

CUESTIONES PROBLEMÁTICAS VINCULADAS A LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES TRAS 4 AÑOS DE EXPERIENCIA PRÁCTICA

Asier Guezuraga Ugalde

I.- NORMATIVA APLICABLE

DEFINICIÓN DE SOCIEDAD PATRIMONIAL

(NORMA FORAL) A los efectos de lo previsto en esta Norma Foral, tendrán la consideración de sociedades patrimoniales los contribuyentes en los que concurren las circunstancias siguientes:

- a) Que, al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.
- b) Que los socios que representen, al menos, el 75 por 100 de la participación en el capital o de los derechos de voto de la entidad, sean personas físicas, entidades que tengan la consideración de sociedades patrimoniales u otras entidades vinculadas con las citadas personas físicas o entidades en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral, debiendo cumplirse este requisito durante todo el período impositivo.

(REGLAMENTO) A los exclusivos efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto, cuando las entidades a que se refiere la misma no estén sometidas a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia, se entenderá que las mismas tienen la consideración de sociedades patrimoniales cuando cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14 de la Norma Foral del impuesto para tener tal consideración.

I.- NORMATIVA APLICABLE

DA IGUAL EN OTRO TERRITORIO FORAL O EN EL EXTRANJERO

(NORMA FORAL)

- c) Que, al menos, el 80 por 100 de los ingresos de la entidad procedan de las fuentes de renta siguientes:
- Las referidas en el artículo 63 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - Las derivadas de la explotación de los bienes a que se refieren las letras c) y d) del apartado 2 siguiente.
 - Las que se correspondan con ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios o de prestaciones de servicios, cuando el cesionario o el destinatario sea una persona o entidad vinculada con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral, siempre que estas operaciones no se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad y resulten proporcionados para las mismas.

I.- NORMATIVA APLICABLE

EXCLUSIONES DE “VALORES”

(NORMA FORAL) No se computarán como valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- 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 cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 anterior.

I.- NORMATIVA APLICABLE

PATRIMONIALIDAD SOBREVENIDA

(NORMA FORAL) No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas 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 10 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 inciso de la letra a) de este apartado, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 80 por 100, de la realización de actividades económicas.

(REGLAMENTO) Para determinar si los beneficios no distribuidos a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto provienen de la realización de actividades económicas, se tomará en consideración la normativa vigente en el período impositivo en el que se generaron los mencionados beneficios.

I.- NORMATIVA APLICABLE

ACTIVIDADES DE SUSTRATO INMOBILIARIO

(NORMA FORAL) Tampoco se considerarán afectos a actividades económicas los bienes inmuebles que hayan sido objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, ni los que tengan la consideración de activos corrientes, salvo que se encuentren afectos a una actividad económica de arrendamiento, compraventa o promoción de inmuebles para la que la entidad tenga, al menos, una plantilla media anual de cinco trabajadores empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. A estos efectos, no se computarán los empleados que tengan la consideración de personas vinculadas con el contribuyente en los términos del artículo 42 de esta Norma Foral.

A efectos del cómputo de la plantilla media deberá tenerse en cuenta el personal que cumpla los requisitos establecidos en el párrafo anterior y que se encuentre empleado en el conjunto de entidades vinculadas con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral y que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.

I.- NORMATIVA APLICABLE

ESPECIALIDAD PROMOTORAS

a) COMPUTO DE PLANTILLA MEDIA ANUAL

(REGLAMENTO) En los supuestos a que hace referencia la letra c) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto, la plantilla media anual que deberá tenerse en cuenta respecto a la actividad de promoción de inmuebles será la que exista en el período de tiempo en el que se acometa la promoción y construcción de los inmuebles, sin que el hecho de que no se mantenga con posterioridad implique que las rentas derivadas de la enajenación de los activos corrientes promovidos por la entidad no tengan la consideración de procedentes de la realización de actividades empresariales.

Si la entidad a que hace referencia el párrafo anterior dedica posteriormente al arrendamiento o a la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute los inmuebles promovidos, en ese caso sí será preciso que se mantenga la plantilla media requerida en la letra c) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto para que la renta derivada de esa cesión o explotación de inmuebles tenga la consideración de procedente de la realización de actividades empresariales.

I.- NORMATIVA APLICABLE

ESPECIALIDAD PROMOTORAS

b) EXCLUSIÓN DE PATRIMONIALIDAD

(REGLAMENTO) No obstante lo dispuesto en el segundo guión de la letra c) del apartado 1 y en la letra c) del apartado 2 del artículo 14 de la Norma Foral del impuesto, no se considerarán como elementos no afectos a actividades económicas los bienes inmuebles que tengan la consideración de activos corrientes de las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad tenga por actividad exclusiva la promoción inmobiliaria y acredite disponer de los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de esa actividad económica de forma continuada en el tiempo.
- b) Que el 85 por 100 o más de su activo esté compuesto por bienes inmuebles que tengan la consideración de activos corrientes por estar afectos a su actividad de promoción inmobiliaria.
- c) Que el 85 por 100 o más de los ingresos de la entidad provengan de la transmisión de los bienes inmuebles promovidos por la entidad.

A los efectos del cómputo de los ingresos señalados en esta letra no se incluirán los provenientes de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 42 de la Norma Foral del impuesto.

I.- NORMATIVA APLICABLE

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.

II.- CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA PATRIMONIALIDAD DE UNA ENTIDAD

- a. La estructura de su accionariado.
- b. La composición de su activo.
- c. La tipología de ingresos / delimitación de las Rentas Pasivas.
 - Ingresos computables según Instrucción.
 - Problemas de encaje en la Base Imponible del Ahorro / Base Imponible General.
 - Dividendos de Holding y Subholding.
 - La Reversión de Provisiones. Orden de Reversión.
 - Efecto de los ajustes extracontables.
 - Rendimientos del Capital Mobiliario ajenos a la Base Imponible del Ahorro.
 - Problemática de las cesiones de bienes / prestaciones de servicios a vinculados.
 - Inexistencia de ingresos. Periodo de cómputo.

III.- CUESTIONES CONTROVERTIDAS EN LA FIJACIÓN DE SU BASE IMPONIBLE

i. En materia de Ingresos:

- a) Operaciones que no se contabilizan como ingresos contables (reducción de capital / repartos de prima / dividendos anteriores a la toma de participación)**
- b) Ingresos Financieros: Diferencias de cambio, Reversión de Provisiones, Revalorizaciones contables, ...**

ii. En materia de Gastos:

- a) Gastos Financieros: Diferencias de cambio, Reversión de Provisiones, Revalorizaciones contables, ...**
- b) Variaciones de existencias.**
- c) Amortizaciones no deducibles (subsumidas en bonificación).**
- d) Provisiones / Deterioros.**

IV.- COMPENSACIÓN DE RENTAS CON ARREGLO A LA NORMATIVA DEL IRPF

- i. Problemática de calificación de rentas no existentes en la normativa del IRPF: Diferencias de Cambio, Plusvalías Tácitas, ...**
- ii. Compensación de Rentas y Linealidad.**
- iii. Rendimientos Capital Mobiliario VS Alteraciones Patrimoniales.**
- iv. Base Imponible General vs Base Imponible del Ahorro.**

V.- ESPECIALIDAD DE LAS SOCIEDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

- i. Diferencia de tipos en los arrendamientos no sometidos a la L.A.U. con relación al IRPF.**
- ii. Criterios de aplicación de las bonificaciones del 20% / 30% (Medidas Tributarias de Gipuzkoa).**
- iii. Las entidades subarrendadoras.**
- iv. Los arrendamientos de negocio / bienes muebles.**
- v. Los arrendamientos a vinculadas.**

VI.- LINEALIDAD EN LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS

- i. Transparencia Fiscal como Régimen general.**
- ii. PYME como régimen especial.**
- iii. Incidencia de la linealidad en la tributación del reparto de dividendos.**
- iv. Compensación de rentas generadas bajo la linealidad. Incidencia en su calificación.**
- v. Exención de las plusvalías de cartera (art. 34 NFIS) y linealidad.**

VII.- REGLAS DE APLICACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y DEDUCCIONES EN EL SUPUESTO DE APLICACIÓN DE DISTINTOS REGÍMENES

- i. De Régimen General a Régimen de Patrimoniales.**
- ii. De Régimen de Patrimoniales a Régimen General.**

VIII.- PATRIMONIALES E INMOBILIARIAS Y RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

- i. **Inclusión / Exclusión del grupo fiscal.**
- ii. **Incidencia en el grupo de su volumen de operaciones.**
- iii. **Incidencia en el tipo aplicable.**

IX.- EJEMPLOS PRÁCTICOS

EJEMPLO 1.- LINEALIDAD Y REPARTO DE DIVIDENDOS

SOCIEDAD A, dedicada al arrendamiento de locales, titular de un inmueble desde 1/1/2002, contabilizado como inmovilizado material, lo vende el 31/12/2017 .

A) Régimen Aplicado (tenencia 16 años)

- 2002 – Sociedad PYME → (1/17)
 - 2003/2006 – Sociedad Patrimonial → (4/17)
 - 2007/2013 – Régimen General → (7/17)
 - 2014/2017 – Sociedad Patrimonial → (4/17)
- (8/17) – Patrimonial
-

B) Créditos Fiscales Pendientes (último período impositivo)

31/12/2013 – Bases Imponibles Negativas – 100
DDID – 50

C) Plusvalía Contable – 1.700

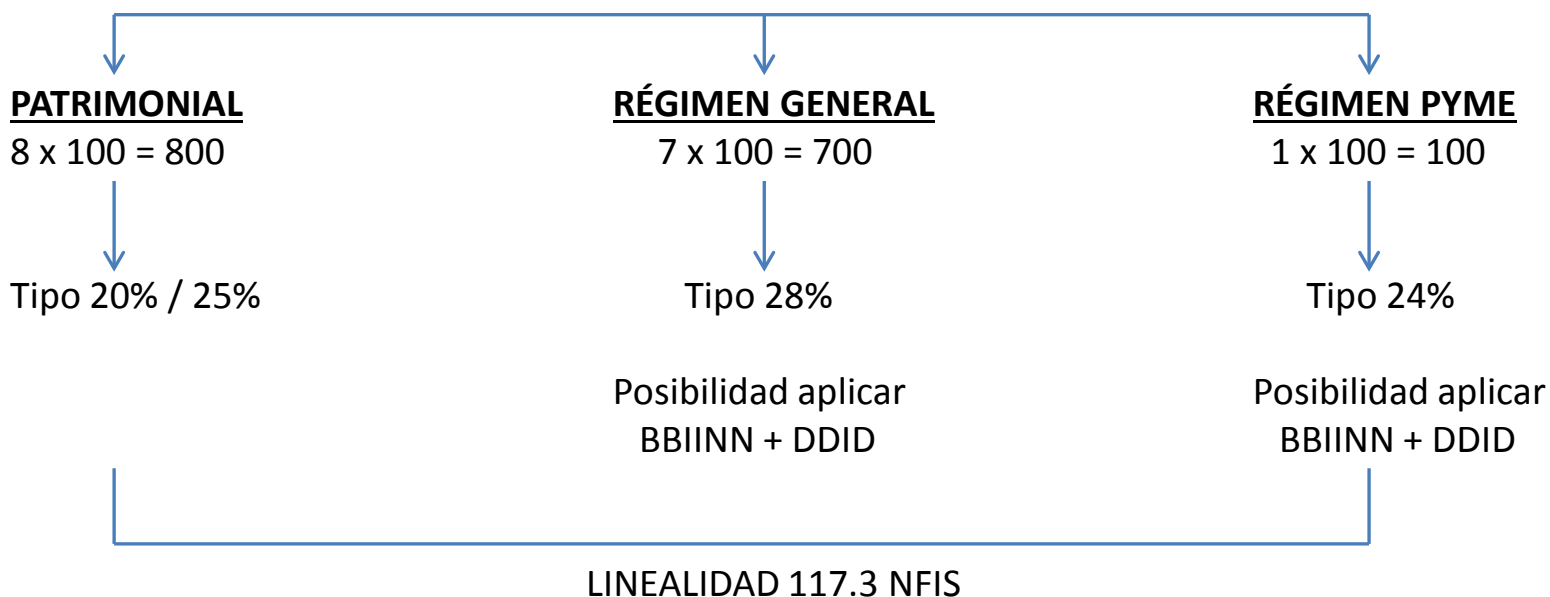
IX.- EJEMPLOS PRÁCTICOS

LIQUIDACIÓN PLUSVALÍA – IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

PLUSVALÍA CONTABLE → 1.700

CORRECCIÓN MONETARIA → (100) (40.9 NFIS) – Desde última actualización legal

RENTA FISCAL → **1.600** / 16 años = 100 €/año



IX.- EJEMPLOS PRÁCTICOS

REPARTO BENEFICIOS

BENEFICIO CONTABLE → 1.700

GIS → (300)

1.400

PATRIMONIAL

8 / 16

Repartible sin
retención y sin
Tributación IRPF
(Socios VASCOS)

Incide en límite IPAT

RÉGIMEN GENERAL

7 / 16

Repartible con retención
y tributación IRPF

RÉGIMEN PYME

1 / 16

Repartible con retención
y tributación IRPF

IX.- EJEMPLOS PRÁCTICOS

EJEMPLO 2.- COMPENSACIÓN BASE IMPONIBLE AHORRO

SOCIEDAD B con el siguiente balance y cuenta de resultados.

BALANCE (Miles de Euros)				
	ACTIVO	15.000,00	PASIVO	15.000,00
	A) Inmovilizado Financiero	2.000,00	A) Patrimonio Neto	9.750,00
	Acciones cotizadas	2.000,00	Capital Social	10.000,00
	B) Circulante	13.000,00	Resultado	-250,00
	B.1) Inversiones disponibles para la venta	12.000,00	B) Exigible	5.250,00
	Moneda Extranjera	5.000,00	Préstamo Bancario	5.250,00
	Euros	7.000,00		
	B.2) Tesorería	1.000,00		
	Bancos	1.000,00		

CUENTA RESULTADOS (Miles de Euros)			
Gastos Financieros	-10	Intereses	10
intereses préstamo		Dividendos	50
Servicios Exteriores	-20	Diferencias positivas de	100
Diferencias negativas de	-80	cambio no materializadas	
cambio no materializadas		Revalorización contable	200
Provisión por deterioro	-500	I.I. Venta	
GASTOS	-610	INGRESOS	360
		PÉRDIDA CONTABLE	250

IX.- EJEMPLOS PRÁCTICOS

RESULTADO CONTABLE	250	
<hr/>		
TOTAL INGRESOS	360 *	
Exención Dividendos	<u>-1,5</u>	(Art. 9.24 NFIRPF) (Art. 32 NFIS)
	358,5	
Diferencias negativas de cambio ¿compensables?	(80)	(Art. 32 NFIS) (Art. 66 NFIRPF)
	BI = 278,25	
↓	↓	
No existen en IRPF	Cuota (20% / 25%)	
	↓	
	68 €	

* Incluyendo revalorización y diferencias positivas de cambio. No existen en normativa de IRPF hasta su materialización.