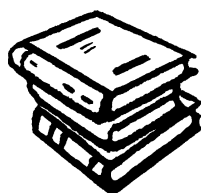


AULA DE FORMACION



AULA DE
FORMACION

LISTA DE ULTIMOS TRABAJOS PUBLICADOS EN «AULA DE FORMACION»

- Opciones «exóticas» (BICE 2673).
- «La transferencia internacional de la sede social en el comercio internacional» (BICE 2674).
- «El proceso armonizador del IVA en la Unión Europea» (BICE 2682).
- «Utilización práctica de las opciones exóticas» (BICE 2686).
- «La tienda en Internet: cómo diseñar y dar a conocer un establecimiento virtual con éxito» (BICE 2687).
- «La selección de proveedores internacionales. La metodología AHP» (BICE 2691).
- «Las distintas economías nacionales y la expansión de Internet» (BICE 2692).
- «El crédito documentario en el comercio internacional» (BICE 2693).
- «Finanzas públicas para la economía del conocimiento» (BICE 2695).
- «Utilización práctica de las opciones Pay Later y Chooser» (BICE 2697)
- «El seguro de crédito a la exportación» (BICE 2703).
- «Aspectos clave en el proceso de constitución y puesta en marcha de un consorcio de exportación» (BICE 2705).
- «La gestión de los riesgos de crédito y de cambio en la pequeña y mediana empresa exportadora» (BICE 2706).
- «Utilización práctica de las opciones Compuestas y Rainbow» (BICE 2710).
- «La organización de los mercados de transporte marítimo» (BICE 2723).
- «Situación actual y perspectivas de la actividad de factoring» (BICE 2729).
- «La Ventanilla Unica Empresarial: un compromiso con la simplificación administrativa, el crecimiento económico y el empleo». (BICE 2732).
- «El factoring en Europa y en EEUU» (BICE 2738).
- «La logística inversa como fuente de ventajas competitivas» (BICE 2742).
- «Glosario de siglas relacionadas con el comercio internacional» (II) (BICE 2755).
- «Las Zonas Francas en España y su utilidad. Delimitación del concepto y perspectivas de futuro» (BICE 2758).
- «La actividad portuaria: una perspectiva general» (BICE 2771).
- «La política española de cooperación y ayuda al desarrollo» (BICE 2772).
- «El crédito documentario en la fase inicial de la estrategia exportadora» (BICE 2781).
- «Riesgos y coberturas de las operaciones de comercio exterior» (BICE 2783).
- «La descentralización productiva en las empresas» (BICE 2785).
- «La hacienda pública y los créditos concursales» (BICE 2786).
- «La Hacienda Pública y los créditos concursales» (BICE 2787).
- «Contrato por obra o servicio determinado» (BICE 2790).
- «La desaparición del régimen de transparencia fiscal. Las sociedades patrimoniales» (BICE 2792).



AULA DE
FORMACION

Recordamos que los lectores de BICE tienen la posibilidad de sugerir temas de su interés que puedan tener cabida en este epígrafe (teléfono de contacto: 91 349 36 31; fax: 91 349 36 34).

La desaparición del régimen de transparencia fiscal

Las sociedades patrimoniales

CRISTINA HERNÁNDEZ GARCÍA*

A partir del 1 de enero de 2003, y como consecuencia de la desaparición del Régimen de Transparencia Fiscal que regulaba la tributación de sociedades tanto de mera tenencia de bienes como de cartera, así como las de profesionales, artistas y deportistas, aparece un régimen especial de «sociedades patrimoniales» aplicable tanto a sociedades de tenencia de bienes como de valores. El resto (profesionales, artistas y deportistas) tributará por el régimen establecido en el Impuesto de Sociedades. Este artículo se centra en el análisis de las características principales de este nuevo régimen.

Palabras clave: patrimonio, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el patrimonio, legislación, IRPF.

JEL: K20.



AULA DE
FORMACION

1. Introducción

Una de las novedades introducidas por la Ley de reforma parcial del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (Ley 46/2002, de 18 de diciembre) y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes ha sido la desaparición del régimen de Transparencia Fiscal que venía regulado en la Ley 40/1998, artículos 72 a 74.

El régimen de Transparencia Fiscal se aplicaba a todas las Sociedades de mera tenencia de bienes, de cartera, de profesionales, de artistas y de deportistas. A partir del 1 de enero de 2003, y una vez desaparecido este régimen especial, las sociedades de profesionales, de artistas y deportistas tributan por el régimen establecido en el Impuesto de Sociedades, mientras que las sociedades de mera tenencia de bienes y de tenencia de valores o de cartera tributan por el régimen especial de

las «sociedades patrimoniales», regulado en los artículos 72 a 74 de la Ley del IRPF (antes reguladores de la Transparencia Fiscal) y por el nuevo artículo 74 bis, así como por el artículo 75 de la Ley del impuesto de Sociedades, en su redacción dada por la Ley 46/2002. En este nuevo régimen, *en lugar de imputar al socio las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad, la tributación definitiva de esas bases se produce en la propia sociedad patrimonial*, por el Impuesto de Sociedades, de forma que se trata de conseguir igual fiscalidad que la que hubiera soportado el socio si hubiera obtenido él directamente las rentas que integran dichas bases imponibles sin el concurso de la sociedad. La característica general de este nuevo régimen especial de tributación de las sociedades patrimoniales es su acercamiento al régimen de tributación del IRPF.

Así pues, se consideran sociedades patrimoniales, las de mera tenencia de bienes y las de cartera y su inclusión en el régimen de sociedades patrimoniales es automática: en el mismo ejercicio en que la sociedad reúna los requisitos para

* Asesor Jurídico, Fiscal y Laboral.

tributar en tal régimen, o deje de reunirlos, queda incluida o excluida, debiendo apreciarse la concurrencia de las condiciones al cierre del ejercicio.

El régimen de las sociedades patrimoniales no se va a aplicar en los períodos impositivos en que concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- Si las acciones de la sociedad cotizan en cualquiera de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988.
- Si todos los socios son personas jurídicas, salvo que se trate de sociedades patrimoniales.
- Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a una persona jurídica de Derecho público, es decir, entidad constituida por normas de derecho administrativo, con independencia de que se regule o no por normas de derecho privado en sus relaciones con terceros.

Respecto a las obligaciones contables, registrales y formales de las sociedades patrimoniales, se recogen en el artículo 136 de la LIS. Están obligadas a llevar su contabilidad de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio, deben cumplir con los principios contables establecidos y elaborar las cuentas anuales aunque el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos para determinar su base imponible sea el del IRPF, que es distinto al principio de devengo del Código de Comercio para aquellos rendimientos que no procedan de la realización de actividades económicas.

Las sociedades patrimoniales deben practicar y declarar las retenciones e ingresos a cuenta de conformidad con las normas generales del Impuesto de Sociedades, debiendo realizar los pagos fraccionados en iguales condiciones que las que se establecen para los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades.

La aprobación del balance de estas sociedades está sujeta a los mismos plazos que para las sociedades en general: 6 meses a partir del cierre del ejercicio, debiendo presentar declaración por el Impuesto de Sociedades en el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores al fin del período impositivo.

2. Sociedades de mera tenencia de bienes

Su regulación se contempla en el artículo 75.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades en su

redacción dada por la Ley 46/2002. Son aquellas en las que durante más de 90 días del ejercicio social concurren los requisitos siguientes:

1. *Más del 50 por 100 de su capital social pertenece de forma directa o indirecta (participación en el capital a través de otras sociedades), a 10 o menos socios o a un grupo familiar.* El grupo familiar lo forman el cónyuge y demás personas con vínculo de parentesco en línea directa o colateral, hasta el cuarto grado de consanguinidad o afinidad.

Las personas que forman el grupo familiar o el grupo que controla la sociedad deben ser socios. No se computan las participaciones que determinan solo derechos económicos a título de usufructo. Además el porcentaje de participación debe computarse respecto del total del capital social de la sociedad con independencia de que existan acciones sin voto o preferentes.

2. *Más de la mitad de su activo debe estar formado por valores o no estar afecto a actividades económicas.* Para determinar la existencia de actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se hace una remisión a lo dispuesto en el IRPF. En este punto, tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el contable, siempre que la contabilidad de la sociedad sea un reflejo fiel de su situación patrimonial, con independencia del valor real de los elementos patrimoniales.

Estos requisitos referidos a la composición del activo o de los socios pueden darse de forma alternativa o simultánea, pero siempre durante más de 90 días del ejercicio social de la sociedad patrimonial.

3. Sociedades de cartera

También se consideran sociedades patrimoniales las *sociedades de cartera*, que son aquellas en las que durante más de 90 días del ejercicio social concurren los siguientes requisitos:

— *Más del 50 por 100 del capital social pertenece, directa o indirectamente a un grupo familiar o a 10 o menos socios.* Igual que en las sociedades de mera tenencia de bienes, el grupo familiar lo engloban el cónyuge y las demás per-



AULA DE
FORMACION

sonas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive.

— *Más de la mitad de su activo está constituido por valores.*

Aunque la Ley del Impuesto de Sociedades no da una definición del término valor, de la Ley del Mercado de Valores, el Derecho Mercantil y de las propias excepciones previstas en la normativa fiscal, se configuran los valores por los siguientes criterios:

- Incorporan derechos de crédito o participación en los fondos propios de entidades.
- Representan capitales aportados o cedidos a entidades.
- Formalmente son títulos-valores o anotaciones en cuenta.
- Comprenden tanto valores mobiliarios como efectos de comercio.

El valor de la cartera va a ser el contable siempre que la contabilidad se lleve de acuerdo a los criterios de valoración establecidos en las normas mercantiles.

También en las sociedades de cartera las circunstancias de composición del activo o de los socios pueden darse simultánea o alternativamente, pero siempre durante más de 90 días del ejercicio social de la sociedad patrimonial.

Para la delimitación del activo constituido por valores o elementos no afectos, la Ley del Impuesto de Sociedades, determina igualmente en su artículo 75, que:

1. No se computan como valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias (es el caso de entidades gestoras de instituciones de inversión colectiva a las que su normativa específica les obliga a materializar parte de su activo en valores que no se computan como tales a efectos del régimen especial).
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. (empresas que documenten los créditos con sus clientes en efectos de comercio, tales como letras y pagarés, no van a considerarse tales valores a efectos del régimen especial).

• Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. Para estas sociedades los valores equivalen a su activo circulante ya que su objeto social es la intermediación por cuenta propia o ajena, por lo que tales valores no se computan como tales a efectos del régimen especial.

• Los que otorguen al menos el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea sociedad patrimonial.

2. A efectos de determinar la parte de activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, no se computarán aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último punto anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100 de la realización de actividades económicas.

Una vez delimitado el concepto de «sociedades patrimoniales», hay que determinar el régimen de tributación de estas sociedades y esta es la principal novedad, ya que se ha suprimido la imputación a los socios de las bases imponibles, pasando a tributar por el Impuesto de Sociedades, de acuerdo a las siguientes reglas:

— *Base imponible:* su forma de determinación cambia radicalmente respecto del anterior sistema de transparencia fiscal en el que la base se obtenía aplicando las normas del régimen general del Impuesto de Sociedades mientras que en las nuevas sociedades patrimoniales la base se determina según las normas del IRPF, con algunas exclusiones y especialidades. Así la base imponible de la sociedad patrimonial se divide en dos partes, general y especial, cuantificándose



AULA DE
FORMACION

según las normas establecidas en la LIRPF, excluyendo el mínimo personal y familiar.

La *parte general* la van a integrar:

- Los rendimientos (del capital, mobiliario e inmobiliario) y los rendimientos de actividades económicas, que se calculan conforme al IRPF por la modalidad normal del régimen de estimación directa).
- Las imputaciones de renta (las rentas inmobiliarias y las derivadas de la transparencia fiscal internacional).
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales a corto plazo (transmisiones de menos de 1 año).
- Las ganancias generadas por la transmisión de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva a corto plazo (transmisiones de menos de un año).

La *parte especial* de la base imponible, la constituyen:

- Las ganancias y pérdidas patrimoniales a «largo plazo», (transmisiones de más de un año)
- Las ganancias derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva a «largo plazo» (transmisiones de más de un año).

El tipo de gravamen aplicable a la parte general es del 40 por 100 con la intención de aproximar la tributación en el Impuesto de Sociedades de las sociedades patrimoniales a la tributación máxima en el IRPF, ya que el tipo marginal máximo desde el 1 de enero de 2003 en el IRPF es del 45 por 100. La parte especial tributa al 15 por 100.

El artículo 75.3.a) a') de la Ley del impuesto de Sociedades, impone la modalidad normal del régimen de estimación directa en la determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas para la determinación de la base imponible de las sociedades patrimoniales, pero, dado que es posible que una sociedad patrimonial perciba rendimientos derivados de una actividad económica sin que se incumpla el requisito para ser calificada como patrimonial, en este caso, para determinar los rendimientos netos no es aplicable ni la modalidad simplificada del régimen de estimación directa ni el régimen de estimación objetiva.

Para cuantificar la base imponible de las sociedades patrimoniales, se va a proceder por el

siguiente orden, de conformidad con el artículo 15.3 de la LIRPF:

1. Se aplican las normas del IRPF para calificar y cuantificar las distintas rentas según su origen. Los rendimientos netos se calculan por diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles y las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinan por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

Los gastos deducibles también van a ser los que prevé la Ley del IRPF, que limita más la deducción de gastos que el propio impuesto de sociedades.

2. También de conformidad con la normativa reguladora del IRPF se van a aplicar las reducciones del rendimiento neto que correspondan según las fuentes de renta.

3. Se integrarán y compensarán, según su origen, las distintas rentas, de conformidad con los artículos 38, 38 bis y 39 de la LIRPF. La remisión por el artículo 75.3 de la LIS a la normativa del IRPF supone que el plazo para compensar bases imponibles negativas (tanto la parte general como la especial) generadas por sociedades patrimoniales, pasa de quince años (el que prevé el Impuesto de Sociedades) a cuatro años (plazo previsto para el IRPF).

Respecto a Las bases imponibles negativas pendientes de compensar procedentes de sociedades transparentes, la Disposición Transitoria 1ª.5 de la Ley 46/2002, establece que las bases imponibles negativas obtenidas por las sociedades transparentes que pasen a tributar por el régimen de sociedades patrimoniales a partir del primer período impositivo que se inicie desde el 1 de enero de 2003, bien porque no opten por el régimen de disolución y liquidación previsto en la Disposición Transitoria 2ª de la mencionada Ley o porque transcurrido el plazo de disolución y liquidación no se hubiera finalizado la misma y pasen a tributar por este régimen, pueden ser compensadas contra la parte general o especial de la base imponible de la sociedad patrimonial, a elección de ésta, y en el plazo de los quince años que le restaba a la sociedad transparente.

En este régimen de tributación de las sociedades patrimoniales se excluye expresamente la



AULA DE
FORMACION

aplicación del mínimo personal y familiar en la cuantificación de la base imponible.

Respecto al tipo impositivo aplicable a estas sociedades patrimoniales, ya dije antes que es del 40 por 100 en la parte general y del 15 por 100 en la especial. Este último consigue equiparar la tributación entre el Impuesto de Sociedades para este tipo de sociedades y el IRPF para los incrementos de patrimonio generados en más de un año.

Al ser tan dispares los tipos de gravamen aplicables a las partes general y especial, surge la duda de cómo distribuir y asignar los gastos de la

sociedad patrimonial entre la parte general y la especial que conforman la base imponible.

En cuanto a las deducciones en la cuota íntegra, se aplican las del IRPF:

- Por incentivos y estímulos a la inversión empresarial previstos en la LIS, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Por donativos.
- Por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Por gastos e inversiones en bienes de interés cultural.
- Por doble imposición interna de dividendos.
- Por doble imposición internacional.



AULA DE
FORMACION

AVISO PUBLICO

SUB. GRAL. COMERCIO EXTERIOR DE PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS

SOLICITUD DE DEVOLUCION DE FIANZAS

PLAZOS PARA PRESENTACION DE PRUEBAS

Aplicación a los Certificados concedidos desde el día 1 de octubre de 2000,
salvo que exista reglamento específico que lo modifique

Plátanos	TREINTA DIAS siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.º 896/01
Productos Agrícolas Transformados (PAT)	NUEVE MESES siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.º 1520/00
Productos agrícolas: Materias grasas, plantas vivas, productos floricultura, leche y productos lácteos, carne vacuno, semillas, frutas y hortalizas, carne porcino, huevos, carne de ave, azúcar, sector vitivinícola, cereales, etc.	DOS MESES siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.º 1291/00

— En todos los productos el PLAZO MAXIMO para solicitar la resolución de los expedientes es de VEINTICUATRO MESES desde el día siguiente a la expiración del Certificado. Transcurrido este plazo no se efectuará la devolución del importe de la Fianza, aun en el caso de que se presente la correspondiente prueba de realización de las operaciones.

MINISTERIO DE ECONOMIA

Secretaría General de Comercio Exterior

SUB. GRAL. COMEX. PRODUCTOS

AGROALIMENTARIOS. SERVICIO DE FIANZAS

Solicitudes de devolución de fianzas constituidas (Importación y Exportación)

La Orden de 26 de febrero de 1986 («BOE, 7 de marzo»), modificada por la Orden de 27 de julio de 1995, establece que la devolución de las fianzas se realizará por la Secretaría General de Comercio Exterior a solicitud del interesado.

Las solicitudes de devolución de las fianzas constituidas ante los Servicios Centrales, deberán dirigirse a la Secretaría General de Comercio Exterior (Servicio de Fianzas, Paseo de la Castellana, 162, planta cuarta, 28071 Madrid).

Las solicitudes de devolución de las fianzas, constituidas ante las Direcciones Regionales y Territoriales de Comercio y CATICES, deberán presentarse en la misma Dirección o CATICE que concedió los correspondientes certificados.

El no solicitar, los interesados, la resolución de los expedientes de devolución de las fianzas con la aportación de las pruebas, en los plazos establecidos en la legislación nacional y comunitaria en vigor, para los diversos productos agrícolas, dará lugar al oportuno Acuerdo Declarativo de Incumplimiento.

Con el fin de agilizar la resolución de los expedientes de devolución de las fianzas constituidas a disposición de la Secretaría General de Comercio Exterior, es recomendable se adjunte a las solicitudes la fotocopia del correspondiente «Resguardo de depósito o Garantía en Efectivo», o «Resguardo de Garantía Otorgada mediante Aval o Seguro de Caución».

SERVICIO DE FIANZAS

Acuerdo declarativo de incumplimiento (Fianza constituida en las operaciones de Importación y Exportación)

Ingreso de las liquidaciones

Las cantidades a ingresar en el Tesoro Público-Recursos Eventuales, como consecuencia de los expedientes de Acuerdo Declarativo de Incumplimiento de *Resguardos de Garantías Otorgadas por Terceros*, pueden hacerse efectivas por la EMPRESA TITULAR DE LOS CERTIFICADOS.

— En MADRID:

MINISTERIO DE ECONOMIA
DIREC. GRAL. DEL TESORO Y POLITICA FINANCIERA
Paseo del Prado, 4
28071 MADRID

— En PROVINCIAS:

INTERVENCION DE HACIENDA de la localidad en que resida la Entidad Delegada que constituyó la *Garantía Otorgada por Terceros (Aval o Certificado de Seguro de Caución)*.

Realizado el ingreso y expedida la CARTA DE PAGO, esta CARTA DE PAGO *original* deberá remitirse a:

MINISTERIO DE ECONOMIA
SERVICIO DE FIANZAS
P.º Castellana, 162, Pl. 4.ª
28071 MADRID

MINISTERIO DE ECONOMIA

Secretaría General de Comercio Exterior

SUB. GRAL. COMERCIO EXTERIOR DE PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS

SERVICIO DE FIANZAS

Paseo de la Castellana, 162, cuarta planta, 28071 Madrid

Teléfonos: (91) 349 38 67 y 349 39 13