

## Patrimonialidad sobrevenida. Caso práctico.

Gregorio Labatut Serer



La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades en vigor desde el 1 de enero de 2015, nos ha traído una novedad que quizá haya pasado desapercibida. Se trata de la denominada “patrimonialidad sobrevenida”. ¿En qué consiste?

Pues fundamentalmente, en que aquellas sociedades que durante los ejercicios anteriores hayan tenido beneficios y no los hayan repartido entre los socios con el objetivo de autofinanciar la empresa, pueden verse afectadas y ser consideradas “entidades patrimoniales”, siempre y cuando estos beneficios no los hayan invertido en la actividad económica, sino que los hayan invertido en otros activos, como por ejemplo valores o inversiones financieras no afectas.

¿Qué supone que una sociedad sea considerada entidad patrimonial?, pues entre otras cuestiones, supone la exclusión de algunos regímenes e incentivos fiscales, como por ejemplo los de entidad de reducida dimensión, la no exención por doble imposición de plusvalías en la transmisión de sus participaciones, etc.

Esto se desprende del nuevo artículo 5. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial, de la Ley.

En él se indica:

1. **En primer lugar lo que se entiende por actividad económica:** Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

También se indica el caso específico de arrendamiento de inmuebles. En este caso se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Aunque hay que decir que según diversas sentencias (podemos citar TEAC de 20 de diciembre de 2012 y otras), este hecho no es motivo definitivo para su consideración como entidad no patrimonial, ya que se debe analizar la casuística específica para determinar si existe la actividad económica y que los requisitos de personal son tan solo indicios de la existencia de la actividad económica, pero no son requisitos definitivos y que se podría aportar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, para demostrar que existe actividad económica. Pero bueno, esta es otra cuestión que no vamos a analizar.



## Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

2. **En segundo lugar, se indica que se entiende por entidad patrimonial:** Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.
3. **En tercer lugar, se indica cómo se calculan estos activos afectos y no afectos a la actividad,** para establecer el porcentaje de más, o menos, del 50 %. En este sentido se indica:
  - a. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la **media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad**. Lo cual supone que como referencia para hacer el cálculo, no se escogerá los valores existentes a fecha 31 de diciembre (cierre del ejercicio), sino la media de los balances trimestrales del año.
  - b. **Particularidad con respecto al dinero, derechos de crédito y valores no afectos a la actividad.** No se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente (con ciertas características), que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. Obsérvese que se indica que se haya realizado “en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores”. En consecuencia, en mi opinión esto se puede interpretar como **en los tres periodos anteriores**, porque si se refiere a los del periodo (por ejemplo 2015) o en los dos periodos anteriores (2014 y 2013), en ese caso si nos decantamos por esto último (los dos periodos anteriores 2014 y 2015), no tendría sentido que nos dejásemos fuera los realizados en el 2015. Sería un auténtico absurdo.
  - c. **Características que deben tener los valores para que no se computen.** El art.5 apartado 2 de la Ley nos indica las características que deben tener, que son alguna de las siguientes:
    - i. a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
    - ii. b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
    - iii. c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
    - iv. d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

### **Veamos un caso práctico:**

Supongamos la sociedad A, cuya actividad es la comercialización de productos farmacéuticos. Sus activos según los balances al 31 de diciembre de 2012, 2013, 2014 y 2015 estaban compuestos por:

| ACTIVOS                 | 31/12/2012    | 31/12/2013    | 31/12/2014    | 31/12/2015    |
|-------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
|                         |               |               |               |               |
|                         |               |               |               |               |
| Inmovilizado            | 10.000        | 9.000         | 8.000         | 7.000         |
| Existencias             | 3.000         | 4.000         | 2.000         | 3.000         |
| Inversiones financieras | 2.000         | 4.000         | 5.000         | 4.500         |
| Derechos de crédito     | 3.000         | 5.000         | 5.500         | 6.000         |
| Tesorería.              | 4.000         | 6.000         | 6.000         | 5.500         |
| <b>TOTAL</b>            | <b>22.000</b> | <b>28.000</b> | <b>26.500</b> | <b>26.000</b> |

Se sabe que las inversiones financieras tienen ninguna de las características indicadas en el apartado 2 del artículo 5 para que no se computen. En consecuencia, entendemos que sí que se computarán como afectos.

También se tiene conocimiento de los datos de los activos durante el ejercicio 2015, que son los siguientes:

| ACTIVOS                 | 31/03/2015    | 30/06/2015    | 30/09/2015    | 31/12/2015    | MEDIA         | Porcentaje  |
|-------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------|
|                         |               |               |               |               |               |             |
| Inmovilizado            | 8.000         | 7.900         | 7.500         | 7.000         | <b>7.600</b>  | 30,13%      |
| Existencias             | 2.500         | 3.000         | 2.500         | 3.000         | <b>2.750</b>  | 10,90%      |
| Inversiones financieras | 5.000         | 4.000         | 3.500         | 4.500         | <b>4.250</b>  | 16,85%      |
| Derechos de crédito     | 5.500         | 6.000         | 5.000         | 6.000         | <b>5.625</b>  | 22,30%      |
| Tesorería.              | 5.500         | 4.000         | 5.000         | 5.500         | <b>5.000</b>  | 19,82%      |
|                         |               |               |               |               |               |             |
| <b>TOTAL</b>            | <b>26.500</b> | <b>24.900</b> | <b>23.500</b> | <b>26.000</b> | <b>25.225</b> | <b>100%</b> |

La pregunta es, ¿se trata de una entidad patrimonial?

Veamos, si observamos la media de los balances trimestrales, entre el inmovilizado (30,13 %) y las existencias (10,90 %) suman 41,03 %, mientras que el resto de partidas alcanzan el 58,97 %, por lo tanto, inicialmente podría parecer que se trata de una entidad patrimonial.

Pero como el dinero, derechos de crédito y valores no afectos a la actividad, se considera que sí que están afectos a la actividad aquellos que se hayan generado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores, si contemplamos los generados en los dos periodos impositivos anteriores a 2015, serán los correspondientes a 2014 y 2013, en consecuencia nos situamos con los saldos existentes al cierre de 2012 en cuanto a los derechos de crédito, tesorería y valores, mientras que las cuentas de Inmovilizado y Existencias serán las del cierre del ejercicio 2015.

En definitiva las inversiones financieras, derechos de crédito y tesorería generados en el año y en los dos anteriores, será la diferencia entre la media de los existentes en el año y los existentes a 31 de diciembre de 2012:



## Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

| ACTIVOS                 | MEDIA 2015 | 31/12/2012 | DIFERENCIA |
|-------------------------|------------|------------|------------|
|                         |            |            |            |
|                         |            |            |            |
| Inmovilizado            | 7.600      | 10.000     |            |
| Existencias             | 2.750      | 3.000      |            |
| Inversiones financieras | 4.250      | 2.000      |            |
| Derechos de credito     | 5.625      | 3.000      | 2.625      |
| Tesorería.              | 5.000      | 4.000      | 1.000      |
|                         |            |            |            |
| TOTAL                   | 25.225     | 22.000     | 3.625      |

**PRECISIÓN:** Suponemos que los importes de los derechos de crédito y la tesorería corresponden a la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad, y que los saldos existentes a fecha 31 de diciembre de 2012 se mantienen a 31 de diciembre de 2015, en consecuencia la diferencia por 3.625 se han producido en el año y en los dos anteriores. Tal y como está redactado el apartado 2 del artículo 5 esta diferencia de 3.625 que corresponden a los derechos de crédito y tesorería obtenidos por enajenaciones de activos afectos en el año y en los dos anteriores, no deben ser computados ni como afectos, ni como no afectos. Estos es, deben quedar excluidos del cálculo.

Por lo que los activos afectos y no afectos serán:

| AFECTOS A LA ACTIVIDAD           |               | PROCENTAJE     |
|----------------------------------|---------------|----------------|
| Inmovilizado                     | 7.600         |                |
| Existencias                      | 2.750         |                |
| Inversión financiera             | 4.250         |                |
| <b>TOTAL</b>                     | <b>14.600</b> | <b>70,87%</b>  |
|                                  |               |                |
| <b>No afectos a la actividad</b> |               |                |
|                                  |               |                |
| Derechos de crédito              | 3.000         |                |
| Tesorería                        | 4.000         |                |
| <b>TOTAL</b>                     | <b>6.000</b>  | <b>29,13%</b>  |
|                                  |               |                |
| <b>TOTAL ACTIVOS</b>             | <b>20.600</b> | <b>100,00%</b> |

Obsérvese que los derechos de crédito y tesorería obtenidos por enajenaciones de activos afectos en el año y en los dos anteriores (por 3.625), no se han computados ni como afecto, ni como no afectos. Han quedado excluidos del cálculo.

De tal modo que no se trata de una entidad patrimonial.

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer