos años y menos de once, contados desde la fecha de adquisición de los valores de que se trate.

Período de tenencia de la participación	Exención
- Menos de dos años	No hay exención
- De 3 a 10 años	Exención
- 11 años o más	No hay exención

b) Así mismo gozan de un régimen de exención para la renta obtenida que se corresponda con la parte variable de los créditos participativos que concedan, si bien en este caso la exención queda condicionada a que la renta no imputada en la base imponible se destine a uno de dos fines:

- A la constitución de una reserva específica indisponible durante cinco años desde las respectivas dotaciones.

Transcurridos 5 años esta reserva únicamente podrá destinarse a eliminar resultados negativos o a ampliar el capital de la entidad.

- A la concesión de nuevos créditos participativos en el plazo máximo de dos años.

c) Régimen de exención para los dividendos y participaciones en beneficios percibidos de las sociedades participadas con independencia del grado de participación o del periodo de tenencia de las acciones o participaciones de las que procedan las rentas. Dado el carácter de su objeto social exclusivo –participación temporal en el capital de empresas para su promoción o fomento– aplicarán el método de exención para corregir la doble imposición en todos los casos en que perciban dividendos o participaciones en beneficios.

4.2. De la participadas.

El régimen fiscal especial de las sociedades de promoción de empresas, afecta también a las sociedades en las que participa pudiendo citarse dos aspectos:

a) La parte variable de la retribución de los créditos participativos pagada a las sociedades de promoción de empresas prestatarias se considera gasto deducible en su impuesto sobre sociedades aún cuando hemos visto no constituye ingreso para aquéllas.

b) Con carácter general el régimen especial de pequeñas y medianas empresas no es aplicable cuando la PYME está participada en más de un 25 por 100 por alguna entidad que no tenga su misma

consideración. Pues bien en el caso de que la participación sea poseída por una sociedad de promoción de empresas este criterio se rompe de forma que se puede tener la consideración de PYME y gozar de su régimen fiscal especial aún cuando participe en más de un 25 por 100 en el capital de alguna de ellas una sociedad de promoción de empresas.

4.3. De los socios de las sociedades de promoción de empresas.

También los socios de las sociedades de promoción de empresas gozan, por el hecho de serlo, de una serie de particularidades en su tributación. Así:

a) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, gozan de una deducción en la cuota líquida del 20 por 100 del importe de las aportaciones dinerarias que realicen a los fondos propios de las sociedades de promoción de empresas debiendo cumplir dos condiciones:

- Que las aportaciones se hallen totalmente desembolsadas.
- Que la participación se mantenga en el patrimonio de la aportante durante cinco años.

Esta deducción deberá ser tenida en cuenta a efectos de los límites que, para las deducciones en la cuota, se contemplan con carácter general en el artículo 46 de la NFIS. De forma tal que:

- No podrá exceder, por sí sola o en conjunto con el resto de deducciones con límite, del 40 por 100 de la cuota líquida.
- Aunque el texto únicamente se refiere a límites entendemos que le sería de aplicación la posibilidad de diferir la aplicación de la deducción en los supuestos de insuficiencia de cuota líquida.

b) El método para evitar la doble imposición interna que les es de aplicación, respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que perciban de las sociedades de promoción de empresas, es el de exención, sin ninguna condición respecto al porcentaje de participación o el periodo de tenencia de los valores de los que procedan las rentas.

4.4. De cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

La especialidad del régimen de sociedades de promoción de empresas no les afecta únicamente a ellas, a sus socios y a sus participadas en tanto están íntimamente relacionadas sino que se extiende a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en el supuesto de que entreguen cantidades o bienes a las sociedades de promoción de empresas en concepto de donación.

Los efectos de estas donaciones son:

a) Consideración como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades de las cantidades o del valor contable¹ de los bienes entregados.

b) No cómputo de las posibles rentas positivas (o negativas) que se pongan de manifiesto con objeto de las mencionadas entregas.

El único requisito que se exige para gozar de este tratamiento fiscal es que los bienes o cantidades donadas sean aplicables a la consecución de los fines de la sociedad de promoción de empresas.

5. Régimen transitorio.

Debido a las modificaciones que ha sufrido el régimen especial que analizamos puede hablarse de dos periodos transitorios diferenciados.

El primero está recogido en la Disposición Transitoria 11ª del RFIS en la que se estableció la exención para las rentas positivas obtenidas en la transmisión de acciones y participaciones poseídas con anterioridad a la fecha de concesión del régimen especial aún cuando no cumplieran todos los requisitos del artículo 60.1.B).

¹ A pesar de que la NFIS se refiere al valor contable de los bienes donados entendemos que únicamente puede interpretarse que el importe a considerar como gasto fiscalmente deducible será el valor neto contable de los mencionados bienes.

Esta Disposición Transitoria se promulgó cuando al artículo 60.1.B) –en su redacción original– únicamente permitía la adquisición, por suscripción o compra, de acciones de entidades que no cotizaran en Bolsa. De su lectura puede concluirse:

a) El régimen especial podía conceder a entidades cuyas participaciones no cumplieran todos los requisitos exigidos en aquel momento, por ejemplo acciones de entidades cotizadas en Bolsa.

b) Que a pesar de ser acciones o participaciones de entidades cotizadas, el tratamiento para las posibles rentas positivas puestas de manifiesto en su transmisión gozarían del régimen de exención y aunque nada se aclaraba al respecto entendemos que en los mismos términos expuestos con anterioridad, es decir las transmitidas con más de dos años y menos de once de tenencia.

c) No se establecía plazo alguno para que, en el caso de poseer acciones o participaciones que no cumplieran los requisitos, las sociedades a las que se concediera el régimen especial procedieran a realizar las operaciones precisas para entrar dentro de los límites exigidos en el artículo 60.1.B).

El segundo proviene del DF 120/1997, de 16 de diciembre, por el que se desarrollan determinados requisitos del régimen de sociedades de promoción de empresas.

Este Decreto Foral se promulga cuando el artículo 60.1.B) ha sido redactado nuevamente admitiendo la tenencia de acciones de entidades cotizadas y en él se establecen los límites y condiciones vistos con anterioridad para este tipo de acciones o participaciones. De su lectura se desprende:

a) Aquellas sociedades de promoción de empresas que tuviesen concedido el régimen especial podrán aplicarlo a pesar de no cumplir todos los requisitos exigidos por el artículo 60.1.B) de la NFIS y por el propio Decreto Foral.

b) Se establece un plazo de un año contado a partir del 2 de enero de 1998 para que las sociedades de promoción de empresas que tuvieran concedido el régimen especial se adapten, en su caso, a los requisitos previstos en la NFIS y en el propio Decreto Foral.

De ello puede concluirse que el régimen especial no podrá ser concedido a entidades que no cumplan todos y cada uno de los requisitos exigidos para tener la consideración sociedades de promoción de empresas y que aquellas que teniendo concedido el régimen no los cumplan deberán ajustarse a ellos con anterioridad al 2 de enero de 1999. En caso de incumplimiento se perderá el derecho a aplicar el régimen especial.

6. Aspectos procedimentales.

Como ha quedado ya apuntado, el régimen especial de sociedades de promoción de empresas, que se contempla en la NFIS y del que hemos pretendido aportar una explicación en este trabajo, es un régimen que requiere la concesión expresa del Departamento de Hacienda y Fianzas de la Diputación Foral de Bizkaia para su aplicación previa solicitud de los sujetos pasivos que así lo soliciten.

6.1. Plazo.

De acuerdo con lo previsto en el RFIS, en general, las entidades que pretendan aplicarlo deberán solicitarlo ante el Departamento de Hacienda y Finanzas con tres de meses de antelación a la finalización del periodo impositivo en el que pretendan su aplicación.

En particular se contempla que las sociedades en constitución puedan presentar la solicitud en cualquier momento previo a su constitución.

6.2. Documentación.

A la solicitud deberán acompañarse los siguientes documentos:

- Una copia de la escritura de constitución de la entidad solicitante.
- Una copia de los estatutos vigentes. Se prevé que en el caso de proyectarse su modificación, se adjunte copia del proyecto.
- Una memoria justificativa de la actividad que se pretende desarrollar.

6.3. Resolución.

La resolución deberá ser dictada dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de solicitud o, en su caso, a la fecha en que haya sido aportada la documentación que la Administración haya podido recabar del sujeto pasivo.

Transcurrido este plazo la solicitud se entenderá aprobada y por tanto aplicable el régimen especial solicitado.

7. Aclaración.

El trabajo que les he presentado, ha pretendido describir el régimen especial de las sociedades de promoción de empresas contenido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia. Con ese afán descriptivo he prescindido, en este caso, de cualquier comentario u opinión. Si buscaban la opinión del autor sobre este régimen especial lamento que hayan llegado hasta aquí pues no la habrán encontrado. Este régimen especial no ofrece demasiadas dudas en su interpretación, han sido los cambios introducidos en el mismo los que me ha animado a intentar resumirlo en estas páginas. El resto se lo dejo a ustedes.