

NOVEDADES EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES CON PERSONALIDAD JURÍDICA Y OBJETO MERCANTIL PRODUCIDAS DESDE NOVIEMBRE DE 2015 (Y II)

Sergio Ruiz Garros

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En este artículo se analizan las novedades producidas en los meses de noviembre, diciembre, enero y febrero sobre los requisitos que deben cumplir las sociedades civiles que van a pasar a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, el régimen transitorio de disolución y la opción de la transformación para aquellas sociedades civiles que no quieran pasar a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, así como el régimen transitorio aplicable a aquellas sociedades civiles que pasen a tributar efectivamente por el Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 analizando con supuestos prácticos las situaciones de mayor relevancia que se van a producir en cada una de las situaciones anteriores.

Palabras claves: sociedad civil, comunidad de bienes, Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y objeto mercantil.

DEVELOPMENTS IN THE TAX REGIME APPLICABLE TO CIVIL SOCIETIES WITH LEGAL PERSONALITY AND COMMERCIAL OBJECT PRODUCED FROM NOVEMBER OF 2015 (AND II)

Sergio Ruiz Garros

ABSTRACT

In this article the developments in the months of November, December, January and February on the requirements to be met by civil societies that will become taxpayers corporate income tax from January 1, 2016 are analyzed, the regime transient solution and the option of transformation for those civil societies that do not want to become taxpayers corporate income tax from January 1, 2016, and the transitional arrangements for those civil societies pass effectively taxed on Income tax from January 1, 2016 analyzing practical situations assumptions most relevant to be produced in each of the above situations.

Keywords: civil society, community of goods, corporate tax, legal personality and commercial form.

Sumario

1. Análisis de los requisitos para que una sociedad civil se convierta en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016: la personalidad jurídica y el objeto mercantil
 - 1.1. La personalidad jurídica
 - 1.2. El objeto mercantil
 - 1.3. La problemática del NIF en la constitución de una sociedad civil o de una comunidad de bienes

2. Análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles
 - 2.1. Análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles con objeto mercantil que pasen a tributar como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016
 - 2.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF
 - 2.1.2. La transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil
 - 2.1.3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS
 - 2.1.4. Sociedad civil con actividad profesional que se adapte a la Ley 2/2007 para convertirse en una sociedad civil profesional
 - 2.1.5. Sociedad civil que pretende transformarse en una comunidad de bienes y viceversa
 - 2.1.6. Sociedad civil sin actividad económica de alta

3. Análisis de las cuestiones prácticas de mayor relevancia que se suscitan para las sociedades civiles que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016

Se van a analizar las novedades introducidas en el régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016 que se han producido desde el mes de noviembre de 2015 hasta el mes de febrero de 2016, siguiendo el esquema del artículo sobre el «Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016», publicado en esta *RCyT. CEF*, núm. 393 (diciembre 2015) del que fui coautor.

1. ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS PARA QUE UNA SOCIEDAD CIVIL SE CONVIERTA EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016: LA PERSONALIDAD JURÍDICA Y EL OBJETO MERCANTIL

Tal y como se comentó en el artículo mencionado en el párrafo anterior los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 son los dos siguientes:

1.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

La cuestión relativa a la personalidad jurídica de las sociedades civiles queda resuelta, aparentemente, en el artículo 1.669 del Código Civil (CC) que establece que:

«No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros».

En cuanto a la interpretación de este artículo, la doctrina y jurisprudencia dominantes aplican la tesis clásica de la publicidad de hecho según la cual se entiende que el nacimiento de la personalidad jurídica de la sociedad civil se vincula a la actuación pública de la sociedad en el tráfico jurídico. Es decir, el secreto de los pactos de que habla el artículo 1.669 del CC se refiere a la voluntad de los socios de no darse a conocer en el tráfico como tal ente organizativo distinto de los asociados, luego si la sociedad se da a conocer en el tráfico tiene personalidad jurídica.

Respecto al cumplimiento de este requisito ya se había pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) estableciendo la siguiente doctrina:

Doctrina DGT: En la Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553), y otras posteriores, este organismo establece lo siguiente:

«Cabe concluir que para considerarse contribuyente del IS, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del IS:

1. Las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública.

2. Las sociedades civiles habrán de constituirse en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Solo en estos dos casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales».

Conclusión: Todas las sociedades civiles que actualmente operan en el tráfico jurídico con su nombre, que incluirá las letras «SC» y su número de identificación fiscal (NIF), que empezará por la letra «J», tienen personalidad jurídica y, en ningún caso, podrían alegar que mantienen pactos secretos entre los socios y que, por ello, carecen de personalidad jurídica.

Novedad: En este sentido, en la reciente Instrucción en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS colgada en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en la siguiente dirección: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Novedades/2015/Diciembre/23_12_2015_Instrucciones_sociedades_civiles_en_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml

Se establece lo siguiente en relación con el cumplimiento de este requisito de cara al futuro, a las solicitudes de NIF para las nuevas actividades económicas que se quieran iniciar realizadas conjuntamente por dos o más personas físicas:

1. Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, la consideración de contribuyente del IS siempre que tenga objeto mercantil.

Consecuencia: En este caso se otorgará un NIF «J» de sociedad civil.

2. Si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, no se considerará contribuyente del IS.

En estos casos, podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o en presencia de cualquier otro ente sin personalidad jurídica.

Consecuencia: A todos ellos se les otorgará un NIF «E», cualquiera que haya sido la denominación de dicho ente (diferente de sociedad civil) por el solicitante del NIF.

En este sentido, la Orden HAP/5/2016, de fecha 12 de enero (BOE de 15 de enero) modifica la Orden EHA/451/2008 por la que se regula la composición del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica estableciendo que las claves «E» y «J» de la composición del NIF quedarán con el siguiente contenido:

- E. Comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves.
- J. Sociedades civiles (con personalidad jurídica).

1.2. EL OBJETO MERCANTIL

La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil. Con el concepto de objeto mercantil definido actualmente en el Código de Comercio (CCom.) no tendrían objeto mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales.

Nota: El Anteproyecto de Ley de Código Mercantil, cuyo texto íntegro se puede consultar en la página web del Ministerio de Justicia y que, en principio, iba a sustituir al CCom. actualmente vigente mercantilizandando todas estas actividades citadas en el párrafo anterior, actualmente está completamente paralizado en su tramitación y no es previsible su transformación en proyecto de ley.

Doctrina DGT: Este criterio es el que adopta el mencionado organismo a la hora de valorar el cumplimiento de este segundo requisito. Así en la Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553), y otras posteriores, establece lo siguiente:

«Adicionalmente la consideración de contribuyente del IS requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del IS las entidades que se dediquen a actividades:

- Agrícolas.
- Ganaderas.
- Forestales.

- Mineras.
- Profesionales (Sección segunda de las Tarifas del IAE).

Por cuanto que dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil».

Novedad: En este sentido, en la Instrucción en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS colgada en la página web anteriormente referenciada, se establece lo siguiente en relación con el cumplimiento de este requisito:

La casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el IS la deberán completar las sociedades civiles que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica:

- A01. Alquiler de locales.
- A03. Resto empresariales. Todos los epígrafes del IAE, excepto:
 - Las actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (casilla 402 del modelo 036).
- A04. Artísticas y deportivas.
- A05. Profesionales.

4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LOCALES

A) Actividad

[403] Cód y tipo de actividad

A01 ALQUILER DE LOCALES

A02 GANADERIA INDEPENDIENTE

A03 RESTO EMPRESARIALES

A04 ARTÍSTICAS Y DEPORTIVAS

A05 PROFESIONALES

B01 AGRÍCOLA

B02 GANADERA

B03 FORESTAL

B04 PRODUCCIÓN MEJILLÓN

B05 PESQUERA

[402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe

▼

▼

local determinado

[406] Fecha / /

[409] Fecha / /

a, fundamentalmente, su actividad económica:

Dudas prácticas planteadas: En cuanto a la existencia o no de objeto mercantil en relación con determinadas actividades económicas:

1. Sociedad civil que realiza una actividad profesional

La DGT ha aclarado definitivamente esta cuestión en las siguientes consultas:

- Sociedades civiles con actividad profesional no acogidas a la Ley 2/2007:
 - Consulta V3547/2015, de 17 de noviembre (NFC056716). Actividad de servicios de asesoría administrativa, contable, fiscal y laboral.
 - Consulta V3880/2015, de 4 de diciembre (NFC057306). Actividad de abogacía y administración de fincas.
 - Consulta V4168/2015, de 30 de diciembre (NFC057330). Actividad de ginecología.
 - Consulta V0049/2016, de 8 de enero (NFC057647). Actividad de ginecología.
 - Consulta V0181/2016, de 19 de enero (NFC057874). Actividad de asesoría y contabilidad de empresas.

En todas estas consultas la DGT señala lo siguiente:

«La entidad consultante desarrolla una actividad de XXXXXX, no estando sometida a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS».

- Sociedades civiles con actividad profesional acogidas a la Ley 2/2007:
 - Consulta V4167/2015, de 30 de diciembre (NFC057329). Actividad de ejercicio terapéutico de psicopedagogía y logopedia.
 - Consulta V0050/2016, de 8 de enero (NFC057648). Actividad de odontología.
 - Consulta V0099/2016, de 15 de enero (NFC057859). Actividad de abogacía.
 - Consulta V0137/2016, de 19 de enero (NFC057860). Actividad de abogacía.
 - Consulta V0351/2016, de 28 de enero (NFC057890). Actividad de abogacía.

En todas estas consultas la DGT establece lo siguiente:

«La entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de XXXXXX resultándole de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Puesto que las actividades profesionales están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del IS por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.ª del título X de la LIRPF».

Esto significa que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007 carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS.

Posteriormente comentaremos la posibilidad de que una sociedad civil con actividad profesional se adapte a la Ley 2/2007 y se convierta en una sociedad civil profesional en la actualidad.

2. *Sociedad civil que realiza una actividad agrícola que al mismo tiempo se dedica a prestar servicios, de forma accesoria, a otros agricultores*

En mi opinión, ya que esta cuestión todavía no ha sido resuelta expresamente por la DGT en una consulta, dada la accesoriidad de los servicios prestados y que los mismos son prestados a través de los medios de producción afectos a la actividad principal, se entiende que estamos ante una única actividad económica, agrícola/ganadera (A02/B01/B02), y, por tanto, carente de objeto mercantil.

En este sentido, el artículo 95.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) establece que:

«Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

[...]

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones».

3. *Sociedad civil que únicamente desarrolla la actividad de servicios de cría, guarda y engorde de ganado (integrado)*

En cuanto a la existencia o no de objeto mercantil en la actividad del integrado se pueden tener en cuenta dos preceptos:

- El artículo 95.4 del RIRPF que establece que: «Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas: [...] c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado».
- La regla 3.ª 3 del Real Decreto Legislativo 1259/1991 por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del IAE correspondientes a la actividad ganadera independiente que señala que «Los titulares de explotaciones ganaderas que bajo cualquier forma de retribución acojan, como "ganaderos integrados", ganado de propiedad de terceros no tributarán en este impuesto por dicha actividad, la cual tendrá la consideración de ganadería dependiente».

En este sentido, la Consulta de la DGT V0292/2016, de 26 de enero (NFC057883), confirma este criterio al establecer que una sociedad civil que se dedicara exclusivamente a esta actividad continuaría tributando, a partir del 1 de enero de 2016, como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección 2.ª del título X de la LIRPF.

4. *Sociedad civil que únicamente realiza la actividad de servicios agrícolas a terceros (arado, siembra, recogida de la cosecha, etc.)*

En mi opinión, ya que esta cuestión todavía no ha sido resuelta expresamente por la DGT en una consulta, dada la clasificación de esta sociedad civil en la división 9, «Otros servicios del IAE», se trata de una actividad de prestación de servicios (A03), de naturaleza empresarial no agrícola y, por tanto, esta actividad tendrá objeto mercantil y la sociedad civil que la realizara se convertiría en contribuyente del IS.

5. *Sociedad civil que realiza una actividad de arrendamiento de inmuebles*

Según la Instrucción en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS de fecha 22 de diciembre de 2015, colgada en la página web de la AEAT a la que ya nos referimos anteriormente, la actividad de alquiler de locales (clave A01 de la casilla 403 del modelo 036) tendrá objeto mercantil.

En relación con esta actividad, las consultas de la DGT establecen la siguiente doctrina:

- Consulta V4098/2015, de 21 de diciembre (NFC057812). Alquiler de una propiedad urbana sin persona contratada para el desarrollo de la misma.
La sociedad civil consultante desarrolla una actividad de alquiler de una propiedad urbana, no excluida del ámbito mercantil, y por tanto constitutiva de un objeto mercantil. Consecuentemente, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS.
- Consulta V4166/2015, de 30 de diciembre (NFC057328). Alquiler de un inmueble destinado a despachos para consultas clínicas.

La sociedad civil consultante desarrolla una actividad de alquiler de consultas, no excluida del ámbito mercantil, y por tanto constitutiva de un objeto mercantil. Consecuentemente, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS.

- **Importante:** Consulta V0015/2016, de 5 de enero (NFC057856). Alquiler de bienes inmuebles sin persona contratada para el desarrollo de la misma.

La sociedad civil consultante desarrolla una actividad de alquiler de inmuebles, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Es decir, el carácter mercantil viene determinado por el hecho de que la actividad esté sometida al CCom., con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en la LIS, en su artículo 5.1. Por lo tanto, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, será contribuyente del IS.

Conclusión: Para la doctrina de la DGT, el alquiler de cualquier tipo de inmueble constituye una actividad con objeto mercantil independientemente de que dicha actividad sea considerada o no económica a tenor de lo establecido en el artículo 5.1 de la LIS por tener o no persona contratada laboralmente a jornada completa.

Lo que sucederá en una gran cantidad de ocasiones es que la actividad de arrendamiento de inmuebles se estará realizando bajo una forma jurídica equivocada al estar ante auténticas comunidades de bienes con NIF de sociedad civil siendo de los socios la propiedad indivisa de los inmuebles. Lo que convendrá hacer en estas situaciones es disolver y liquidar la sociedad civil aplicando el régimen especial previsto en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF y que los comuneros soliciten un NIF con la letra «E» para seguir realizando la actividad de alquiler de inmuebles.

6. Sociedad civil que realiza la actividad de farmacia

La DGT ha aclarado definitivamente esta cuestión en la Consulta V4142/2015, de 30 de diciembre (NFC056679), en la que se establece que al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de una oficina de farmacia, ya que el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia corresponden al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, los rendimientos de dicha sociedad civil en ningún caso tributarían por el IS debiendo tributar en régimen de atribución de rentas tal y como se venía haciendo antes de la modificación legislativa.

El mismo criterio se puede aplicar a las sociedades civiles de notarios.

7. Sociedad civil de reparto de gastos de una actividad profesional

En principio, una sociedad civil cuya actividad exclusiva fuera el reparto de los gastos entre los socios que se generen por el ejercicio de una actividad profesional, se entiende que no tendría objeto

mercantil y seguiría tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016, aunque nunca atribuiría ningún rendimiento a sus socios porque su resultado anual siempre sería «0».

No obstante, queremos dejar constancia de la Consulta de la DGT V4165/2015, de 30 de diciembre (NFC057326), en la cual se le pregunta a este organismo en relación con una sociedad civil cuya actividad es la gestión de los gastos e inversiones de la actividad de sus socios que se dedican a la actividad ginecológica.

La DGT contesta que la sociedad civil consultante desarrolla una actividad de gestión de gastos e inversiones de la actividad de ginecología, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Por lo tanto, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS, por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS.

8. Sociedad civil que realiza la actividad de pesca y producción de mejillón en batea

En relación con estas actividades, las consultas de la DGT establecen la siguiente doctrina:

- Consulta V3971/2015, de 14 de diciembre (NFC057577). Sociedad civil que se dedica a la actividad pesquera.

La actividad pesquera es ajena al ámbito mercantil por cuanto se encuentra regulada al margen del mismo. Por tanto, la sociedad civil consultante seguirá tributando, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, como entidad en régimen de retribución de rentas, no convirtiéndose en contribuyente del IS.

- Consulta V0294/2016, de 21 de enero (NFC057885). Sociedad civil que realiza la actividad de producción de mejillón en batea.

La actividad pesquera es ajena al ámbito mercantil por cuanto se encuentra regulada al margen del mismo. Por tanto, la sociedad civil consultante seguirá tributando, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, como entidad en régimen de retribución de rentas, no convirtiéndose en contribuyente del IS.

Doctrina DGT: La DGT ha considerado que tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles en las consultas correspondientes al periodo comprendido entre noviembre de 2015 y enero de 2016:

- Clínica veterinaria, venta de alimentación, medicamentos y productos sanitarios para animales [Consulta V4103/2015, de 21 de diciembre (NFC057810)].
- Fabricación de pan [Consulta V0014/2016, de 5 de enero (NFC057855)].
- Cuidado de animales de compañía [Consulta V0016/2016, de 5 de enero (NFC057914)].
- Practicaje en puertos [Consulta V0262/2016, de 25 de enero (NFC057854)].

- Varios epígrafes de cafetería [Consulta V0286/2016, de 26 de enero (NFC057876)].
- Impresión de textos e imágenes [Consulta V0349/2016, de 28 de enero (NFC057888)].

La DGT ha considerado que no tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles en las consultas correspondientes a los meses de noviembre, diciembre y enero:

- Cría y venta de ganado bovino en ganadería extensiva [Consulta V3537/2015, de 17 de noviembre (NFC057042)].
- Explotación de ganado bovino y porcino [Consulta V0013/2016, de 5 de enero (NFC057852)].
- Actividad agrícola y ganadera [Consulta V0146/2016, de 19 de enero (NFC057865)].
- Actividad ganadera de bovino de leche y ovino de carne [Consulta V0180/2016, de 19 de enero (NFC057873)].

A la DGT se le ha planteado de forma reiterada si por sociedad civil con objeto mercantil hay que entender aquellas que se encuentran inscritas en el Registro Mercantil o bien todas las que operan en el tráfico mercantil atendiendo a su actividad en las siguientes consultas:

- Consulta V3923/2015, de 9 de diciembre (NFC057309).
- Consulta V3928/2015, de 9 de diciembre (NFC057313).
- Consulta V3932/2015, de 9 de diciembre (NFC057315).
- Consulta V3963/2015, de 14 de diciembre (NFC057321).
- Consulta V3967/2015, de 14 de diciembre (NFC057571).
- Consulta V3968/2015, de 14 de diciembre (NFC057572).
- Consulta V3969/2015, de 14 de diciembre (NFC057573).
- Consulta V3970/2015, de 14 de diciembre (NFC057574).

En todas estas consultas la DGT contesta que para determinar si una sociedad civil tiene objeto mercantil hay que atender a la actividad que efectivamente realiza en el tráfico jurídico.

1.3. LA PROBLEMÁTICA DEL NIF EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL O DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

Bajo este título, en el artículo sobre el «Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016» se abordó el

estudio de dos situaciones respecto de las cuales se van a resaltar las novedades que se han producido desde la misma:

1.ª situación: Entidades que, a fecha actual, tienen concedido un NIF de comunidad de bienes (empieza con la letra «E»), pero que en realidad son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes

Esta cuestión se ha seguido planteando de forma muy reiterada a la DGT en varias consultas de los pasados meses de noviembre, diciembre y enero. Así:

1. En la Consulta V3538/2015, de 17 de noviembre (NFC056714), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación y venta de artículos de barro, cerámica y loza y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
2. En la Consulta V3704/2015, de 25 de noviembre (NFC056720), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de apartotel y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
3. En la Consulta V3705/2015, de 25 de noviembre (NFC056722), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de enseñanza y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
4. En la Consulta V3964/2015, de 14 de diciembre (NFC057452), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de instalaciones, montajes y pintura y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
5. En la Consulta V3972/2015, de 14 de diciembre (NFC057441), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de carpintería y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
6. En la Consulta V4092/2015, de 21 de diciembre (NFC057606), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación y comercialización de almohadas de visco elásticas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

7. En la Consulta V0017/2016, de 5 de enero (NFC057858), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de asesoramiento jurídico a empresas y particulares (epígrafe 841 del IAE) y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
8. En la Consulta V0141/2016, de 19 de enero (NFC057863), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 504.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
9. En la Consulta V0176/2016, de 19 de enero (NFC057867), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 647.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
10. En la Consulta V0177/2016, de 19 de enero (NFC057869), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 504.2 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
11. En la Consulta V0178/2016, de 19 de enero (NFC057870), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla las actividades de los epígrafes 419.2 y 419.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
12. En la Consulta V0179/2016, de 19 de enero (NFC057871), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 631 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
13. En la Consulta V0242/2016, de 21 de enero (NFC057788), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de odontología (epígrafe 834 del IAE) y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
14. En la Consulta V0244/2016, de 22 de enero (NFC057760), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio menor de libros y papelería y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

15. En la Consulta V0254/2016, de 25 de enero (NFC057770), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de otros cafés y bares y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
16. En la Consulta V0255/2016, de 25 de enero (NFC057771), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio menor de toda clase de alimentos y bebidas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
17. En la Consulta V0259/2016, de 25 de enero (NFC057764), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de artes gráficas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
18. En la Consulta V0263/2016, de 25 de enero (NFC057774), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de elaboración y transformación de mármoles y granitos y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
19. En la Consulta V0271/2016, de 25 de enero (NFC057779), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio menor de toda clase de prendas de vestir y tocado y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
20. En la Consulta V0287/2016, de 26 de enero (NFC057782), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios administrativos y contables y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
21. En la Consulta V0289/2016, de 26 de enero (NFC057881), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de restaurante de un tenedor y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
22. En la Consulta V0355/2016, de 28 de enero (NFC057892), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de taller de reparación de vehículos y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

23. En la Consulta V0356/2016, de 28 de enero (NFC057899), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación de harinas y sémolas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
24. En la Consulta V0358/2016, de 28 de enero (NFC057904), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de producción audiovisual y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

En todas las consultas anteriores, la contestación de la DGT sigue siendo la misma:

«Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al IS son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección 2.^a del título X de la LIRPF».

Se mantiene la conclusión: Respecto a esta situación mantenemos la conclusión que ya expusimos en el artículo anteriormente mencionado por lo que, en principio y salvo cambio de criterio, las entidades que ya tienen concedido un NIF de comunidad de bienes, aunque en la realidad se las pudiera calificar de auténticas sociedades civiles con objeto mercantil, seguirán tributando en régimen de atribución de rentas sin que les afecte esta modificación legislativa.

2.^a situación: Entidades que, a la vista de esta modificación legislativa, intenten obtener un NIF con la letra «E» para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas

Respecto a esta situación tenemos que variar el criterio que expusimos en el artículo citado de esta misma revista a la vista de la Instrucción colgada en la página web de la AEAT en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS, a la que antes hemos hecho referencia.

En la citada Instrucción se establece que si en el momento de solicitar el NIF la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, no se considerará contribuyente del IS.

En estos casos, podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o en presencia de cualquier otro ente sin personalidad jurídica.

Como ya se ha comentado previamente, a todos ellos se les otorgará un NIF «E», cualquiera que haya sido la denominación de dicho ente (diferente de sociedad civil) por el solicitante del NIF.

2. ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES

2.1. ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL QUE PASEN A TRIBUTAR COMO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

Como ya se comentó en el artículo al que se hizo referencia en el primer párrafo de este trabajo, las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles afectadas por esta modificación legislativa son tres:

1. Optar por la aplicación del régimen especial de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.
2. Optar por la transformación en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil.
3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

En este artículo se van a comentar, además, las tres siguientes situaciones:

4. Sociedad civil con actividad profesional que se adapte a la Ley 2/2007 para convertirse en una sociedad civil profesional.
5. Sociedad civil que pretende transformarse en una comunidad de bienes y viceversa.
6. Sociedad civil sin actividad económica de alta.

Pasamos a analizar cada una de estas opciones más comunes:

2.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF

En el artículo sobre tributación de las sociedades civiles ya se analizaron los requisitos para aplicar este régimen fiscal especial y los efectos fiscales que se derivaban de la aplicación del mismo realizando un completo supuesto práctico en relación con la disolución y liquidación de una sociedad civil que estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 a tenor de lo establecido en el artículo 68 del RIRPF.

En el presente artículo, y en relación con esta opción, se va a realizar un supuesto práctico en relación con la disolución y liquidación de una sociedad civil que no hubiera estado obligada

a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 a tenor de lo establecido en el artículo 68 del RIRPF, ya que este va a ser el supuesto más habitual en la práctica.

Importante: La peculiaridad que se produce en esta situación hace referencia a la forma de calcular el coste de adquisición y de titularidad del porcentaje que posee cada socio en la sociedad civil.

Así:

- No se computa valor de titularidad al desconocerse el importe de beneficios sociales obtenidos que no han sido objeto de distribución.
- El valor de adquisición será la proporción que le corresponda a cada socio en los fondos propios de la sociedad civil teniendo en cuenta, como establece la disposición adicional trigésima segunda, número 4 de la LIS que, en este supuesto, los fondos propios se consideran formados, en su totalidad, por aportaciones de los socios (no hay reservas) con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Es decir, el valor de adquisición no será el efectivamente desembolsado por cada socio para obtener su participación en la sociedad civil sino la cuantía que resulte de aplicar lo establecido en el párrafo anterior.

EJEMPLO 1

La sociedad civil Alfa SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la venta al por menor de muebles habiendo iniciado su actividad en el año 1998.

Alfa SC ha optado por disolverse y liquidarse, en los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF conociéndose los siguientes datos:

- Alfa SC no estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los años 2014 y 2015 al tributar los socios en el IRPF en régimen de estimación directa simplificada.
- Alfa SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad, en función de las aportaciones realizadas por cada uno de ellos, tienen un valor de 300 para cada uno de los socios.
- La sociedad Alfa SC puede probar, por medio de las anotaciones en el libro registro de bienes de inversión y por las facturas y demás documentación que obra en su poder,

.../...

.../...

que, en el momento de la liquidación, el valor fiscal de su activo (valor de adquisición – amortizaciones) y pasivo es el siguiente:

	Activo (2)	Pasivo
Mobiliario	600,00	
Equipos proceso información	400,00	
Existencias	200,00	
Clientes deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Pasivo exigible		200,00
Fondos propios (1)		1.600,00
Total	1.800,00	1.800,00

- (1) La totalidad de estos fondos propios se entiende constituida por aportaciones de los socios (capital) sin que se puedan computar reservas de ejercicios anteriores.
- (2) El valor contable del activo se corresponde con su valor de mercado en el momento de la liquidación y disolución de Alfa SC.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- El señor López recibe el mobiliario, la mitad de las existencias y la mitad de los clientes deudores y la tesorería, adjudicándose todo el pasivo exigible por 200, obteniendo un neto de 800 ($600 + 100 + 250 + 50 - 200$)¹.
- El señor Pérez recibe los equipos para proceso de información, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, obteniendo un neto de 800 a valor de mercado ($400 + 100 + 250 + 50$)¹.

Solución:

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
- Tributación en el IRPF del señor López:

¹ El importe neto a valor de mercado en el momento de la disolución y liquidación obtenido por cada uno de los socios de la sociedad civil debe ser igual para evitar la existencia de excesos de adjudicación y la tributación, en el IRPF y en el ITP y AJD, que pudiera derivarse de los mismos.

.../...

.../...

Valor adquisición participaciones (50 % de los fondos propios)	+800
Coste de titularidad	+ 0
Deudas adjudicadas	+200
Deudores y tesorería (250 + 50)	-300
Diferencia	+700

Luego no obtiene renta alguna a declarar en la declaración del IRPF 2016 y el mobiliario que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(600 \times 700/700) = 600$ y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de $(100 \times 700/700) = 100$.

- **Tributación en el IRPF del señor Pérez:**

Valor adquisición participaciones (50 % de los fondos propios)	+800
Coste de titularidad	+ 0
Deudas adjudicadas	+ 0
Deudores y tesorería (250 + 50)	-300
Diferencia	+500

Luego no obtiene renta alguna a declarar en la declaración del IRPF 2016 y los equipos para proceso de información que le ha sido adjudicado tendrán un valor fiscal de $(400 \times 500/500) = 400$ y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de $(100 \times 500/500) = 100$.

Importante: Dos declaraciones censales a presentar en este supuesto:

- **Primero 036.** Las sociedades civiles que decidan su disolución y liquidación de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF tienen el plazo de los seis primeros meses de 2016 para presentar un modelo 036, con la documentación necesaria, marcando:
 - La casilla 125 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).
En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad civil con objeto mercantil».
 - La casilla 140 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1) para señalar el cese de actividad por estar en proceso de liquidación.

.../...

.../...

Segundo 036. Cuando finalmente se extingan presentarán un modelo 036 marcando la casilla 150, en la página 1, de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores por extinción y los socios su baja individual en modelo 036 en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

2.1.2. La transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil

En el artículo sobre tributación de las sociedades civiles se analizó el procedimiento mercantil para realizar la transformación de una sociedad civil en una sociedad limitada (Ley 3/2009 y art. 218 RRM) y los efectos fiscales que se derivaban de la misma, aplicando la doctrina de la DGT, ya fuera o no sujeto pasivo del IS (por tener o no objeto mercantil) la sociedad civil que se transformaba en sociedad limitada a partir del 1 de enero de 2016.

La única novedad producida en relación con este supuesto desde la publicación del anterior artículo previo es que se han concretado las declaraciones censales a presentar en caso de optar por la transformación.

Importante: Declaraciones censales a presentar en este supuesto:

Las sociedades civiles que decidan transformarse en sociedad de responsabilidad limitada deberán presentar un modelo 036, adjuntando la escritura de transformación y certificado de inscripción en el Registro Mercantil, marcando:

- La casilla 125 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).

En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad limitada».

- La casilla 131 de «Modificación de datos relativos al IVA» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).

En el apartado 6 del «IVA» (pág. 5) debe modificar las casillas que correspondan para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y de alta de los que correspondan.

- La casilla 133 de «Modificación relativos al IS», del apartado «B) Modificación».

En el apartado 7 B) del IS debe darse de alta en la obligación de dicho impuesto desde el 1 de enero de 2016 y rellenar las casillas que correspondan de acuerdo a sus opciones.

Los socios de la sociedad civil sujeta al IS que estuviesen de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones derivadas de su condición de socios de una entidad en atribución de rentas procederán a presentar un modelo 036 para comunicar su baja en dicho censo marcando la casilla 150 del apartado C) Baja (pág. 1) si no debe constar de alta por otro motivo.

2.1.3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS

En el artículo anterior ya se analizó en profundidad la aplicación de la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS a aquellas sociedades civiles con objeto mercantil que optasen por tributar en el IS a partir del 1 de enero de 2016 distinguiendo los supuestos en los que hubieran estado o no obligadas a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 según lo establecido en el artículo 68 del RIRPF.

En el presente artículo y, en relación con esta opción, se va a realizar un supuesto práctico en relación con la distribución de beneficios por parte de una sociedad civil con objeto mercantil procedentes de los años en los que tributó en régimen de atribución de rentas en el caso de que no hubiera estado obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 a tenor de lo establecido en el artículo 68 del RIRPF, ya que este va a ser el supuesto más habitual en la práctica.

A tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS para este tipo de sociedad civil, se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios (no hay reservas), con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, se debería aplicar el régimen tributario en el socio referente a la reducción de capital con devolución de aportaciones de acuerdo con la norma que lo regule, en concreto, la LIRPF si el socio es persona física.

Siendo el caso más habitual que el socio de la sociedad civil sea persona física, las cantidades repartidas tendrían la consideración de «reducción de capital por devolución de aportaciones» regulado en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, el reparto de dichas cantidades:

- Debería minorar el precio de adquisición² de la participación hasta su anulación.
- El exceso tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Es decir, que con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición inicial de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS y puesto de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

EJEMPLO 2

La sociedad civil Alfa SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la venta al por menor de muebles habiendo iniciado su actividad en el año 1998.

Alfa SC ha optado por tributar en el IS en los ejercicios 2016 y siguientes aplicando lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

- Alfa SC no estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los años 2014 y 2015 al tributar los socios en el IRPF en régimen de estimación directa simplificada.
- Alfa SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad, en función de las aportaciones realizadas por cada uno de ellos, tienen un valor real de 300 para cada uno de los socios.
- La sociedad Alfa SC ha reconstruido un balance a 1 de enero de 2016 ajustado a lo establecido en el CCom. y en la normativa que lo desarrolla:

Balance	Activo	Pasivo
Mobiliario	600,00	
Equipos proceso información	400,00	
Existencias	200,00	
		.../...
		.../...

² La disposición transitoria trigésima segunda.4 último párrafo de la LIS señala que: «Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

.../...

Balance	Activo	Pasivo
.../...		
Clientes deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Pasivo exigible		200,00
Fondos propios o fondo social (1)		1.600,00
Total	1.800,00	1.800,00
(1) La totalidad de estos fondos propios se entiende constituida por aportaciones de los socios (capital) sin que se puedan computar reservas de ejercicios anteriores a tenor de norma transitoria.		

La sociedad Alfa SC decide reducir los fondos propios en el ejercicio 2016 con devolución de aportaciones a sus socios repartiendo a cada uno de los dos socios una cuantía de 700 quedando la cifra de fondos propios para Alfa SC en 200.

- Tributación del señor López en el IRPF 2016:

A pesar de que el coste de adquisición real de adquisición del 50 % de su participación en la sociedad Alfa SC ha sido de 300, a tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda.4 último párrafo de la LIS, el coste de adquisición fiscal es de 800 (50 % del importe total de los fondos propios) por lo que esta operación tendrá la consideración a efectos del IRPF de «reducción de capital por devolución de aportaciones» regulado en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, dando lugar a la siguiente tributación:

– Coste fiscal del 50 % de la participación	800
– Importe repartido por Alfa SC	700

Luego:

El importe repartido de 700 no tributa en el IRPF 2016 del señor López y el coste fiscal del 50 % de su participación en Alfa SC queda valorado en 100 de cara a futuros repartos de fondos propios o a la venta de esta participación.

- Tributación del señor Pérez en el IRPF 2016:

Misma tributación que la del otro socio señor López.

Importante: Declaraciones censales a presentar en este supuesto:

Las sociedades civiles que pasen a tributar por el IS por no liquidarse y disolverse de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF deberán presentar un modelo 036 de modificación y marcará:

- La casilla 125 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).
En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad civil con objeto mercantil».
- La casilla 131 de «Modificación de datos relativos al IVA» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).
En el apartado 6 del «IVA» (pág. 5) debe modificar las casillas que correspondan para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y de alta de los que correspondan.
- La casilla 133 de «Modificación relativos al IS» del apartado «B) Modificación».
En el apartado 7 B) del IS debe darse de alta en la obligación de dicho impuesto desde el 1 de enero de 2016 y rellenar las casillas que correspondan de acuerdo a sus opciones.

Los socios de la sociedad civil sujeta al IS que estuviesen de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones derivadas de su condición de socios de una entidad en atribución de rentas procederán a presentar un modelo 036 para comunicar su baja en dicho censo marcando la casilla 150 del apartado C) Baja (pág. 1) si no deben constar de alta por otro motivo.

En relación con esta opción y a las sociedades civiles que realizasen una actividad de comercio al por menor, en la Consulta de la DGT V0226/2016, de 21 de enero (NFC057814), se plantea la situación de una sociedad civil con objeto mercantil que ha pasado a ser contribuyente del IS y que hasta 31 de diciembre de 2015 estaba acogida al régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA.

La DGT contesta que si desde 1 de enero de 2016 la sociedad civil con objeto mercantil no va a poder aplicar el régimen de atribución de rentas, dicha entidad cesará en la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia del IVA tributando por el régimen general del IVA.

En la Ley 48/2015, de presupuestos generales del Estado para el año 2016, se establece en su disposición transitoria tercera que las sociedades civiles que durante el año 2015 estén acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA, y que con efectos del 1 de enero de 2016 pasen a tener la condición de contribuyentes en el IS y, por tanto, cesen en el citado régimen especial, pueden aplicar lo previsto en el artículo 155 de la LIVA y en el artículo 60 del RIVA, es decir, podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha de cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos del IVA y del recargo de equivalencia que estuviesen vigentes en la misma fecha.

2.1.4. Sociedad civil con actividad profesional que se adapte a la Ley 2/2007 para convertirse en una sociedad civil profesional

La adaptación de una sociedad civil con actividad profesional en una sociedad civil profesional es posible en cualquier momento siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la sociedad civil con actividad profesional que se pretenda adaptar a la Ley 2/2007 cumpla los requisitos que exige dicha ley (titulación oficial, inscripción en el correspondiente colegio profesional, que la mayoría del capital pertenezca a socios profesionales, etc.).
2. Que la adaptación se realice mediante escritura pública.
3. Que la escritura pública de adaptación se inscriba en el Registro Mercantil.

En caso de que una sociedad civil con actividad profesional se adapte a la Ley 2/2007, en el año en el que se produzca dicha adaptación, la tributación será la siguiente:

- Desde el 1 de enero hasta la fecha del asiento de presentación de la escritura pública de adaptación a la Ley 2/2007 en el Registro Mercantil (periodo anterior a la adaptación), la sociedad civil tributará como contribuyente del IS con periodo impositivo inferior al año natural.
- Desde la fecha del asiento de presentación de la escritura pública de adaptación a la Ley 2/2007 en el Registro Mercantil (periodo posterior a la adaptación) hasta el 31 de diciembre, la sociedad civil profesional tributará en régimen de atribución de rentas.

Importante: Declaraciones censales a presentar en este supuesto:

Las sociedades civiles que decidan transformarse en sociedades profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, deberán aportar la escritura de transformación inscrita en el Registro Mercantil correspondiente y presentarán un modelo 036 señalando:

- La casilla 125 de «Modificación de otros datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).
- En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad civil profesional»

2.1.5. Sociedad civil que pretende transformarse en una comunidad de bienes y viceversa

- La transformación de una sociedad civil (que dispone de personalidad jurídica en el ámbito fiscal de acuerdo con la doctrina de la DGT por haberse manifestado como

tal en el momento de solicitar el NIF) en una comunidad de bienes no es posible. La transformación de una sociedad civil en un ente sin personalidad no está amparada en la normativa.

Si una sociedad civil quiere constituirse como un ente sin personalidad jurídica deberá disolverse y liquidarse como sociedad civil y proceder a la creación de la entidad con la forma jurídica que se desee.

Es decir, deberán presentar un modelo 036 de baja y disolución y un nuevo modelo 036 de solicitud de NIF y alta de la actividad.

- La transformación de una comunidad de bienes en una sociedad civil no es posible. La transformación de una entidad sin personalidad jurídica en una con personalidad jurídica no está amparada en la normativa ya que implica un traspaso patrimonial hacia una entidad que dispone de personalidad jurídica.

Por tanto, si los partícipes de una comunidad de bienes quieren transformarse en una sociedad civil, deberán presentar una declaración censal de baja (marcando la casilla 150) y posteriormente presentar un modelo censal solicitando el alta y un NIF de sociedad civil («J»).

2.1.6. Sociedad civil sin actividad económica de alta

Las sociedades civiles que no tengan ninguna actividad económica de alta en el censo a 1 de enero de 2016, y que hubieran tenido como última actividad económica declarada alguna por las que se deba considerar sociedad civil con objeto mercantil, deberán presentar el acuerdo de disolución antes del 30 de junio de 2016 y comunicar la baja en el censo mediante la presentación de un modelo 036 (casilla 150) en los seis meses siguientes a la fecha de presentación del acuerdo de disolución. Para ello, deberán actuar igual que lo comentado anteriormente para la opción de disolución y liquidación de la sociedad civil aplicando la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.

En caso de que no se disuelvan y comuniquen la baja se considerarán contribuyentes por el IS desde el 1 de enero de 2016, aun en el caso de que consten como entidad inactiva.

3. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES PRÁCTICAS DE MAYOR RELEVANCIA QUE SE SUSCITAN PARA LAS SOCIEDADES CIVILES QUE SE CONVIERTAN EN CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

En el artículo anterior publicado en esta revista (núm. 393) ya se analizó en profundidad la situación de los elementos patrimoniales utilizados por la sociedad civil en su actividad que fueran propiedad de sus socios y la calificación de la renta que pudieran percibir los socios de las

sociedades civiles que hubieran pasado a ser contribuyentes del IS (como rendimiento del trabajo personal, como rendimiento de la actividad económica o como rendimiento del capital mobiliario) así como la sujeción o no de la citada renta al IVA, si era calificada como rendimiento de la actividad económica, según la doctrina de la DGT.

Importante: Las sociedades civiles con actividad profesional no acogidas a la Ley 2/2007 van a pasar a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016, por lo que a todas ellas les va a ser de aplicación el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF.

Recordar que el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF, interpretado de acuerdo con la doctrina de la DGT, califica obligatoriamente como rendimientos de actividades económicas aquellos en los que concurren las tres siguientes circunstancias:

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales de forma que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional, que son las recogidas en la sección 2.^a de las Tarifas del IAE.
- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En relación con las retribuciones que el socio cobre de la sociedad civil con objeto mercantil contribuyente del IS, independientemente de que dichas retribuciones se califiquen de rendimiento del trabajo personal o de rendimiento de la actividad económica, serán gasto fiscalmente deducible para la sociedad civil en el IS.

En este sentido, la Consulta de la DGT V3569/2015, de 18 de noviembre (NFC056718), en la que se plantea esta cuestión, establece lo siguiente:

«De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones de los socios por el trabajo desarrollado, son gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS (a partir de 1 de enero de 2016 en el caso consultado), siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de (1) inscripción contable, (2) imputación con arreglo a devengo y (3) justificación, por cuanto dichos gastos constituyen la contraprestación de las funciones desempeñadas por los socios, distintas de las correspondientes a los de administrador».