

Sociedades patrimoniales

Antonio Huertas Abolafia*

La desaparición del régimen de transparencia fiscal ha dado origen al establecimiento de un nuevo régimen especial en el Impuesto de Sociedades, el llamado Sociedades patrimoniales cuyo ámbito de aplicación es el de las anteriores sociedades transparentes: de mera tenencia o de cartera. Pero con la diferencia de que en lugar de imputar a los socios las bases positivas obtenidas por la sociedad, la tributación se produce en la propia sociedad patrimonial, de tal manera que la tributación trata de alcanzar la misma fiscalidad que hubiese soportado el socio de obtener directamente las rentas que integran esas base imponibles sin que hubiera intervenido la sociedad.

1. Ámbito de aplicación

Tienen la consideración de sociedades patrimoniales las siguientes:

- las sociedades de mera tenencia de bienes
- la sociedades de cartera.

Este régimen no se aplica cuando en los periodos impositivos se den alguna de las siguientes circunstancias:

a) que las acciones de la sociedad estén admitidas a negociación en cualquiera de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1998. Ya que las condiciones exigidas a las sociedades patrimoniales son imposibles de cumplir por aquellas sociedades que coticen en mercados oficiales

de valores, como es la obligación de que sus títulos sean nominativos, lo que justifica la exclusión del régimen.

b) que todos los socios de la sociedad sean personas jurídicas, siempre que no sean sociedades patrimoniales.

c) que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a una persona jurídica de derecho público.

A. Sociedades de mera tenencia de bienes

Son sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en las que el 50 por 100 de la composición del accionariado pertenezca directa o indirectamente a un grupo familiar y la composición del activo no esté afecto a actividades económicas.

Se entiende que el grupo familiar estará constituido por personas cuyo grado de parentesco sea consanguíneo —esto es entre personas que descienden del mismo tronco—, o por afinidad —producto del matrimonio entre un cónyuge y los parientes consanguíneos del otro cónyuge. (art. 915 Cc).

Las personas que integran este grupo familiar deben tener la condición de socio de la sociedad. Y las acciones propias que pueda tener la sociedad no reducen el capital social a efectos de determinar el porcentaje de participación de los socios; a menos que estas acciones se hubieran adquirido en virtud de un acuerdo de reducción de capital. El porcentaje de participación deberá computarse respecto a la totalidad del capital con independencia



AULA DE
FORMACIÓN

(*) Inspector de Hacienda del Estado.

de que existan acciones sin voto o acciones preferentes. En cuanto a la afectación hay que estar a lo que señala el art. 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, los destinados a los servicios económicos, socio-culturales al servicio de la actividad, en general todos los que sean necesarios para obtener los respectivos rendimientos.

La valoración del activo de la empresa es la que se desprende de la contabilidad. Por lo que respecta a los activos afectos no hay ningún impedimento para considerar activos afectos aquellos que se encuentren cedidos a personas vinculadas, siempre que la cesión se efectúe en el marco de una actividad económica.

Una nota que caracteriza a las sociedades de mera tenencia de bienes es que las circunstancias referidas a la composición del activo y de los socios tienen que darse simultáneamente durante más de 90 días del ejercicio social de la sociedad patrimonial, aunque no sean consecutivos.

Si la entidad se dedica a la compraventa o arrendamiento de bienes tienen que darse las circunstancias que menciona la IRPF, esto es que para el desarrollo de la actividad se cuente con un local y que se tenga a una persona contratada a jornada completa. Se considera que una persona está contratada a jornada completa cuando uno de los administradores, que está dado de alta en régimen de autónomos, perciba una remuneración distinta a la derivada por su pertenencia al Consejo de Administración.

En definitiva, se consideran sociedades patrimoniales:

- las que tengan un solar en el que no se haya realizado ninguna actividad, ni ninguna gestión urbanística,

- los que tengan un solar sobre el que hayan tramitado la calificación urbanística para proceder a su venta,

- los que tengan un solar para promover, y que devuelvan los anticipos por cese de negocio,

- las sociedades que, aunque tengan una finalidad de promoción inmobiliaria, sólo hayan realizado unas actuaciones preparatorias,

- sociedad que no haya realizado ninguna actividad y sólo transmite solares para luego disolverse.

Y, no se consideran sociedades patrimoniales:

- las sociedades de promoción inmobiliaria,

- las que se dediquen a la adquisición de inmuebles para su rehabilitación,

- aquellas que cuando junto con la cesión de inmueble se presten un servicio propio de una actividad hotelera.

B. Sociedades de cartera

Son sociedades de cartera aquellas en que la composición de accionariado más del 50 por 100 del capital social pertenezca directa o indirectamente a un grupo familiar, o a 10 o menos socios; y cuando más de la mitad de su activo esté constituido por valores. Entiendo por valores aquellos que llevan incorporado un derecho de crédito y los que otorgan un derecho de voto en acciones o participaciones en el capital social.

En cuanto a su valoración se toman los importes que estén contabilizados, siempre que la contabilidad se lleve de acuerdo con los criterios de valoración establecidos en las normas mercantiles. Como ocurre en las sociedades de mera tenencia de bienes las circunstancias referidas a la composición del activo y de los socios deben darse durante más de 90 días del ejercicio.

Es importante en las sociedades de cartera la delimitación del activo, esto sig-



AULA DE
FORMACIÓN

nifica que la LS impone ciertas limitaciones en cuanto a la consideración de valores. No se computan como valores los poseídos en cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias; ni los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Tampoco se consideran a estos efectos, los poseídos por una sociedad de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

2. Régimen jurídico

Las sociedades patrimoniales son sujetos pasivos del IS, tributando por este impuesto, pero a la hora de determinar la base imponible, el cálculo de la cuota integra y las deducciones no se aplican las normas del IS sino las normas del IRPF.

1. El periodo impositivo concluye de acuerdo con las normas generales del IS, esto es el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la sociedad que nunca puede exceder de 12 meses.

2. La base imponible se calcula según las reglas del IRPF y se divide en dos partes: la general y la especial.

— la parte general está integrada por los siguientes rendimientos:

a) Rendimientos del capital inmobiliario, calculados según el IRPF. A este rendimiento neto se le aplica una reducción del 50 por 100 si procede del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda (art. 21.2 IRPF) y de un 40 por 100 (art. 21.3 IRPF) para los rendimientos netos con un periodo superior a dos años o notoriamente irregulares.

b) Rendimientos del capital mobiliario. A estos rendimientos les resulta aplicable un coeficiente multiplicador cuando se trata

dividendos, primas de asistencia a juntas o participaciones en beneficios por causa distinta a la remuneración de trabajo personal.

c) Rendimientos de actividades económicas que se calculan conforme al IRPF por el método de estimación directa, con una reducción de un 40 por 100 para los rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años.

d) Atribución de rentas por participación en entidades en régimen de atribución, cuando las rentas deban integrarse en la parte general de la base imponible.

e) Ganancias y pérdidas de capital puestas de manifiesto por la transmisión de elementos patrimoniales.

— la parte especial está integrada por las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto por la transmisión de elementos patrimoniales que hayan sido adquiridos con más de un año a la fecha de transmisión. Se calculan de acuerdo al IRPF, pero no se aplican los coeficientes de reducción.

Una vez calculada la renta total obtenida por la sociedad con arreglo a las normas del IRPF, se procede a integrar y compensar de acuerdo con las normas del IRPF dando lugar a la parte general y especial de la base imponible. A efectos de determinar cada una de esas partes de la base imponible y su compensación se tendrán en consideración las siguientes reglas:

a) Parte general: se integran y compensan entre sí todos los rendimientos que no sean ganancias patrimoniales que deban integrar en la parte especial. También se integran y se compensan entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la parte general. Dependiendo de cómo sea el resultado de dicha integración de ambos saldos, tenemos:

— Ambos son positivos: la suma de ambos es la base general que se grava al 40 por 100.



— El primero es positivo y la segunda negativa. La segunda integración –la negativa- puede compensarse con el primero –saldo positivo- con el límite del 10 por 100 del saldo positivo resultante de la primera integración de rentas.

— El primero es negativo y el segundo positivo. En este caso el saldo negativo puede compensarse con el saldo positivo de la segunda. Si aún quedara un saldo negativo podrá compensarse en los cuatro años siguientes.

— Ambos son negativos. El primer saldo negativo podrá compensarse con el saldo positivo de los cuatro años siguientes; y el saldo negativo de la segunda con el saldo positivo de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas en los cuatro años siguientes, o con el saldo positivo de la primera integración pero con un límite de un 10 por 100.

b) Parte especial: se integra por el saldo positivo que resulte de integrar las ganancias o pérdidas por la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos

con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

3. El tipo de gravamen de la parte general es del 40 por 100 y de la parte especial es el 15 por 100.

4. Las deducciones aplicables a las sociedades patrimoniales son las previstas en IRPF, en concreto:

- Deducciones por estímulos e incentivos a la inversión empresarial previstos en IS por remisión del IRPF.
- Deducción por donativos.
- Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Deducción por gastos o inversión en bienes de interés cultural.
- Deducción por doble imposición interna.
- Deducción por doble imposición internacional.

Y, finalmente el régimen de pagos a cuenta aplicable es el previsto en la normativa del impuesto sobre Sociedades, y no el propio del IRPF.

