

TRABAJO FIN DE GRADO

LA TRIBUTACIÓN

DE LAS

SOCIEDADES

CIVILES

Autor:

Cristian Roldán Gregorio

Directora:

Olga Carreras Manero

Abreviaturas.....	P.3
1. Introducción.....	P.5
1.1.Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado.....	P.5
1.2.Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	P.5
1.3.Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.....	P.5
2. Antecedentes normativos y régimen transitorio.....	P.6
2.1.La regulación previa a la Ley 28/2014, de 27 de Noviembre.....	P.6
2.2.El régimen transitorio.....	P.7
3. Regulación actual. La cuestión de la personalidad jurídica y el objeto mercantil.....	P.10
4. La tributación de las operaciones societarias de constitución y disolución de sociedades civiles.....	P. 13
5. La tributación de las rentas obtenidas por la sociedad civil.....	P.16
5.1.En los casos de sociedad civil con objeto mercantil.....	P. 20
5.2.En los casos de sociedad civil sin objeto mercantil.....	P. 22
6. Conclusión.....	P. 23
7. Bibliografía y referencias documentales.....	P. 24

ABREVIATURAS

Cc: Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

CC: Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

IS: Impuesto de Sociedades

ITPAJD: Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LGT/1963: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRPF: 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.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LITPADJ: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LSC: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

NIF: Número de Identificación Fiscal

OS: Operaciones Societarias

P. : página

RGGA: 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.

RIS: Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

RETA: Régimen Especial de Trabajadores Autónomos

RM: Registro Mercantil

SS: Seguridad Social

TFG: Trabajo Fin de Grado

TRLRHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo

I. INTRODUCCIÓN

1.1 CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

El tema central del presente TFG ha sido la nueva regulación que afecta a las sociedades civiles que antes tributaban en el IRPF en el régimen de atribución de rentas y, a partir de 2016, lo van a hacer en el IS.

Además del eje central sobre el que va a tratar el trabajo, también se desarrollan otros aspectos que interactúan con la nueva situación de las sociedades civiles, como los diferentes tipos que existen (con o sin objeto mercantil), la situación de las rentas que obtienen las sociedades o los diferentes cambios que se producen en el caso de disolución societaria.

1.2 RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

La motivación por la que he elegido el tema se encuentra en varios motivos, como es, en primer lugar, querer trabajar un tema que fuera lo suficientemente amplio como para poder explicar diferentes conceptos y, a su vez, no tener escasez de materia ni, por consiguiente, de resultados. La mayor preocupación para mí era desarrollar un determinado tema y tener que abandonarlo por encontrar problemas para conseguir hacer de ello un TFG.

En segundo lugar, quería un tema actual y novedoso, motivos suficientes para intentar esforzarme en un material nuevo con fuentes de desarrollo de escasa temporalidad. Asimismo quería que el tema tratase sobre uno de los impuestos que hemos estudiado en la Parte Especial de Derecho Financiero, relacionando la materia aprendida con la fase de investigación y desarrollo del TFG.

1.3 METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Todas las directrices seguidas han sido ideas consensuadas por mi tutora Olga Carreras Manero quien, en primer lugar, me aportó toda la información necesaria para que pudiera encauzar el TFG y poder diseñar después un índice con todas las pautas que iba a desarrollar posteriormente en el trabajo. De forma conjunta escogimos los diferentes puntos que trataban realmente del tema elegido, desechando, a su vez, aquellos que se alejan, parcialmente, del tema principal.

Así, y en relación con la metodología, he examinado varios trabajos doctrinales, junto con las modificaciones legislativas acaecidas en relación con mi TFG.

Ahora que he conseguido realizar este trabajo puedo decir que es el proyecto en el que más tiempo he invertido y del que más orgulloso me siento.

Ha sido una oportunidad perfecta para conocer una de las asignaturas más complejas de la carrera pero también para darme cuenta que, cuando uno se esfuerza, obtiene los resultados que tan difíciles le parecen cuando se los plantea.

Al principio me costó mucho dar forma y saber cómo iba a plantear el trabajo pero, poco a poco, todo fue consiguiendo forma, hasta conseguir este resultado.

II. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y EL RÉGIMEN TRANSITORIO

2.1 LA REGULACIÓN PREVIA A LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE

La primera ley que reguló la exención de las comunidades de bienes y de las sociedades civiles de tributar sus resultados se remonta al 16 de diciembre de 1954.

Pero no es hasta 1978 cuando realmente, y de forma más concreta, las sociedades civiles no tributan en el IS, pero sí sus socios van a tributar en el IRPF por atribución de rentas.

Esta misma Ley 44/1978 de 8 de septiembre, que regula el IRPF, en su artículo 12 especifica que tanto las rentas de las sociedades civiles, como de las herencias yacentes, las comunidades de bienes (aunque sus pactos sean públicos o no) y del resto de entidades a las que hace referencia el artículo 33 de la LGT/1963, se atribuirán a sus socios, herederos, comuneros y partícipes, de forma respectiva y por partes iguales.

Por otro lado, el artículo 4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que regula el IS concretaba que eran sujetos pasivos de ese impuesto todos los sujetos que tuvieran derechos y obligaciones, además de personalidad jurídica, siempre que no estuvieran sujetos al IRPF.

El régimen de atribución de rentas surgió de forma escasa a través del régimen del IRPF, pero después fue modificado con la Ley 46/2002, donde si dio lugar a un verdadero régimen de carácter especial, manteniéndose hasta la Ley 35/2006.

Con este planteamiento, todas las sociedades civiles, tributaban a partir del régimen especial de la Ley del IRPF, por otro lado, en el régimen del IS se realizaba una mención al régimen especial, tanto del IRPF como del IRNR, en los que se incluía a las entidades que se constituían en el extranjero siempre que tuvieran naturaleza análoga.¹

El artículo 8.3 de la LIRPF² especificaba que no serán contribuyentes del IS ni las sociedades civiles (tuvieran o no personalidad jurídica), ni las herencias yacentes, ni las comunidades de bienes y tampoco las entidades señaladas en el artículo 35.4 de la LGT 58/2003 de 17 de Diciembre, por las que las rentas se atribuían a socios, herederos, comuneros o partícipes.

No obstante lo anterior, la Disposición Transitoria decimonovena de la LIRPF, en su apartado con título, disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles, concreta que hasta que finalice la fase de extinción de la sociedad civil se seguirá aplicando el régimen de atribución de rentas, sin que por ello, la sociedad civil, adquiera la titulación de contribuyente del IS.

2.2 EL RÉGIMEN TRANSITORIO

En lo que atañe al régimen transitorio, cabe señalar que si la sociedad civil se disuelve dentro de los 6 primeros meses de 2016 y además se llevan a cabo todos los actos que se necesitan para la extinción, durante los 6 meses siguientes al acuerdo de disolución se aplicará el régimen de atribución de rentas hasta que termine el proceso de extinción sin embargo, no por ello la sociedad civil adquirirá la consideración de contribuyente del IS, tal y como detalla el apartado 3 de la Disposición Transitoria decimonovena de la LIRPF.

Dicho régimen transitorio va a tratar en que todas aquellas rentas devengadas y que no estén integradas en el IRPF de los socios van a formar parte de la base imponible del IS que corresponde al primer periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2016.

¹ CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS, S., “Régimen tributario de las comunidades de bienes y de las sociedades civiles”, en *Comunidad de bienes y sociedad civil*, Tirant lo Blanch, 2017.

² El artículo 8.3 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, detalla que no serán contribuyentes las sociedades civiles que no están sujetas al IS, además de otras entidades no relevantes al caso concreto, por lo que respecta a las rentas, se atribuyen a los socios.

También es importante aclarar, que todas las rentas que se encuentren integradas en la base imponible del contribuyente por aplicarse el régimen de atribución de rentas, no se volverán a integrar para devengarse, tal y como indica la Disposición Transitoria trigésimo segunda de la LIS³.

Asimismo, es preciso tener en cuenta que los beneficios que se obtengan durante los periodos impositivos en los que se aplique el régimen de atribución de rentas debe llevarse la contabilidad tal y como prevé el Código de Comercio para los ejercicios 2014 y 2015:

En la Base Imponible del IRPF no se integra la distribución de los beneficios, ni habrá retenciones o ingresos a cuenta.

Tampoco habrá retenciones o ingresos a cuenta cuando el que percibe la distribución de los beneficios, sea contribuyente del IS o del IRNR con o sin establecimiento permanente, pues, en tales supuestos, deberemos atender a lo establecido en la LIRNR.

En cuanto a la tributación de rentas que se obtengan por la transmisión de participaciones y que cuenten con reservar que provienen de los beneficios que se obtengan de los períodos impositivos en el régimen de atribución de rentas ha de tenerse en cuenta que cuando el contribuyente del IRPF sea transmitente, la renta o ganancia patrimonial se calculará entre la diferencia del valor de adquisición y el de transmisión de las participaciones.

Es importante destacar, a estos efectos, que el valor de adquisición lo compone el valor estimado como precio o la cantidad entregada para adquirirlo y por todos los beneficios de carácter social no distribuidos que reparen por los plazos de imposición del régimen de atribución que recibiera la sociedad. Para aquellos socios que hayan adquirido participaciones después de obtener los beneficios sociales, tendrán la particularidad de rebajar el valor de adquisición en los beneficios que hayan sido recibidos durante los periodos de imposición del régimen de atribución de rentas.

³ Este apartado de dicha Disposición Transitoria se indica que tanto las rentas devengadas serán integradas y aquellas que no estén integradas pasarán a formar parte de la base imponible del IS del periodo impositivo, que empezará a partir del 1 de enero de 2016.

Por su parte, cuando la entidad que trasmite sea un contribuyente tanto del IS o del IRNR con la característica de tener un establecimiento permanente, será de aplicación lo que se dispone en la LIS.

En cambio, cuando la entidad que trasmite sea un contribuyente que no posea establecimiento de forma permanente, todos los beneficios se tramitarán tal y como establece la LIRNR.

Asimismo, cabe precisar que los contribuyentes del IRPF que además sean socios de las sociedades civiles que estén inmersas en la reforma tienen la posibilidad de poder seguir aplicando las deducciones por actividades económicas del artículo 68.2 de la LIRPF, tal y como prevé la Disposición Transitoria trigésima.⁴

Finalmente, debemos indicar que la Disposición Transitoria decimonovena de la LIRPF⁵ especifica que cuando en los 6 primeros meses del 2016, se realice de forma válida el acuerdo de disolución, incluyendo la liquidación, y en los 6 meses posteriores se realicen todos los actos y negocios de carácter jurídico que sean necesarios para que se pueda extinguir la sociedad civil, se van a aplicar una serie de medidas con el fin único de beneficiar la extinción a partir de la exención de determinados impuestos:

- En operaciones societarias del ITPAJD.
- No se producirá el devengo del IIVTNU por aquellas adjudicaciones de inmuebles de índole urbana de los que posea la sociedad para los socios, siempre que después de transmitirlos se interprete que se adquirieron en la misma fecha que se extinguió la sociedad.

⁴ En el apartado 2 del artículo 68 del RIRPF explica que en el supuesto de que dichos contribuyentes realicen actividades de carácter empresarial y el rendimiento de la empresa sea determinado por el método de estimación directa, tendrán la obligación de llevar la contabilidad de la empresa al modo establecido en el CC.

⁵ Disposición transitoria decimonovena de la LIRPF especifica que una sociedad civil, se disolverá y liquidará, respectivamente, cuando, en primer lugar, antes del 1 de enero cumpla todos los requisitos necesarios para poder ser contribuyente del IS, además, durante los 6 primeros meses de 2016, se debe adoptar de forma válida, el acuerdo de disolución y también liquidar la sociedad posteriormente al acuerdo, concretamente durante los 6 meses siguientes, para poder así, extinguir la sociedad.

III. REGULACIÓN ACTUAL. LA CUESTIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA Y EL OBJETO MERCANTIL

A partir del análisis de los antecedentes y del régimen transitorio, la cuestión a tratar es la regulación vigente, que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2016.

A este respecto, debe indicarse que el artículo 8.3 de LIRPF ⁶ha sido reformado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del IRPF adaptándolo a los cambios generados por la LIS, estableciendo que las sociedades civiles que cuenten con objeto mercantil, y además tengan personalidad jurídica, serán contribuyentes del IS.⁷

Dichas sociedades civiles serán contribuyentes del IS, siempre y cuando ostenten los dos siguientes requisitos: tener personalidad jurídica al hacer públicos sus pactos y además poseer objeto mercantil.

En primer lugar es necesario aclarar que entendemos por personalidad jurídica y por objeto mercantil, como requisitos necesarios de la sociedad civil para que tribute en el IS.

¿Qué entendemos por personalidad jurídica?

Para entender dicho concepto hay que acudir al artículo 1669 del Cc⁸ en el que se explica quien no tiene personalidad jurídica, esto es, las sociedades que mantengan en secreto los pactos de constitución entre los socios.

En este sentido, cabe destacar la Sentencia TS de 7 de marzo de 2012 ⁹ en la que se reconoce la personalidad de las sociedades civiles por el efecto de la eficacia

⁶ El artículo 8.3 especifica que no se considera contribuyente del IRPF a todas aquellas sociedades civiles que no estén sujetas al IS y el resto de entidades a las que hace referencia el artículo 35.4 de LGT, pues sus rentas se atribuirán a sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

⁷ Esta situación es justificada según MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia”, *Carta Tr.*, núms. 5-6, 2015. Donde se explica que por motivos de inspección, que consideraban a todas las sociedades civiles como sujetos pasivos porque para la Inspección de Hacienda, la posesión de un NIF era motivo de peso para comprender que los contratos realizados eran por parte de una persona jurídica.

⁸ En este sentido, el precepto citado en el texto, en mi opinión, establece que para tener personalidad jurídica los pactos que realice la sociedad deben ser públicos, por lo que si son secretos entre los socios que forman la sociedad será motivo suficiente para no tener personalidad jurídica.

⁹ En la Sentencia del TS 121/2012 de 7 de Marzo de 2012 se examina la naturaleza mercantil de las sociedades por acciones, donde se indica que al haber adoptado la forma de sociedad por acciones, subjetivamente tiene carácter mercantil.

organizativa del contrato que se lleva a cabo para que una entidad tenga la posibilidad de participar en el tráfico jurídico, aún sin inscripción del mismo, pero siempre que ambas partes no acuerden el secreto.

¿Qué entendemos por objeto mercantil?

Como segundo requisito a cumplir el objeto mercantil, como tal realizar una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil (quedando excluidas las entidades que se dedican a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional).¹⁰

Aunque es importante destacar de que las sociedades civiles con objeto mercantil no existen como tal¹¹, puesto que hay una diferenciación doctrinal y jurisprudencial de que las sociedades se clasifican en civiles o mercantiles dependiendo de su objeto y de la actividad que desarrollan, cuando un contrato constitutivo de una sociedad tenga por objeto realizar o desempeñar una actividad empresarial, en mi juicio, objeto mercantil.¹²

¹⁰ En este sentido los artículos 325 y 326 del CC, establecen que, en primer lugar, el artículo 325 tiene como objeto mercantil la sociedad que compre y venda cosas muebles, para revenderlas, con el fin de lucrarse en la reventa y, en segundo lugar, el artículo 326 detalla que sociedades no se consideran mercantiles, siempre y cuando se utilicen como consumo propio del comprador, o bien sea consumida por la persona que la encarga y adquiere, por otro lado, tampoco se considerarán mercantiles, todas las ventas que sean realizadas por labradores, ganaderos o bien los propietarios de las explotaciones de ganado, ni las ventas de productos que sean elaboradas por artesanos en sus propios talleres.

¹¹ A este respecto, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia”, considera a las sociedades civiles con objeto mercantil sociedades irregulares, por la confusión entre los términos mercantil y civil y considera que ambos no pueden equipararse, ni considerarse lo mismo.

¹² FALCÓN Y TELLA, R., “Las sociedades civiles con objeto mercantil (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuestos sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas”, *QF*, núm. 5, 2015, explica que las sociedades civiles tienen su razón de ser en el objeto por el que son sociedades, pudiendo adoptar todas las formas que están reconocidas en el CC, aunque la doctrina mayoritaria (Garrigues, Uría, Broseta) consideran que la sociedad civil, no deja de ser sociedad por adoptar como objeto uno de los sociales mercantil. Además explica que si la intención hubiese sido agrupar a todas las sociedades civiles con personalidad, dentro del IS, se hubiera determinado de esta forma, en vez de diferenciar entre las sociedades civiles y las sociedades con objeto mercantil, dentro del grupo de sociedades civiles. Esta opinión es defendida por la AP de A Coruña, en su Sentencia de 9 de marzo de 2012 (TOL2.496.372), indicando que “*en la actualidad proliferan en demasía las agrupaciones de personas físicas, que aportando un capital y poniendo su trabajo personal, se dedican a la explotación de un negocio o realizan una actividad comercial o industrial, con ánimo de partir las ganancias. Comunidad que suele constituirse mediante un simple documento privado, y utiliza en el tráfico mercantil denominaciones de "Sociedad Civil" o de "Comunidad de Bienes". Dado que dicho documento privado es presentado ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a fin de obtener un número de identificación fiscal, muchos de los contratantes creen erróneamente que esa Sociedad Civil tiene*

A este respecto, es preciso indicar que las sociedades civiles con objeto mercantil deberán inscribirse en el RM para poder adquirir su personalidad jurídica y así poder tributar en el IS, fuera de este rango quedan el resto de sociedades civiles, esto es, las que no tienen objeto mercantil.

Si la situación se diera realmente las sociedades irregulares (sociedades mercantiles no inscritas) tendrían la posibilidad de tributar en el IS o en el régimen de atribución de rentas, dependiendo de la denominación que adoptaran.

Para poder entender el enfrentamiento entre el término civil y el mercantil es necesario analizar el origen de las sociedades, tal y como redacta el artículo 116 del CC¹³, entendiendo como sociedad mercantil aquella que se constituye en la forma que determina el propio CC: será una sociedad mercantil, si adopta una forma mercantil, siendo necesario para ello, el acuerdo de dos o más personas que se obligan a poner en común: bienes, industria (trabajo) o alguna de las dos, con el fin de lucrarse, englobando a las compañías mercantiles con fines tanto comerciales como industriales, celebrando para ello un contrato con consentimiento, objeto y causa, dándole validez y obligatoriedad entre los que lo celebren, independientemente de la forma y condiciones que se constituya siempre que no estén prohibidas.

Con este planteamiento queda claro que lo notorio de lo mercantil no es su forma de constitución, sino al objeto social, a que actividades los socios han aportado su trabajo y bienes, existe una lista abierta de actividades en el artículo 117 párrafo segundo del CC, además podrán dedicarse a todas aquellas actividades que tengan por finalidad la industria y el comercio.

personalidad jurídica propia, e independiente de los distintos socios. Las normas administrativas de carácter fiscal no tienen la virtualidad de generar personalidades jurídicas independientes. La única finalidad de expedir un número de identificación fiscal, diferenciado del correspondiente a las personas que constituyen este tipo de comunidades, es poder controlar fiscalmente mejor esos patrimonios. Pero es que la propia Administración Tributaria les da el tratamiento de uniones sin personalidad, no tributando por el Impuesto de Sociedades, sino por el régimen de atribución de los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de los comuneros”.

¹³ Teniendo en cuenta que el Código de Comercio es del año 1885, en el artículo se explica lo que eran las compañías mercantiles, donde dos o más personas ponen en fondo común, a modo de obligación, tanto bienes o industria y obtener lucro, respetando las normas del Código, en su constitución.

IV. LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS DE CONSTITUCIÓN Y DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES CIVILES

Para constituir una sociedad civil y que esta tribute, es necesario realizar una serie de obligaciones formales, como requisitos fundamentales para que se constituya, en primer lugar es necesario solicitar el alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, además del NIF como trámites indispensables, antes de llevar a cabo cualquier actividad del tipo que sea, prestación de servicios o bienes, tal y como aparece redactado en el artículo 23.1 RGGIA.

Para la tramitación de la constitución, no será necesario un capital mínimo como aportación, hay una doble vía, dependiendo de si los socios adoptan o no bienes:

- Si no aportan bienes o derechos reales, los trámites de constitución se realizan mediante contrato privado, detallando cuales son las aportaciones realizadas y el nivel en el que participan, tanto en las pérdidas, como en los beneficios, de cada uno de los socios que la integran.
- En cambio, si aportan bienes inmuebles o derechos reales, los socios tiene la obligación en el caso que creen una sociedad civil, de realizar el proceso en escritura pública ante notario en el plazo de 6 meses desde que se obtuvo el NIF provisional, el cual se obtendrá cuando se redacte el contrato de constitución, debiendo presentar además el contrato de constitución original, con las firma y copia de DNI de los socios que la componen, el NIF provisional tiene de validez temporal, hasta el plazo que la sociedad se inscriba en el registro de sociedades civiles de su respectiva comunidad autónoma.

El siguiente paso en las obligaciones formales, es dar de alta en la SS a la sociedad civil, y llevar a cabo el registro mercantil provincial, presentando el NIF provisional junto con dos copias de constitución original, a través del libro de visitas, el de inventarios y cuentas anuales, debiéndose legalizar todos estos en los 4 meses siguientes al cierre del ejercicio social.

Finalmente, la última obligación formal a realizar, es dar de alta en el IAE, como sucede en el caso concreto de los autónomos, siempre y cuando el volumen de negocio de la sociedad civil, exceda de 1.000.000 euros.

De la redacción del artículo 19 de la LITPADJ, es posible equiparar a la sociedad civil con la comunidad de bienes porque pueden crear efectos económicos de igual valor, a una sociedad, y una determinada estructura organizativa y capacidad económica, tal y como se equipara a la categoría de sociedad de capital, a toda entidad que tenga como finalidad lucrarse en la Directiva comunitaria 2008/7/CE del Consejo de, 12 de febrero de 2008.¹⁴

Después de la correcta constitución de la sociedad civil, hay que señalar que lo que corresponde a la tributación de las operaciones de constitución de las sociedades civiles, las cuales están exentas al ITPADJ de la modalidad de OS, tal y como especifica el artículo 45.I.B.11 de la LITPADJ, a menos que las sociedades civiles realicen su constitución mediante escritura pública, lo que devengará AJD, en la cantidad del 1% del valor total del capital, es decir, los bienes con los que se han contribuido a la sociedad.

Cuando se quiera disolver y liquidar determinadas sociedades civiles, en primer lugar, se necesita cumplir una serie de requisitos como puede ser que anteriormente al 1 de enero de 2016 se les hubiera aplicado a estas sociedades el régimen de atribución de rentas propio del IRPF, que después de la misma fecha (1 de enero de 2016) la sociedad civil cumpla los requisitos que se detallan en el IS, durante los 6 primeros meses de 2016 (hasta junio de 2016), se adopten los acuerdos de disolución con liquidación de forma válida y fehaciente, dentro de los 6 meses siguientes (desde junio hasta diciembre de 2016) después de la adopción y, finalmente, se realicen todos los negocios y actos jurídicos que sean necesarios para poder extinguir la sociedad civil.

Hay un régimen fiscal especial para las sociedades civiles que pretendan disolverse y liquidarse en 2016 cuando cumplan dichos requisitos:

- Aplicación del régimen de atribución de rentas de la LIRPF antes del 1 de enero de 2016.

¹⁴ En este sentido, LÓPEZ DÍAZ [“Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (III): Operaciones societarias”, *Base de datos de conocimiento jurídico*, Iustel, núm. 911029] ha afirmado que como la comunidad de bienes “*puede generar unos efectos económicos similares a la sociedad, y porque, cuando realiza actividades empresariales, incorpora una determinada organización y manifiesta una capacidad económica similar a la sociedad, se impone su equiparación a ésta y una idéntica consideración fiscal*”.

- Que tengan objeto mercantil después del 1 de enero de 2016 como condición de contribuyente del IS.
- Dentro de los 6 primeros meses del ejercicio del 2016 tienen que haber adoptado el acuerdo de disolución y, además, todos los actos de extinción se han debido adoptar los 6 meses siguientes al acuerdo.

Ahora bien, cuando no se hayan cumplido los plazos para obtener el acuerdo, la sociedad civil será contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 en el régimen general. Si la sociedad decide optar por la disolución y liquidación tendrá una serie de beneficios, en concreto:

Cuando se disuelva la sociedad, estará exenta de la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD, como ya hemos indicado.

Por otro lado, el valor de adquisición de las acciones y participaciones de la sociedad que se disuelve se aumentarán en las deudas adjudicadas y se disminuirán los créditos y dinero adjudicado, en lo que concierne al IRPF, al IS y al IRNR.

Si el total de las operaciones obtuviera como resultado un valor negativo, este se considerará renta o ganancia patrimonial dependiendo si el socio sea persona jurídica o física, respectivamente.

Por otro lado, en el supuesto que el total de las operaciones obtuviera como resultado valor cero o si este fuera un valor positivo no se considera la posibilidad de renta o ganancia patrimonial.

Por su parte, y en lo que respecta a la sociedad civil, las rentas devengadas y no integradas en la base imponible, cuando la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas, se integrará en la base imponible del IS del primer periodo (que se iniciará el 1 de enero de 2016).

A su vez, las rentas integradas en la base Imponible del contribuyente por atribución de rentas no se vuelven a integrar cuando se produzca el devengo, porque hay una serie de reglas en lo que respecta a las distribuciones de beneficios y rentas por la transmisión de las participaciones para los socios, dependiendo de si la sociedad tenía obligación (o no) de llevar la contabilidad.

Por otro lado, existen rentas por la transmisión de participaciones que generan beneficios no distribuidos que tendrán el siguiente tratamiento:

- Si el que trasmite es un contribuyente del IRPF, la renta se calcula atendiendo valor de transmisión de las participaciones menos el valor de adquisición o de titularidad (entendemos como tales el precio de adquisición o el importe de los beneficios sociales obtenidos desde que se aplicó el régimen de rentas entre el transcurso de tiempo desde la adquisición y la enajenación de las participaciones) cuando los socios adquieren participaciones posteriores a la obtención de los beneficios fiscales, el valor de adquisición minorará su importe en el del beneficio.
- Por su parte, si el que trasmite es un sujeto pasivo del IS o contribuyente del IRNR y tiene establecimiento permanente en España, se aplica la LIS, en caso contrario la LIRNR¹⁵.

Como ya hemos citado antes, el tratamiento fiscal será el mismo independientemente de si la sociedad tiene un fin civil como si su fin es de otro tipo.

V. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LA SOCIEDAD CIVIL

En lo relativo a la tributación de las sociedades civiles, se aplicarán las normativas correspondientes al IVA y al IAE:

En lo que respecta al IVA, las sociedades civiles pueden ser objeto pasivo del citado impuesto cuando preste un servicio en condición de empresario o profesional o bien, cuando entregue bienes, como condición indispensable para ser sujeto pasivo. Tal y como concreta el artículo 84.3 de la LIVA que enumera un conjunto de entidades y además especifica que el resto de entidades que formen una unidad económica o bien formen un patrimonio diferenciado pueden sufrir imposiciones cuando realicen operaciones con sujeción al IVA.

¹⁵ Cfr., ALONSO ALONSO, R. “Análisis de las modificaciones introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014 de reforma de la Ley 35/2006” en el que se detalla cuales son las entidades en régimen de atribución de rentas (dependiendo de si tienen objeto mercantil y personalidad jurídica) además de la disolución y liquidación de las sociedades civiles.

Por consiguiente, pueden ser aplicables el régimen general, el régimen simplificado o algún régimen especial como son el de agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia, cada uno de ellos con sus diferentes especialidades:

En primer lugar, el régimen simplificado, tiene como objetivo, que las pequeñas empresas puedan cumplir con las obligaciones necesarias del IVA, el cual es voluntario y está sujeto a renunciarlo produciendo efectos durante los tres años siguientes, tal y como especifica el artículo 122.Tres de la LIVA, y se utiliza de forma paralela con el de estimación objetiva del IRPF.

A su vez, el régimen simplificado es de aplicación para las personas físicas y las entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF que llevan a cabo actividades, a menos que renuncien a dicho régimen como aparece redactado en el artículo 122.Dos.1º de la LIVA.

Quedan excluidos del régimen simplificado las sociedades civiles que tengan un volumen de ingresos sean superiores de 150.000 euros anuales o superior de 250.000 euros en 2016 y 2017, cuando desempeñen actividades empresariales o profesionales, o que sea superior a 250.000 euros anuales cuando realicen actividades agrícolas, forestales y ganaderas.

Cuando se hubiese iniciado una actividad el año anterior, el volumen de ingresos se elevará al año e incluirá el volumen de ingresos que se hayan obtenido en el conjunto de actividades citadas, no pudiendo computar entre ellos, ni el IVA, ni el recargo de equivalencias que grava la operación, ni las indemnizaciones y tampoco las subvenciones corrientes o de capital.

Respecto a esto, cuando se aplique el régimen simplificado, la sociedad civil, debe determinar el importe de las cuotas que se devenguen en concepto de IVA y de recargo de equivalencia, relacionándose con los respectivos índices, módulos y otros parámetros anuales, todo ello para cada actividad que proceda de la sociedad civil.

En el valor de las cuotas que se devenguen, cabe la posibilidad de deducir las cuotas que se soporten o satisfagan por las operaciones corrientes, en relación con los bienes o servicios afectados por la actividad que afecte al régimen especial, tal y como redacta el artículo 123 de la LIVA.

Al importe que de cómo resultado, se deben añadir las cuotas que se devenguen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, de las operaciones en las que se hace mención en el artículo 84.1.2º de la LIVA, de las entregas de activos financiero materiales y de las transmisiones de activos fijos inmateriales.

Cuando se realicen las operaciones anteriormente citadas, el resultado deberá deducir en el importe de las cuotas que se soporten o satisfagan por adquirir o importar activos fijos, es decir, los elementos del inmovilizado y los elementos que se disponga en los contratos de arrendamiento financiero con opción a compra, detallado todo ello, en el artículo 123.Uno.C de la LIVA.

Otro tipo de régimen, de carácter, más especial es el relativo a las actividades de agricultura, ganadería y pesca que se aplicará cuando las sociedades civiles sean titulares de explotaciones de índole agrícola, ganadera o pesquera, es decir, actividades con las que se obtengan de forma directa productos naturales, vegetales o animales provenientes de cultivos, explotaciones o capturas con el objetivo de trasmitírselo a terceros.

Quedan fuera de este régimen todas aquellas actividades que transformen, elaboren, manufacturen o comercialicen los productos citados en el párrafo anterior que provengan de la pesca marítima, de explotaciones cinegéticas de carácter recreativo o deportivo ni de la ganadería independiente, detallándose en el artículo 126 de la LIVA.

También quedan excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, los propietarios de fincas y todas las explotaciones que sean cedidas con el fin de arrendarlas o en aparcería, además de los sujetos de explotaciones ganaderas en el régimen de ganadería integrada.

El régimen especial tiene carácter optativo, aunque hay presunción en la aplicación de los sujetos que se acogen a dicho régimen, salvo renuncia expresa, la cual tiene una eficacia por tiempo mínimo de tres años.

Tal y como sucede, en el régimen simplificado del IVA, renunciar al régimen especial, conlleva a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por todas las actividades empresariales y profesionales que realice la sociedad civil.

Por último, los contribuyentes del IVA no tienen la obligación ni de liquidar, ni repercutir el IVA, ni presentar declaraciones ni tampoco a ingresar cuota alguna, en relación a lo detallado en el artículo 129.Uno de la LIVA, a su vez como los contribuyentes han soportado la repercusión del IVA por adquirir o importar bienes y servicios, tienen derecho a recibir como compensación una cantidad a tanto alzado por las cuotas que han soportado.

Otra modalidad de régimen especial que afecta a las sociedades civiles es el recargo de equivalencia, al que podrán acogerse todas las entidades que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas, las cuales podrán acogerse al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

El régimen es de aplicación para el comercio minorista siempre y cuando concurren una serie de requisitos que aparecen concretados en el artículo 149.Uno de la LIVA:

- La venta de bienes muebles o semovientes con una frecuencia habitual sin que en la venta afecte ningún tipo de fase de fabricación, elaboración o manufactura, tanto por la persona que los vende o bien con mano de obra de terceras personas.
- El 80% del todas las contraprestaciones que se realicen durante el año que precede, y que consistan en la entrega de bienes a personas que no sean ni empresarios, ni profesionales ni tampoco a la Seguridad Social, requisito que no se exige a los comerciantes minoristas a los que se les aplica el régimen de estimación objetiva en el IRPF y no hayan renunciado a él.

El elemento diferenciador de este tipo de régimen especial se basa en el método por el que se realiza el ingreso del impuesto, por lo que los comerciantes minoristas no están obligados a liquidar ni a pagar por las operaciones comerciales que se efectúen en este régimen, ni a su vez, por transmitir los bienes o derechos que sean utilizados exclusivamente en las actividades.

Cuando se realicen los envíos de mercancías a los comerciantes, los proveedores deben repercutir a los comerciantes, el IVA que corresponde por la operación, además del recargo de equivalencia el cual es un porcentaje que se aplica en la base imponible y varía dependiendo de la operación:

- El porcentaje será del 0,5% cuando se produzcan transmisiones de bienes que estén sometidas al tipo superreducido del 4%.

- Del 1,4 % cuando se produzcan transmisiones de bienes que estén sometidas al tipo reducido del 10%.
- Del 5,2% con carácter general, salvo las entregas de bienes de imposición del tabaco, que será del 1,75%.

A su vez, los comerciantes minoristas que estén sometidos al régimen especial, deben repercutir a sus clientes la cuota que resulte de aplicar el tipo de gravamen que corresponde a la base imponible de cada operación, sin que no se pueda incrementar el porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.

Finalmente y en lo relativo a las obligaciones formales del régimen especial del recargo de equivalencia, los sujetos pasivos no están obligados a presentar la declaración-liquidación del IVA, ni tampoco a tener que llevar los libros registro que se exigen en el régimen general explicado al principio.

Por su parte, en lo relativo al IAE, las sociedades civiles serán sujetos pasivos del impuesto en el supuesto que realicen una actividad profesional o empresarial en la que se organicen por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos o bien uno de los dos con el fin de participar en cualquier fase de producción o distribución de los bienes o servicios, siempre y cuando su cifra neta de negocios sea superior a 1.000.000 de euros tal y como detalla el artículo 82.1.c) del TRLRHL¹⁶

5.1 EN LOS CASOS DE SOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL

En relación con las rentas obtenidas por las sociedades civiles con objeto mercantil, y como es bien sabido, las mismas van a ser contribuyentes del IS. A estos efectos, el artículo 7.1.a) de LIS hace referencia, como sujetos pasivos de dicho tributo, a las personas jurídicas excluyendo del bloque a las sociedades civiles que no cuenten con objeto mercantil (quedando sujetas al IRPF, en virtud de lo establecido al artículo 6 de la misma ley).

De lo dicho en el artículo 7 podemos destacar que una serie de sociedades civiles son las que van a tributar en el IS, lo que conlleva a la necesidad de añadir un régimen en el IRPF para poder regular el tránsito de un impuesto a otro.

¹⁶ El artículo 82.1.c) aclara que serán sujetos pasivos del IS, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Por ello, en la Disposición Transitoria trigésimo segunda se aplicará a las sociedades civiles y a sus socios que hayan contribuido antes del 1 de enero de 2016 en el IRPF y a partir de entonces, pasen a ser contribuyentes del IS.

La situación presente conlleva una nueva redacción del artículo 8 modificando los contribuyentes que tributan en el IRPF, exceptuando del bloque a las sociedades civiles no sujetas al IS, herencias yacentes, comunidades de bienes y el resto de entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT.

El propio preámbulo de la LIS prevé cita la incorporación como sujetos pasivos del IS a las sociedades civiles que cuentan con objeto mercantil (se afirma que anteriormente tributaban en el IRPF en el régimen de atribución de rentas.

A este respecto es posible llegar a la conclusión de que las sociedades civiles con objeto mercantil que están sujetas al IS no existen si basamos nuestro argumento en la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias, que consideran que las sociedades mercantiles o civiles se clasifican dependiendo de la actividad que desarrollan o pretenden desarrollar (también llamado objeto), tal y como detalla el artículo 1670 CC¹⁷, aceptando todas las formas que estén reconocidas por el CC siempre y cuando no se opongan a este, porque todo contrato que constituye una sociedad tiene naturaleza mercantil siempre y cuando en su objeto realice actividades empresariales.

De este modo, queda claro que los nuevos sujetos pasivos del IS no pueden ser aquellas sociedades que tienen forma civil y objeto mercantil y al no estar inscritas en el registro son sociedades irregulares y, por tanto, a mi juicio deben ser consideradas comunidades de bienes.

Hay un cierto número de sociedades que se clasifican como civiles y comunidades de bienes consideradas como sociedades mercantiles irregulares porque en realidad son grupos de personas físicas que aportan un determinado capital y su trabajo personal, explotando un negocio o actividad, tanto comercial como industrial, con el único fin de repartirse las ganancias, pero utiliza el sobrenombre de sociedad civil o comunidad de bienes en el tráfico mercantil sin saber que si se verifica la voluntad de no inscribir la

¹⁷ El artículo 1670 del Código de Comercio explica la posibilidad que tienen las sociedades civiles de presentar cualquier tipo de forma reconocida en el propio código, dependiendo del objeto que tengan.

sociedad y transcurre el plazo de un año desde que se otorga la escritura sin que se solicite la inscripción, se le aplicarán las normas que competen a la sociedad colectiva.

Otro error frecuente es generalizar a las sociedades civiles con objeto mercantil como sociedades civiles que cuenten con personalidad jurídica, porque excepto que los pactos sean privados entre los propios socios y que cada uno de ellos sean quienes contraten con terceros en su propio nombre, lo son todas las sociedades.

Para poder entender cuáles son las sociedades civiles con objeto mercantil, deben estar inscritas en el RM y tener objeto civil para poder ser nuevo sujeto pasivo del IS.

En ese orden de cuestiones, es preciso indicar que las sociedades civiles con objeto mercantil se encuentran sujetas al IS ha generado diversos problemas debido a la confusión interpretativa entre el antagonismo que se genera entre los términos civil y mercantil, puesto que el objeto mercantil sólo es posible para las sociedades mercantiles, descartando de esta forma la idea de sociedad civil con objeto mercantil, lo que traslada a la idea de que forma parte de sociedad irregular mercantil.

5.2 EN LOS CASOS DE SOCIEDAD CIVIL SIN OBJETO MERCANTIL

A diferencia de las sociedades civiles con objeto mercantil, las que no tengan objeto mercantil, seguirán con la misma situación que han disfrutado hasta ahora, esto es, tributarán sus socios en el IRPF, detallado en los artículos 86 y siguientes de la LIRPF, donde se especifica que serán los socios quienes integren en la base imponible impuesto anteriormente citado, las rentas.

VI. CONCLUSIONES

En último lugar, es necesario destacar una serie de ideas o conclusiones en relación con el análisis de las sociedades civiles:

En primer lugar, en las regulaciones anteriores, todas las sociedades civiles tributaban en el régimen especial de la LIRPF, el propio artículo 8.3 de la LIRPF detallaba que las sociedades civiles no eran contribuyentes del IS porque las rentas se atribuían a sus socios.

En segundo lugar, en el régimen transitorio entre la anterior regulación y la actual, sirve como base normativa para las sociedades civiles que se disolvieron en los seis primeros meses de 2016 (llevando a cabo todos los actos que fuesen necesarios, en los seis meses siguientes al acuerdo de disolución) aplicándose a las sociedades civiles, el régimen de atribución de rentas, hasta finalizar el proceso de extinción.

En tercer lugar, con la nueva reforma, las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica, serán contribuyentes del IS, por objeto mercantil entendemos realizar una actividad económica para el mercado en un sector incluido del ámbito mercantil y por personalidad jurídica: las sociedades que hagan públicos sus pactos y se inscriban en el RM, situación que no conlleva muchas ventajas a los socios porque siguen conservando su responsabilidad total y a su vez deben aumentar sus obligaciones contables.

Como cuarta y última idea, se puede destacar que para constituir una sociedad civil se deben realizar una serie de obligaciones formales que aparecen reguladas en el RGGIA sin las cuales no es posible constituirse. En lo relativo a la tributación depende de si la sociedad se quiera disolver y liquidar en 2016, existiendo un régimen especial o bien continuar con la situación existente, aplicándose las normas relativas al IVA y al IAE, dependiendo de si la sociedad civil tiene o no objeto mercantil, serán contribuyentes del IS o seguirán tributando sus socios en el IRPF, respectivamente.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ALONSO, R., “Análisis de las modificaciones introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014 de reforma de la Ley 35/2006”, *RCT*, núm. 382, 2015.

CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS, S., “Régimen tributario de las comunidades de bienes y de las sociedades civiles”, en *Comunidad de bienes y sociedad civil*, Tirant lo Blanch, 2017.

FALCÓN Y TELLA, R., “Las sociedades civiles con objeto mercantil (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuestos sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas”, *QF*, núm. 5, 2015.

LÓPEZ DÍAZ, A., “Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (III): Operaciones societarias”, *Base de datos de conocimiento jurídico*, Iustel, núm. 911029.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia”, *Carta Tr.*, núms. 5-6, 2015.