

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES CON PERSONALIDAD JURÍDICA Y OBJETO MERCANTIL A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

A partir de los periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2016, todas aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil han pasado a considerarse contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, dejando de tributar por el IRPF como entidades en régimen de atribución de rentas.

Dada la actualidad del tema y la repercusión práctica de esta nueva regulación, contenida en el artículo 7.1 a) de la LIS, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF- ha querido dedicar una de sus últimas ponencias de este curso académico al estudio del régimen tributario aplicable a esta cuestión. Durante el transcurso de la misma se analizaron las últimas novedades en esta materia, señalando lo que, a tenor de las últimas consultas publicadas por la DGT y de las Instrucciones publicadas por la AEAT en este sentido, debe entenderse por «personalidad jurídica» y «objeto mercantil», así como los regímenes transitorios contemplados tanto por la LIRPF como por la LIS en este ámbito.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Francisco José Palacio Ruiz de Azagra, inspector de Hacienda y vocal del TEAC, que tuvo lugar los pasados 14 y 18 de enero de 2016.

Palabras claves: comunidad de bienes, objeto mercantil, personalidad jurídica y sociedades civiles.

ISSUES TO DEBATE...

**CIVIL SOCIETIES WITH LEGAL PERSONALITY AND
COMMERCIAL FORM TAX REGIME (FROM JANUARY 2016)**

María del Carmen Cámara Barroso

ABSTRACT

From 2016, civil societies with legal personality and commercial form will be taxed through the Spanish Corporate Income Tax (and, consequently, not by the Spanish Personal Income Tax through the income allocation system).

Given the importance and practical impact of this new regulation, the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** that is taught in the CEF- decided to dedicate one of its last presentations of this academic year to the study of this topic. During the course of the same we analysed the latest changes in this field, discussing what we should understand by «legal personality» and «commercial form» according to the Spanish Tax Authorities doctrine.

This article is a summary of the conference given by Francisco José Palacio Ruiz de Azagra, inspector de Hacienda and vocal del TEAC, which took place on January 2016.

Keywords: community of property, commercial form, legal personality and civil societies.

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

2. Los regímenes transitorios y el análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles (disps. trans. 19.^a y 30.^a de la LIRPF y disp. trans. 32.^a de la LIS)
 - 2.1. Régimen especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles regulado en la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF
 - 2.2. Transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital (sociedad de responsabilidad limitada)
 - 2.3. Mantenimiento de la forma jurídica de sociedad civil y conversión en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 (aplicando el régimen transitorio contenido en la disp. trans. 32.^a)

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

El artículo 7.1 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), señala como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 –a tenor de lo establecido en la disp. trans. 32.ª de la LIS–, a las **sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil**, que tradicionalmente venían tributando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) a través del régimen de atribución de rentas contenido en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF)¹.

1.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

Tomando como base lo dispuesto en el artículo 1.669 del Código Civil (en adelante, CC) –«no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios»–, se ha entendido que la sociedad civil tendrá personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos, existiendo en consecuencia una voluntad de los mismos de actuar frente a terceros como una entidad.

Siendo así, la DGT, en su Consulta V2376/2015 (NFC055553), traduciendo dicho axioma civil en términos tributarios, entiende que será necesario que la sociedad civil se haya manifesta-

¹ Este cambio normativo ha originado numerosas consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a lo largo de 2015 (y las sigue generando). Las mismas, salvo contadas excepciones, han generado una doctrina uniforme. Así en este ámbito, el de las sociedades civiles y las comunidades de bienes y su tributación por el IS o por el IRPF, es habitual encontrar la siguiente expresión plasmada en las consultas: «puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades 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» [vid., por ejemplo, en tal sentido, la Consulta V2382/2015 (NFC055573)].

do como tal frente a la Administración tributaria. Así, deberán constituirse en escritura pública o en documento privado –siempre que en este último caso se haya aportado este ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal (en adelante, NIF) de las personas jurídicas y entidades sin personalidad–².

En el mismo sentido, las *Instrucciones en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades* de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT)³, de 22 de diciembre de 2015, en línea con las consultas y doctrina de la DGT, establece que:

- Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, 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). En estos casos se otorgará un NIF «J».
- 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 se otorgará un NIF «E».

Por último, señalar que, en relación con la tributación de las sociedades de capital (fundamentalmente, sociedades de responsabilidad limitada –en adelante, SRL–), dado que la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece el plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad de capital para su inscripción en el Registro Mercantil, durante ese lapso de tiempo –y hasta el momento de dicha inscripción– la sociedad de capital no tendrá personalidad jurídica, dado que la misma se otorga con la inscripción registral que tiene efecto constitutivo, y, en consecuencia, tributará en régimen de atribución de rentas.

² Se ha instado una modificación del artículo 3 de la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que afecta a las claves E y J que pasan a denominarse, respectivamente: E –comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves–; J –sociedades civiles–. Dicha modificación se ha operado a través de la Orden HAP/5/2016, de 12 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, en vigor desde el 16 de enero de 2016.

³ De dicha instrucción se conocen dos versiones distintas: una publicada en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales el 25 de noviembre de 2015 y el que se encuentra publicado en la página web de la AEAT, de 22 de diciembre de 2015.

1.2. EL OBJETO MERCANTIL

Adicionalmente, la consideración de contribuyentes del IS requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. En este sentido, la DGT, entre otras, en su Consulta V2376/2015 (NFC055553), entiende 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, quedando, así, excluidas de ser contribuyentes del IS las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional⁴ (por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil). En resumidas cuentas, podemos afirmar que no constituye objeto mercantil la materia excluida del ámbito de aplicación del Código de Comercio (en adelante, CCom.).

La Instrucción de la AEAT de 22 de diciembre señala que la casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el IS la deberán rellenar las sociedades civiles que hayan completado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica: *A01* (alquiler de locales); *A03* (todos los epígrafes del IAE, excepto las actividades mineras y las entidades constituidas al amparo de la Ley 2/2007); *A04* (artísticas y deportivas); *B04* (producción mejillón); y *B05* (pesquera).

Ante este escenario es posible constatar la existencia de tres posibles situaciones:

1. Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional (Ley 2/2007): seguirán tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016.
2. Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad mercantil: pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 (salvo disolución o transformación).
3. Sociedades civiles que realicen una actividad económica, agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional y de forma simultánea otra u otras actividades mercantiles: pasan a tributar por el IS a partir de 1 de enero de 2016 (salvo disolución o transformación). *Vid.*, en tal sentido, la Consulta V2412/2015 (NFC055569).

En este contexto se plantean una serie de dudas prácticas a las que se ha tratado de dar respuesta tanto a través de la Instrucción de la AEAT como de las consultas de la DGT.

Así, por ejemplo, respecto de la actividad de una sociedad civil dedicada al *arrendamiento de inmuebles* (que tiene una regulación fuera del propio CCom. –CC y Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos–), entendemos, atendiendo a lo dispuesto en la Instrucción de la AEAT, que, cumpliendo el requisito de personalidad jurídica, pasaría a tributar por el IS.

⁴ Debemos precisar que las sociedades profesionales quedan excluidas únicamente si son entidades a las que resulta aplicable la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (debiendo haberse acogido a dicha ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución). Las sociedades profesionales a las que no se aplique la citada ley, siempre que tengan personalidad jurídica, serán contribuyentes del IS.

Sin embargo, existen ciertas parcelas –pocas– donde no se ha conseguido un consenso por parte de la DGT, pudiendo destacar, por ejemplo, el distinto tratamiento fiscal que, en este ámbito, se ha otorgado a una sociedad civil que desarrolla la actividad de *asesoramiento laboral* [Consulta V2727/2015 (NFC056094)] y a otra cuya actividad principal consiste en el *asesoramiento fiscal y contable* [Consulta V2412/2015 (NFC055569)].

Mientras que en el primer caso (asesoramiento laboral) se ha entendido que, puesto que el único contribuyente que se incorpora al IS son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección 2.ª del título X de la LIRPF, en el segundo caso (asesoramiento fiscal y contable), se considera que la entidad consultante tendrá la consideración de contribuyente del IS, dado que su actividad consiste en la prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.

En otro orden de ideas, la DGT, en su Consulta V3450/2015 (NFC056768), ha señalado que los «farmacéuticos» que ejerzan su actividad a través de una sociedad civil no tributarán en el IS, por entenderse que el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia corresponde exclusivamente al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, sin que puedan dichas actividades ser ejercidas por una sociedad mercantil.

Siendo así, entendemos que, en general, respecto de las actividades que deban ser ejercidas necesariamente por personas físicas en virtud de lo dispuesto en su normativa sectorial (farmacias, notarías, etc.), en la medida en que no puedan ser ejercidas por personas jurídicas con personalidad propia, no podrán tributar por el IS en ningún caso, debiendo aplicarse las normas propias del IRPF (régimen de atribución de rentas).

Ante la duda de cómo deberá operarse en el caso de aquellas comunidades de bienes (que tienen un NIF de comunidad de bienes que fue concedido por la Administración tributaria) pero que, en realidad, son sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, la DGT ha señalado ya en numerosas consultas, entre las que podemos destacar, por ejemplo, la Consulta V2382/2015 (NFC055573), donde la entidad consultante es una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de «otros cafés y bares», que seguirán tributando como entidad en atribución de rentas, aun cuando la estructura de su patrimonio y su actuación en el tráfico jurídico presenten similitudes con las sociedades civiles. Ello sin perjuicio de las facultades de comprobación (censal) que puedan corresponder a la Administración tributaria (que, en ningún caso, podrán tener efectos retroactivos)⁵.

⁵ Entendemos que, ante aquellas sociedades civiles con objeto mercantil que intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas, los órganos de Gestión Tributaria (Censos) podrán, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24.1 –asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad– del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados.

Sobre esta cuestión, desde el Departamento de Gestión Tributaria se han emitido las siguientes instrucciones –*Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*–, de 15 de enero de 2016, en línea con la Instrucción de la AEAT de 22 de diciembre y la doctrina de la DGT:

- Asignación de NIF: clave «J». Se otorgará el NIF «J» a la entidad que se manifieste como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF. Dentro de esta clave se han creado las siguientes subclaves (CITIPOS) que informarán sobre la tributación que es aplicable en cada caso: 76 (sociedad civil con objeto mercantil –IS–); 37 (sociedad civil sin objeto mercantil –atribución de rentas–), y 75 (sociedad civil profesional –atribución de rentas–).
- Asignación de NIF: clave «E». Se añade la subclave 74 a las actualmente existentes: 48 (herencia yacente); 49 (comunidad de bienes); 56 (titularidad compartida de explotaciones agrarias), y 74 (otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves) –novedad–.

En dichas instrucciones se precisa que si un sujeto se persona ante la AEAT manifestándose como comunidad de bienes, nada obsta a la necesidad de valorar el documento que se presenta ante la AEAT como constitutivo de tal comunidad de bienes y en el que deberá figurar claramente identificada la cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad⁶. En caso contrario, se le otorgará el NIF «E», subclave 74.

2. LOS RÉGIMENES TRANSITORIOS Y EL ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES (DISPS. TRANS. 19.^a Y 30.^a DE LA LIRPF Y DISP. TRANS. 32.^a DE LA LIS)

Las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles afectadas son tres:

1. Optar por la aplicación del régimen especial de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF.

⁶ En las Instrucciones de la AEAT en relación con la constitución de nueva sociedades civiles o comunidades de bienes a partir de 2015, de noviembre de 2015 (que, como acabamos de señalar arriba, fue sustituida por la de diciembre de 2015 –que no hace referencia a esta cuestión–), se señalaba, como criterio rector, que se otorgaría el NIF de comunidad de bienes si, del acuerdo de voluntades, podía desprenderse que hay patrimonio común preexistente y que es copropiedad de todos, no habiendo voluntad de asociarse diferente a la mera situación de copropietarios de todos los comuneros, no aportándose nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente y no existiendo socios no copropietarios. Aunque dicha Instrucción ha «desaparecido», creemos que los criterios que se exponían en la misma en este sentido pueden ser muy útiles a la hora de delimitar la delgada línea que separa a las comunidades de bienes y a las sociedades civiles.

2. Optar por la transformación en una sociedad de capital (fundamentalmente, sociedad de responsabilidad limitada).
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 32.^a de la LIS.

2.1. RÉGIMEN ESPECIAL DE DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES REGULADO EN LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA 19.^a DE LA LIRPF

En virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria 19.^a de la LIRPF podrán acordar su disolución y liquidación las sociedades civiles en las que concurren las siguientes circunstancias: (i) que, con anterioridad al 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF; (ii) que, a partir del 1 de enero de 2016, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS; (iii) que, en los seis primeros meses de 2016, adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación; y (iv) que se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil.

A grandes rasgos, la disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

1. Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), concepto «operaciones societarias».
2. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
3. A efectos del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) de los socios de la sociedad civil que se disuelve se establece una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería, que, en determinados casos, puede incluso determinar la obtención de una renta. La citada regla es la siguiente: el valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado. El resultado de tal operativa puede arrojar un saldo positivo, igual a cero o negativo:
 - **Resultado positivo:** se considerará que no existe renta alguna. El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de

la tesorería, será el que resulte de distribuir dicho resultado positivo entre los distintos activos adquiridos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue (y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en su fecha de adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada).

- **Resultado igual a cero:** se considerará que no existe renta alguna. El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero (y se entenderán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en su fecha de adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada).
- **Resultado negativo:** se considerará renta para las personas jurídicas y ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro para las personas físicas. El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero (y se entenderán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en su fecha de adquisición por la citada sociedad disuelta y liquidada).

Hasta la terminación del proceso de extinción de la sociedad civil, cuando hubiera tenido lugar a lo largo de 2016, esta tributará por el IRPF en el régimen de atribución de rentas (sin que llegue a adquirir la condición de contribuyente del IS). Si el proceso de extinción no tiene lugar conforme a los plazos que acabamos de señalar, la sociedad civil pasará a tener la condición de contribuyente por el IS a partir del 1 de enero de 2016 (sin que pueda acogerse al régimen especial de disolución y liquidación).

2.2. TRANSFORMACIÓN DE LA SOCIEDAD CIVIL EN UNA SOCIEDAD DE CAPITAL (SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA)

- Tributación de los rendimientos obtenidos en el año de transformación:
 - Periodo anual como sociedad de capital: los rendimientos devengados durante el periodo temporal en el que la sociedad civil ha desarrollado su actividad deberán ser imputados a los socios de la misma como rendimientos de actividades económicas en su declaración del IRPF en régimen de atribución de rentas, debiendo presentar por las operaciones realizadas en dicho periodo el modelo 184.
 - Periodo anual como sociedad de responsabilidad limitada: tributará como contribuyente del IS.
- Efectos fiscales en los socios de la sociedad civil por su transformación en sociedad de responsabilidad limitada: no determina ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas.

- Tributación de la transformación de sociedad civil en sociedad de responsabilidad limitada en el ITP y AJD: no constituye hecho imponible de ninguna de las modalidades del impuesto.

2.3. MANTENIMIENTO DE LA FORMA JURÍDICA DE SOCIEDAD CIVIL Y CONVERSIÓN EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016 (APLICANDO EL RÉGIMEN TRANSITORIO CONTENIDO EN LA DISP. TRANS. 32.^ª)

Debemos distinguir entre dos escenarios distintos:

- Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al CCom. en 2014 y 2015: a partir del 1 de enero de 2016 se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la LIS.

Por lo que respecta a la distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento: cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible (no estando sujeta a retención o ingreso a cuenta)⁷.

- Sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al CCom. en 2014 y 2015.

Por lo que respecta a la distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas y las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas se entenderá que, a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, 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.

Como reglas propias de devengo e imputación se señala que la integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los periodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del IS correspondiente al primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. Por su parte, las

⁷ Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro periodo impositivo.

Por último, señalar que la disposición transitoria 30.^a de la LIRPF establece que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran, a partir del 1 de enero de 2016, la condición de contribuyentes del IS (habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF), podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación (siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el art. 69 de la LIRPF y en la LIS).