



APTtCB

ASSOCIACIÓ PROFESSIONAL DE TÈCNICS
TRIBUTARIS DE CATALUNYA I BALEARIS

Seminari

LES SOCIETATS CIVILS

El primer exercici en l'Impost sobre Societats.
El règim especial de dissolució amb liquidació.
Casos pràctics, exemples i formularis.

9 de Febrer de 2016

Ponents

Sr. Josep M^a Noguera i Amiel

*Llicenciat ADE i Economia;
Responsable del Servei de Consultoria Fiscal de l'APtCB;
Membre Gabinet d'Estudis APtCB.*

Sr. Miguel Ángel Romero Mogorrón

*Advocat. Màster en Dret d'Empresa (Universidad de Navarra).
Màster in Business Administration (UPC).
Responsable del Servei de Consultoria Mercantil de l'APtCB.
Membre Gabinet d'Estudis APtCB.*

ÍNDICE

ÁMBITO DE APLICACIÓN:

- A) DELIMITACIÓN ENTRE SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES. (PÁG 2 A 3).
- B) PERSONALIDAD JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES. EL OBJETO MERCANTIL. (PÁG 3 A 4).
- C) SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES DE BIENES CONFORME A LA ÚLTIMA INSTRUCCIÓN DE LA AEAT. CUESTIONES CENSALES EN LA DELIMITACIÓN DE SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL Y LAS C.B. (PÁG. 4 A 7)

PRACTICUM:

- A) **DISOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN. APLICACIÓN DE LA DT 19. FISCALIDAD. EJEMPLOS Y FORMULARIOS. (Pág. 8 a 31).**
 - A1) Formulario de disolución sin liquidación. (Pág. 8)
 - A2) Formulario de disolución sin liquidación. (Pág.11)
 - A3) Neutralidad fiscal en la disolución con liquidación. (Pág. 16)
 - A4) Ejemplo practico disolución con liquidación sociedad civil según disposición transitoria 19ª ley 35/2006 IRPF. (Pág. 17)
 - A5) Consulta vinculante transmisión fondo de comercio y existencias por parte de persona física (criterio para scp) – efectos fiscales en el IVA. (Pág. 21)
- B) **TRANSFORMACIÓN DE LA SCP EN SOCIEDAD MERCANTIL. EJEMPLOS Y FORMULARIOS. (Pág. 31 a 51).**
 - B1) Formulario acta transformación SCP a sociedad limitada. (Pág. 33)
 - B2) Consultas vinculantes DGT en la transformación de sociedad civil a sociedad limitada. (Pág. 38)
 - B3) Formulario acta aportación negocio SCP a sociedad limitada. (Pág. 46)
- C) **CRITERIOS CONTABLES EN LA APERTURA DEL EJERCICIO DE LA SCP. REGISTRO Y VALORACIÓN. RENTAS ACUMULADAS Y DIFERIDAS. EJEMPLOS PRÁCTICOS. (Pág. 51 a 65).**
 - C1) Ejemplo práctico: criterios en el caso de una sociedad civil que no llevara contabilidad. (Pág. 55)
 - C2) Ejemplo práctico: consultas efectuadas ante distintos planteamientos y resolución de las mismas. (Pág. 58)
- D) **ASPECTOS FORMALES: CRITERIOS CENSALES E IMPLICACIONES EN ÁMBITO MERCANTIL Y TRIBUTARIO. (Pág. 66 a 69)**
 - D1) Consecuencias del cambio de régimen de tributación en el IVA. (Pág. 66)
 - D2) A las sociedades civiles, que pasen a ser contribuyentes del IS no les será de aplicación el régimen de estimación simplificada del IVA. (Pág. 68)

ANEXO 1: CUESTIONES CENSALES EN RELACIÓN CON LA MODIFICACIÓN EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL.

A) DELIMITACIÓN ENTRE SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES.

Respecto a las características de la Sociedad Civil y de la Comunidad de Bienes, la Sociedad Civil es un contrato de colaboración por el cual dos o más personas se obligan a poner en común bienes o dinero (llamados socios capitalistas), trabajo o industria (llamados socios industriales) con ánimo de repartir entre sí las ganancias, mientras que existe Comunidad de Bienes cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece “pro indiviso” a varias personas.

Las diferencias entre Sociedad Civil y Comunidad de Bienes, se basan fundamentalmente en el origen de los bienes y su destino. Así cuando dos o más personas tienen un bien o varios bienes en común (por haberlos recibido por herencia o por cualquier otro motivo) se forma entre ellos una Comunidad de Bienes. Si bien no se ha constituido con ese objetivo, se trata de una comunidad sobre bienes “ya existentes” y nada impide que puedan explotarlos e intervenir en el tráfico mercantil. Sin embargo, la Sociedad Civil, aunque también tiene un patrimonio comunitario, se constituye “expresamente” para su intervención en el tráfico mercantil con el fin de obtener beneficios, aportando cada uno de los socios los bienes, dinero o trabajos necesarios.

El Código Civil, en el artículo 1.665 y siguientes, define como Sociedad a todo contrato por el que dos o más personas convienen la puesta en común de dinero, bienes o industria, con el ánimo de partir entre sí las ganancias. Según el objeto de la Sociedad se distingue entre sociedades universales y sociedades Civiles particulares; en las sociedades universales se ponen en común bienes y ganancias, no identificando de forma específica un objeto concreto, en tanto que la sociedad particular tiene un objeto específico e inequívocamente determinado.

En estas sociedades la responsabilidad es personal e ilimitada (responden de las deudas con el patrimonio empresarial y con el personal de sus promotores), respondiendo en primer lugar la sociedad y, en su defecto, pudiendo reclamar a los socios. Esta responsabilidad de los socios es mancomunada, es decir, se fragmenta en tantas deudas como deudores.

Centrándonos en la sociedad civil, en relación a los derechos y obligaciones de los socios, al margen de otros que pueden pactarse en el contrato privado de constitución de la sociedad, destacan los siguientes:

- Cada socio es deudor frente a la sociedad de lo que ha prometido aportar y deberá responder también si la cosa aportada se pierde total o parcialmente por una sentencia judicial o administrativa (evicción). Además, si el socio se ha obligado a aportar dinero y no la ha hecho, deberá los intereses desde el día en que debió aportarlo y una indemnización por los daños causados.
- Las pérdidas y ganancias se repartirán en conformidad a lo pactado. Si sólo se hubiera pactado la parte de cada uno en las ganancias, será igual su parte en las pérdidas. A falta de pacto, la parte de cada socio en las ganancias y pérdidas debe ser

proporcionada a lo que haya aportado. Es nulo cualquier pacto en el que se excluya a uno o más socios de toda parte en las ganancias o pérdidas. Sólo el socio de industria puede ser eximido de toda responsabilidad en las pérdidas.

- Todo socio debe responder frente a la sociedad por los daños y perjuicios que la misma haya sufrido por culpa del primero y no puede compensarlos con los beneficios que por su industria o trabajo le haya proporcionado.
- La sociedad debe responder frente al socio por las cantidades que este haya desembolsado por ella y del interés correspondiente; también responde de las obligaciones que con buena fe haya contraído para los negocios sociales y de los riesgos inseparables de su dirección.
- La sociedad debe responder frente a terceros por los actos de uno de los socios, siempre que el socio opere como tal y por cuenta de la sociedad, que tenga poder (expreso o tácito) para obligar a la sociedad y que haya obrado dentro de los límites de su poder o mandato. De esta forma, la sociedad no queda obligada por actos que un socio haya realizado en su propio nombre o sin poder de la sociedad para ejecutarlo.
- En la administración y representación de la sociedad caben distintas formas: Administrador único, administradores mancomunados (es necesario la participación de todos para adoptar actos válidos) o administradores solidarios (cada uno puede ejercer todos los actos de administración).

B) PERSONALIDAD JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES. EL OBJETO MERCANTIL.

En este sentido La DGT establece:

Consulta V2378-15: "En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil quegoza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que seconstituyó mediante documento privado presentado ante la Administración tributaria para laobtención de número de identificación fiscal."

Consulta V2394-15: "En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, así, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos.

Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, 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 Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien 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. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales."

En consecuencia, y de acuerdo con las consultas de la Dirección General de Tributos se considerará que las sociedades civiles tendrán personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades por su constitución en escritura pública o mediante documento privado aportado a la Administración tributaria a efectos de la asignación del NIF. Como siempre se debe aportar el documento en el que se manifieste el acuerdo de voluntades (art. 24 RGAT), siempre se considerará e informará a los solicitantes del NIF que tienen personalidad jurídica.

Los artículos 325 y 326 del Código de Comercio señalan que una sociedad tiene objeto mercantil *"cuando se pretenda la realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo"*. En definitiva, *"poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias"*.

Por otra parte la Dirección General de Tributos, en cuanto a la concurrencia o no del objeto mercantil, en las consultas V0547 -15, V2391-15, V2394-15, V2430-15, V2378-15, manifiesta el siguiente criterio:

"(...) 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 Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil".

Asimismo, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en su consultivo ANP 8287/2015 establece que:

"En definitiva, el criterio para distinguir la mercantilidad del objeto sería la existencia de un conjunto de elementos materiales y personales organizados por el empresario para el ejercicio de una actividad empresarial. Es decir, es necesario que la actividad se realice a través de una organización estructurada para participar en el tráfico mercantil, excluyendo la ocasionalidad. A estos efectos, se entiende por objeto mercantil, en línea con diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos dictadas sobre el particular, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Dicho esto, hay que tener en cuenta que el Código de Comercio actual indica que no tienen objeto mercantil las actividades agrarias, forestales, mineras y de carácter profesional reguladas en la ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil."

Por tanto, de acuerdo con las consultas de la DGT y el informe del Servicio Jurídico de la AEAT, citado anteriormente, será objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional.

C) SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES DE BIENES CONFORME A LA ÚLTIMA INSTRUCCIÓN DE LA AEAT.

En este sentido es conveniente citar el Consultivo 4/15 del Servicio Jurídico Regional de Andalucía. En el caso que analiza, que consiste en la aportación de un dinero inicial para la explotación de un negocio, establece que, "*(...) es una sociedad civil, porque no hay, previamente a la decisión de explotar el negocio del bar, ningún patrimonio poseído en común. Pero es que, aunque lo hubiera, la decisión de emplear los bienes comunes en la explotación de ese negocio transformaría ipso iure la previa comunidad en una sociedad.*"

Asimismo el Consultivo 495/15 también del Servicio Jurídico Regional de Andalucía concluye: "*Siempre que exista intención de asociarse para realizar una actividad estamos ante una sociedad, y no una comunidad de bienes.*"

Por otra parte, el Consultivo ANP 8287/2015 del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria dispone que: "*se considera que una mera distinción formal, basada en la denominación de comunidad de bienes o sociedad civil, no es suficiente para la aceptación por la AEA T de lo manifestado por los interesados, debiendo ser objeto de la debida calificación, máxime cuando las normas aplicables son de carácter imperativo y con consecuencias tributarias importantes para los constituyentes de las distintas entidades, régimen de tributación que no puede quedar al arbitrio de los asociados, sino que deberá ajustarse a la correcta naturaleza de la entidad y actividad desarrollada.*"

En conclusión y, de acuerdo con lo expuesto, en el caso de comunidades de bienes que se constituyan para poner en común dinero, bienes, o industria con el ánimo de obtener ganancias y lucros comunes estaremos en presencia de una sociedad civil que desde el 1 de enero de 2016, será sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades.

En este sentido, la AEAT dispone de instrucciones enviadas a sus oficinas y manuales publicados en Internet, fundamentadas en la regulación del Código Civil sobre este tema, en los que se establecen criterios para delimitar cuándo una entidad es una comunidad de bienes o una sociedad civil.

Para determinar la validez de dichas instrucciones, se solicitó informe al Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria acerca de su corrección, con el fin de poder seguir informando a los contribuyentes qué tipo de entidad deben constituir, en función, entre otras cosas, de la actividad que va a desarrollar la entidad según lo manifestado en el acuerdo de voluntades, siendo consideradas válidas.

En conclusión, de acuerdo con todo lo anterior, cuando se solicite un NIF de comunidad de bienes o sociedad civil, para valorar ante qué tipo de entidad estamos habrá que analizar el documento que acredite situaciones de cotitularidad o el acuerdo de voluntades aportado para solicitar dicho NIF, tomando en consideración:

- a) Si hay o no previa existencia de un patrimonio.
- b) Si el patrimonio es poseído en común por todos los comuneros.

- e) Si hay voluntad de asociarse diferente de la mera copropiedad que ya debentener todos los solicitantes.
- d) Si se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- e) Si hay o no socios no copropietarios.

Por tanto, se otorgará el NIF de comunidad de bienes, si del acuerdo de voluntades sedesprende que:

- a. hay patrimonio común preexistente,
- b. el patrimonio preexistente es copropiedad de todos.
- c. no hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación decopropietarios de todos los comuneros.
- d. no se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- e. no hay socios no copropietarios

Y por ende no se otorgará el NIF de comunidad de bienes si del acuerdo de voluntades odocumentación que acredite situaciones de titularidad aportada para solicitar el NIF se desprende que:

- a. no hay patrimonio común preexistente,
- b. el patrimonio preexistente no es copropiedad de todos.
- c. hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.
- d. se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- c. hay socios no copropietarios

Sin embargo, la última instrucción de La AEAT, y en base a la modificación que se ha producido en el 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:

E. Comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves.

J. Sociedades civiles.

Dicha instrucción intenta delimitar las actuaciones por parte de la AEAT, ante las constituciones de sociedades civiles y comunidades de bienes, en la atribución de la letra correspondiente, y en consecuencia, la tributación en atribución de rentas y/o impuesto sobre Sociedades. Habrá que considerar en primer lugar si se desarrolla una actividad con objeto mercantil, con qué forma jurídica se va a configurar y los acuerdos de voluntades entre las partes se configuran en su delimitación, así como las cuestiones censales de carácter relevante a tener en cuenta

(VER ANEXO 1)

**CUESTIONES CENSALES EN RELACIÓN CON LA MODIFICACIÓN EN LA
TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL.**

A) DISOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN. APLICACIÓN DE LA DT 19. FISCALIDAD. EJEMPLOS Y FORMULARIOS.

A1) FORMULARIO DE DISOLUCIÓN SIN LIQUIDACIÓN:

DISOLUCIÓN DE LA ENTIDAD “INA, SCP”

D^a. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, nacida el día 30 de agosto de 1956, casada bajo el régimen económico de separación de bienes, de nacionalidad española, y titular del documento nacional de identidad número XXXXXXXX-J, y vecina de Bellaterra, Cerdanyola del Valles (Barcelona), y con domicilio en la calle del Pintor Murillo número 5.

D. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, nacido el día 11 de junio de 1954, casado bajo el régimen económico matrimonial de separación de bienes, de nacionalidad francesa, titular documento nacional de identidad número X-XXXXXXXXXX-X y vecino de Bellaterra, Cerdanyola del Valles (Barcelona), y con domicilio en la calle del Pintor Murillo número 5.

Interviene cada una de ellos en su propio nombre y derecho, hallándose ambos con plena capacidad legal para otorgar el presente documento de Disolución de Sociedad, y

EXPONEN:

Que ambos comparecientes en fecha 29 de abril de 1989, constituyeron la sociedad **“INA, SCP”**, mediante documento privado, debidamente presentado en la oficina liquidadora de Mataró con el documento 89/008537 en fecha 30 de abril de 1989; ostentando ambos titulares una cuota participativa del cincuenta por ciento; y

MANIFIESTAN:

I.- La presente disolución, está motivada por el hecho que desde hace tiempo la misma estaba inactiva, y ante cambios legislativos recientes y por la imposibilidad de alcanzar una rentabilidad mínima que permita el sostenimiento del negocio.

II.- Que es voluntad de las comparecientes otorgar y formalizar el presente contrato de disolución de la indicada sociedad descrita en el expositivo anterior, lo que llevan a efecto de acuerdo con las siguientes:

CLÁUSULAS

PRIMERA.- Los comparecientes acuerdan la disolución de la entidad **“INA, SCP”**, en la que ambas partes mantenían una participación del 50%.

SEGUNDA.- Siendo totalmente concedores los firmantes del presente documento del balance final de liquidación, se acuerda aprobarlo dejándolo reproducido a continuación:

ACTIVO		PASIVO	
A) Activo no corriente	0,00	A) Patrimonio neto	0,00
		Capital	12.020,24
		Pérdidas acumuladas	- 12.020,24
B) Activo corriente	0,00	B) Resto de pasivo	
TOTAL ACTIVO	0,00	TOTAL PASIVO	0,00

A los efectos necesarios se hace constar que la Sociedad no tiene actualmente operaciones comerciales pendientes, ni bienes sociales que enajenar, ni créditos o dividendos pasivos. Por esta razón se ha aprobado de forma simultánea el acuerdo de disolución y liquidación, y con su balance final de liquidación.

A los efectos oportunos se hace constar que en el Activo del Balance Final de Liquidación refleja, la inexistencia del mismo, por lo que no habiendo nada que repartir, y aceptándolo así todos los presentes, por unanimidad, se acuerda la disolución y liquidación de la sociedad sin adjudicación alguna por inexistencia de activo. Igualmente y no existiendo adjudicación alguna, las partes se dan por satisfechos y liquidados.

TERCERA.- Los gastos derivados del presente documento de disolución, serán asumidos por ambas partes en proporción a la cuota participativa que ostentaban en la citada sociedad.

Y en prueba de conformidad con todo cuanto antecede firman el presente documento en esta ciudad a 31 de diciembre de 2015.

Fdo.:

A2) DISOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN:

DISOLUCIÓN DE LA ENTIDAD “INA, SCP”

D^a. 1....., nacida el día 30 de agosto de 1956, casada bajo el régimen económico de separación de bienes, de nacionalidad española, y titular del documento nacional de identidad número XXXXXXXX-J, y vecina de Bellaterra, Cerdanyola del Valles (Barcelona), y con domicilio en la calle del Pintor Murillo número 5.

D. 2....., nacido el día 11 de junio de 1954, casado bajo el régimen económico matrimonial de separación de bienes, de nacionalidad francesa, titular documento nacional de identidad número X-XXXXXXXXXXXX-X y vecino de Bellaterra, Cerdanyola del Valles (Barcelona), y con domicilio en la calle del Pintor Murillo número 5.

D^a. 3....., nacida el día 30 de agosto de 1956, casada bajo el régimen económico de separación de bienes, de nacionalidad española, y titular del documento nacional de identidad número XXXXXXXX-J, y vecina de Bellaterra, Cerdanyola del Valles (Barcelona), y con domicilio en la calle del Pintor Murillo número 5.

D. 4 , nacido el día 11 de junio de 1954, casado bajo el régimen económico matrimonial de separación de bienes, de nacionalidad francesa, titular documento nacional de identidad número X-XXXXXXXXXXXX-X y vecino de Bellaterra, Cerdanyola del Valles (Barcelona), y con domicilio en la calle del Pintor Murillo número 5.

Interviene cada una de ellos en su propio nombre y derecho, hallándose ambos con plena capacidad legal para otorgar el presente documento de Disolución de Sociedad, y

EXPONEN:

Que ambos comparecientes en fecha 29 de abril de 1989, constituyeron la sociedad **“INA, SCP”**, mediante documento privado, debidamente presentado en la oficina liquidadora de Mataró con el documento 89/008537 en fecha 30 de abril de 1989; ostentando ambos titulares una cuota participativa del cincuenta por ciento; y

MANIFIESTAN:

I.- La presente disolución, está motivada por el hecho que

II.- Que es voluntad de las comparecientes otorgar y formalizar el presente contrato de disolución de la indicada sociedad descrita en el expositivo anterior, lo que llevan a efecto de acuerdo con las siguientes:

CLÁUSULAS

PRIMERA.- Los comparecientes acuerdan la disolución de la entidad **“INA, SCP”**, en la que ambas partes mantenían una participación del

SEGUNDA.- Siendo totalmente concedores los firmantes del presente documento del balance final de liquidación, se acuerda aprobarlo dejando lo reproducido a continuación; y aprobar asimismo el informe completo sobre las operaciones liquidatorias, presentado por el Liquidador. Todo lo cual se incorpora, para su archivo, a la documentación social transcribiéndose a continuación:

ACTIVO

A) Activo no corriente

Inmovilizado Material 0,00

B) Activo corriente

Hacienda devolución de
impuestos 32.988,57

Préstamo CEG 77.726,34

Hacienda IVA 15,27

Hacienda Retenciones 198,81

Tesorería 329406,45

TOTAL ACTIVO 440.335,44

PASIVO

A) Patrimonio neto

Capital 27.000,00

Reservas 447.516,62

Resultado del ejercicio -34181,18

TOTAL PASIVO 440.335,44

A los efectos necesarios se hace constar que la Sociedad no tiene actualmente operaciones comerciales pendientes, ni bienes sociales que enajenar, ni créditos o dividendos pasivos, más allá de lo que se indican de forma expresa con posterioridad. Por esta razón se ha aprobado de forma simultánea el acuerdo de disolución y liquidación, y es sólo uno el balance inicial y final de liquidación.

A los efectos oportunos se hace constar que en el Activo del Balance Final de Liquidación refleja, un préstamo otorgado por la Sociedad a favor del socio 1 por importe de 77.726,34 Euros. Dicho préstamo se verá compensado con la cuota de liquidación a adjudicar a dicho socio (en consecuencia se verá extinguido parcialmente por confusión de acreedor y deudor), y a los socios 2, 3 4 y 5. en las proporciones que más adelante se indicarán.

Sometido a la verificación de los Socios, de aprueba por unanimidad, el proyecto de división del haber social propuesto por el Liquidador, consistente en la adjudicación de los elementos del activo y del pasivo a los Socios en proporción a su participación en la Sociedad, todo ello según se desprende del reparto del haber social que se detalla en el **Anexo 1** a la presente Acta formando parte integrante de la misma y que se da aquí por reproducido.

Dado que la el Activo asciende a la cantidad de 440.335,44 Euros, la cuota de liquidación a abonar a cada uno de los socios, mediante la adjudicación a los mismos según distribución del Anexo 1 de la presente acta en proporción a su participación en el capital social, asciende a 16,30872 Euros por participación.

Los Socios aceptan, por unanimidad, las cuotas de liquidación asignadas y la adjudicación hecha en su favor según se refleja en el reparto del haber social detallado en el **Anexo 1** a la presente Acta.

A los efectos oportunos, se hace constar que los Socios de la Sociedad son los siguientes:

(Datos personales y grado de participación)

El Liquidador manifiesta que se ha satisfecho a los Socios la cuota de liquidación correspondiente, y asume el deber de conservación de los Libros de Comercio, correspondencia y demás documentos y justificantes concernientes al tráfico de la Sociedad durante el plazo de seis (6) años a contar desde el día de hoy.

Los Socios, habiendo recibido sus correspondientes cuotas de liquidación, otorgan a la Sociedad, la más eficaz carta de pago que en derecho proceda.

A los efectos necesarios se hace constar que la Sociedad no tiene actualmente operaciones

comerciales pendientes, ni bienes sociales que enajenar, ni créditos o dividendos pasivos. Por esta razón se ha aprobado de forma simultánea el acuerdo de disolución y liquidación, y con su balance final de liquidación.

TERCERA.- Los gastos derivados del presente documento de disolución, serán asumidos por ambas partes en proporción a la cuota participativa que ostentaban en la citada sociedad.

Y en prueba de conformidad con todo cuanto antecede firman el presente documento en esta ciudad a 31 de enero de 2016.

Fdo.:

Fdo.:

Fdo.:

Fdo.:

Fdo.:

Reparto del haber social
Anexo 1

SOCIO	Part.	%	HABER LIQUIDATIVO
1	9.000	33,33%	146.778,48 €
		Crédito Hacienda	11.067,55 €
		Parte Crédito CEG	4.935,44 €
		Efectivo	130.775,49 €
2	4.500	16,67%	73.389,24 €
		Crédito Hacienda	5.533,78 €
		Parte Crédito CEG	67.855,47 €
3	4.500	16,67%	73.389,24 €
		Crédito Hacienda	5.533,78 €
		Parte Crédito CEG	2.467,71 €
		Efectivo	65.387,76 €
4	4.500	16,67%	73.389,24 €
		Crédito Hacienda	5.533,78 €
		Parte Crédito CEG	2.467,72 €
		Efectivo	65.387,75 €
5	4.500	16,67%	73.389,24 €
		Crédito Hacienda	5.533,78 €
		Efectivo	67.855,47 €
	27.000	100,00%	440.335,44 €

A3) NEUTRALIDAD FISCAL EN LA DISOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN – DT 19º LEY 35/2006 IRPF.

Se habilita un régimen especial de disolución y liquidación, con beneficios fiscales, para aquellas sociedades civiles que a consecuencia de la Reforma pasan a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y no deseen hacerlo.

En estos casos, acordada por la entidad su disolución y liquidación se continuará aplicando el régimen de atribución de rentas hasta la liquidación sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. El acuerdo de disolución con liquidación debe adoptarse en el primer semestre de 2016 y la sociedad se extinguirá en el plazo de 6 meses desde que se adopte el acuerdo.

Tratamiento fiscal de la liquidación:

- Exención del ITP Y AJD.
- No se devengará el Impuesto IVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
- En el IRPF, IS y el IRNR de los socios sólo se tributará en el momento de la liquidación cuando se perciba dinero o créditos, en otro caso se difiere la tributación al momento en que se transmitan los demás elementos que hayan sido adjudicados al socio. Así:

$V. \text{ adquisición} + V. \text{ titularidad} + \text{deudas adjudicadas} - \text{créditos y dinero adjudicados} = \text{Resultado}$

Resultado < 0 Su importe será ganancia patrimonial o renta y el resto de elementos adjudicados que no son créditos ni dinero, tendrán valor de adquisición 0.

Resultado = 0 No hay ganancia ni pérdida patrimonial, ni en su caso renta. Además el resto de elementos adjudicados que no son créditos ni dinero, tendrán valor de adquisición 0.

Resultado > 0 No hay ganancia ni pérdida patrimonial, ni en su caso renta, y el resultado positivo se distribuirá entre el resto de elementos adjudicados, no créditos ni dinero, en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

En la posterior transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

Si no se acordara la disolución y liquidación o no se cumplieran los plazos, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas. (Nuevo contenido de la DT decimonovena LIRPF)

Sujeción a IVA. Las adjudicaciones de bienes a los socios están sujetas a dicho impuesto si no se trata de la transmisión de una unidad económica autónoma no sujeta conforme al artículo 7.1º LIVA. No obstante, los bienes inmuebles que se adjudiquen probablemente estarán exentos, por lo que habría que analizar la posibilidad de renuncia a la

exención, en los términos del artículo 20.Dos de la LIVA. Respecto al devengo parece claro que la transmisión del poder de disposición sobre los bienes adjudicados, estará más vinculada a la inscripción de la liquidación en el Registro Mercantil que a la fecha del acuerdo de disolución, que no presupone todavía traslación del dominio

A4) EJEMPLO PRACTICO DISOLUCION CON LIQUIDACIÓN SOCIEDAD CIVIL SEGÚN DISPOSICIÓN TRANSITORIA 19ª LEY 35/2006 IRPF

Régimen transitorio contemplado en la DT 19ª. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles. (En vigor a partir del 1-1-2016)

En la DT 19ª de la Ley se regula un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación, que se aplicará a las sociedades en que concurren las siguientes circunstancias:

- Que con anterioridad al 1-1-2016 hubieran tributado en régimen de atribución de rentas del IRPF.
- Que a partir del 1-1-2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

DT 30ª. Socios de sociedades civiles que tengan la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Se habilita a los socios de sociedades civiles, a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y adquieran la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, a seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra previstas en el artículo 68.2 (deducción por inversión de beneficios) que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016.

EJEMPLO PRACTICO DISOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN SEGÚN D.T. 19ª

Supongamos una sociedad civil con el siguiente balance de situación:

Balance de situación

ACTIVO

Inmueble 1 - 4.000 €

Inmueble 2 - 2.000 €

Inmueble 3 - 1.000 €

Deudores - 3.000 €

Tesorería - 12.000 €

Total – 22.000 €

PASIVO

Fondos propios – 17.000 €

Deudas – 5.000 €

Total pasivo: 22.000 €

Dicha sociedad tiene 2 socios al 50%. **Al socio 1 le costó su participación 3.000 euros y al socio 2, 12.000 euros.**

El valor de mercado de los inmuebles de la sociedad es el siguiente:

Inmueble 1-----6.000 euros

Inmueble 2-----4.000 euros

Inmueble 3-----2.000 euros

En la disolución y liquidación de la sociedad se decide proceder a las adjudicaciones, al socio 1 el inmueble 1 y al socio 2 los inmuebles 2 y 3, así como al socio 1 el importe de la deuda por 2.000 € y 7.000 € de deudores y tesorería, así como al socio 2 un importe de la deuda por 3.000 €. (las adjudicaciones de los inmuebles se valoran a precio de mercado). El resultado de las adjudicaciones, resulta ser bienes y derechos con un valor neto de 11.000 euros.

EFFECTOS FISCALES EN LOS SOCIOS PERSONAS FISICAS, SEGÚN LO DISPUESTO EN LA DT 19ª DE LA LEY 35/2006 DE IRPF.

En primer lugar tendremos que determinar el valor fiscal de la participación de cada socio.

Para ello, al valor de adquisición de la participación se le sumará el valor de las deudas adjudicadas y se le restará el importe de los créditos y tesorería que han sido adjudicadas a cada socio.

Determinado este valor, se procederá a valorar los elementos del activo (distintos de créditos y dinero) que han sido adjudicados a cada socio. En nuestro ejemplo, los inmuebles.

SOCIO 1

Valor adquisición participación----- + 3.000 euros

Deudas adjudicadas----- +2.000 euros

Deudores y tesorería----- -7.000 euros

Diferencia = Valor fiscal de la participación --- -2.000 euros

Ganancia patrimonial a integrar en la BI----- 2.000 euros

Dado que el valor fiscal de la participación del socio 1 resulta negativo, se genera ganancia patrimonial a integrar en la BI por importe de 2.000 euros, y el inmueble adjudicado 1 tendrá un valor de adquisición de CERO euros.

SOCIO 2

Valor adquisición participación----- +12.000

Deudas adjudicadas----- + 3.000

Deudores y tesorería----- -8.000

Diferencia = Valor fiscal de la participación 7.000

En el caso de socio 2, el valor fiscal de la participación tiene un resultado positivo, por los que no se genera ganancia patrimonial alguna. Para determinar el valor fiscal de los inmuebles adjudicados, deberá distribuirse dicho resultado positivo en proporción al valor de mercado de cada inmueble adjudicado.

Al socio 2 se le han adjudicado dos inmuebles cuyo valor de mercado es el siguiente:

V. de mercado Inmueble 2----- 4.000 euros

V. de mercado Inmueble 3----- 2.000 euros

Total inmuebles adjudicados -----6.000 euros

En ambos casos, tanto en el caso del SOCIO 1 como en el del SOCIO 2, los inmuebles adjudicados se consideraran adquiridos en la fecha de adquisición que fueron adquiridos por la sociedad.

A5) CONSULTA VINCULANTE TRANSMISION FONDO DE COMERCIO Y EXISTENCIAS POR PARTE DE PERSONA FÍSICA (CRITERIO PARA SCP) – EFECTOS FISCALES EN EL IVA.

Consulta Vinculante D.G.T. de 14 de octubre de 2008

RESUMEN:

El consultante es una persona física dada de alta en los epígrafes 652.2, 652.3 y 861.2 del IAE y a la que le resulta de aplicación el Régimen Especial de Recargo de Equivalencia en el IVA por las dos primeras actividades. A. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinar si la operación descrita constituye la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo. En caso afirmativo, determinar la aplicación del artículo 155 de la Ley del IVA. En caso negativo, determinar si la operación descrita estaría sujeta al IVA. En este caso, se pide determinar la base imponible de las existencias, así como el devengo del Impuesto respecto de la transmisión de las existencias y del fondo de comercio. B. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinar la tributación de la transmisión de las existencias y del fondo de comercio, indicando el régimen de imputación temporal de las rentas que se deriven de dichas operaciones. Tipo impositivo aplicable a la ganancia patrimonial que, en su caso, se derive de la transmisión del fondo de comercio generado, si la misma fuese imputada en su totalidad al ejercicio 2006.

Órgano:

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Normativa:

Ley 37/1992, Arts. 4, 7-1.º, 75, 78 y 155; RD 1775/2004, Art. 38-2; RDL 3/2004, Arts. 14, 26-2, 40 y 67

Descripción de los hechos:

El consultante es una persona física dada de alta en los epígrafes 652.2, 652.3 y 861.2 del IAE y a la que le resulta de aplicación el Régimen Especial de Recargo de Equivalencia en el IVA por las dos primeras actividades.

Se va a proceder a la transmisión a un tercero del fondo de comercio generado, así como de la totalidad de las existencias relacionadas con los epígrafes 652.2 y 652.3.

El cobro de la contraprestación correspondiente a la transmisión tanto del fondo de comercio como de las existencias será aplazado durante tres años aproximadamente.

Cuestión planteada:

A. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinar si la operación descrita constituye la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo.

En caso afirmativo, determinar la aplicación del artículo 155 de la Ley del IVA.

En caso negativo, determinar si la operación descrita estaría sujeta al IVA. En este caso, se pide determinar la base imponible de las existencias, así como el devengo del Impuesto respecto de la transmisión de las existencias y del fondo de comercio.

B. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinar la tributación de la transmisión de las existencias y del fondo de comercio, indicando el régimen de imputación temporal de las rentas que se deriven de dichas operaciones.

Tipo impositivo aplicable a la ganancia patrimonial que, en su caso, se derive de la transmisión del fondo de comercio generado, si la misma fuese imputada en su totalidad al ejercicio 2006.

Contestación completa:

A. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

De acuerdo con el apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y

prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El apartado Dos, letra b), del mismo precepto señala que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

No obstante, el artículo 7, número 1.ºa) de la Ley 37/1992, establece la no sujeción al impuesto de la transmisión de la totalidad o parte del activo empresarial siempre que se cumplan determinadas condiciones. Concretamente, el citado precepto dispone la no sujeción de:

El artículo 7, número 1.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la no sujeción al Impuesto de la transmisión de la totalidad o parte del activo empresarial siempre que se cumplan determinadas condiciones. Concretamente, el citado precepto dispone la no sujeción de las siguientes operaciones:

"a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título Primero de la citada Ley.

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado cuatro del artículo 2.º de la Ley mencionada en el párrafo anterior.

c) La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en las letras a) y c) de este

número, la referida transmisión quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 104 a 114 de esta Ley."

El artículo 7 transcrito anteriormente es transposición al ordenamiento interno del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este artículo ha sido sustituido en la actualidad por el 19 de la Directiva 2006/112/Comisión Europea, que desde el 1 de enero de 2007 ha derogado la Directiva 77/388/CEE.

Sobre este último precepto se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02, Faxworld. Con anterioridad, el mismo Tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las sentencias de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98, Midland Bank plc, y de 22 de febrero de 2001, Asunto C-408/98, Abbey National plc.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, el Tribunal) señala en el apartado 40 de la sentencia de 27 de noviembre de 2003 que, "el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

En este sentido, la disposición adicional segunda.uno del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre referencias a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas contenidas en distintas disposiciones, señala lo siguiente:

"1. Las referencias que el artículo 7.1.ºb) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace a las operaciones del artículo 1 y a la definición de rama de actividad del artículo 2, apartado 4, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título I de la citada Ley, se entenderán hechas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 de esta Ley".

Por su parte, el artículo 83.4 de la citada Ley dispone que "se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

Como se deduce del precepto reproducido, el concepto de rama de actividad que se regula en el mismo coincide sustancialmente con el que establece el Tribunal en la sentencia que se ha reproducido. Por tanto, es factible la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del derecho comunitario, establecido igualmente de forma reiterada por el Tribunal.

En consecuencia, no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad no se transmita.

Por el contrario, cualquier otra transmisión de activos empresariales que no pueda ser considerada como rama de actividad deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción que establece el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, sujeta al tributo, en consecuencia.

Por otra parte, de la jurisprudencia comunitaria citada debe concluirse que si bien es necesario que el adquirente tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho adquirente no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente.

Por tanto, si los elementos transmitidos por el consultante configuran una rama de actividad, es decir, se trata de un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una parte autónoma de la empresa, capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, entonces dicha transmisión no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, la operación se hallará sujeta al citado impuesto. La contestación no puede ser más ajustada, pues se carece de la información necesaria para determinar si los elementos transmitidos efectivamente conforman una universalidad de bienes capaces de desarrollar una actividad económica autónoma.

En el supuesto de que, de conformidad con lo expuesto en el punto anterior de esta contestación, la operación objeto de consulta no se encontrase sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario hacer mención a lo dispuesto en el artículo 155 de la Ley 37/1992, que establece lo siguiente:

"En los supuestos de iniciación o cese en el régimen especial del recargo de equivalencia serán de aplicación las siguientes reglas:

(...).

2.^a En los casos de cese debido a la falta de concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 149 de esta Ley, los sujetos pasivos podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho Impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha. Si el cese se produjese como consecuencia de la transmisión, total o parcial del patrimonio empresarial no sujeta al Impuesto a comerciantes no sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los adquirentes podrán deducir la cuota resultante de aplicar los tipos del Impuesto que estuviesen vigentes el día de la transmisión al valor del mercado de las existencias en dicha fecha.

3.^a A los efectos de lo dispuesto en las dos reglas anteriores, los sujetos pasivos deberán confeccionar, en la forma que reglamentariamente se determine, inventarios de sus existencias con referencia a los días de iniciación y cese en la aplicación de este régimen".

De acuerdo con el precepto anterior, si la transmisión objeto de consulta tiene la consideración de transmisión de una universalidad de bienes no sujeta al impuesto y el adquirente es un comerciante no sometido al régimen especial del recargo de equivalencia, éste podrá deducir la cuota resultante de aplicar los tipos del impuesto que estuviesen vigentes el día de la transmisión al valor del mercado de las existencias en dicha fecha.

En el supuesto de que no resultase de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 y la operación objeto de consulta sí se encontrase sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, se consulta sobre la base imponible correspondiente a las existencias que se transmiten.

La base imponible del impuesto se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992 como sigue:

"Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras perso-nas".

En consecuencia, la base imponible correspondiente a la operación objeto de consulta será el importe total de la contraprestación recibida por el consultante como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales correspondientes.

En relación con el devengo de la operación, el artículo 75 dispone lo siguiente:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".

De acuerdo con este precepto, el impuesto se devengará, en lo que respecta a la transmisión de existencias, cuando éstas se pongan a disposición del adquirente. En el caso de que produjese algún pago correspondiente a dichas existencias con anterioridad al momento de la mencionada puesta a disposición, se trataría de un pago anticipado y el impuesto se devengaría por el importe efectivamente percibido. En el supuesto de que se produzcan pagos aplazados, el devengo se mantiene en el momento en que las mercancías se pongan a disposición del adquirente.

En lo que respecta al fondo de comercio, se trata de una prestación de servicios que se devenga en el momento en que se realice la operación. Si se produjese algún pago anticipado, el impuesto se devengaría por el importe efectivamente percibido por el anticipo. En el supuesto de que se pacten pagos aplazados, el momento de devengo no se ve afectado por esta circunstancia, de modo que el impuesto se devengará por la totalidad del importe pactado por la operación en el momento en que ésta se realice, sin perjuicio del régimen aplicable a los pagos anticipados.

B. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

La presente contestación se formula con arreglo a la normativa vigente en el período impositivo a que se refiere la consulta, esto es, el período impositivo 2006.

Para analizar la tributación de la transmisión objeto de consulta se hace necesario distinguir entre existencias e inmovilizado, debiéndose distribuir el precio global de transmisión entre los distintos elementos que se transmiten.

En cuanto a las existencias, el importe obtenido por su venta constituirá rendimiento íntegro de la actividad.

En lo que concierne al inmovilizado inmaterial (fondo de comercio), a la tributación de su transmisión se refiere el artículo 26.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE del día 10), -en adelante TRLIRPF-, al establecer que "para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª del presente capítulo".

Conforme lo anterior, la cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes a la transmisión del fondo de comercio se determinará por la diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión. A estos efectos, el artículo 38.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), establece lo siguiente:

"Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior.

(...)"

Respecto de la imputación temporal en el IRPF, en primer lugar, en relación con los rendimientos de actividades económicas, la letra b) del artículo 14.1 del TRLIRPF dispone que:

"Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse."

Por su parte, el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) establece que "los ingresos y los gastos se imputarán al período en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la correlación entre unos y otros".

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el consultante deberá imputar como rendimiento íntegro de la actividad económica la totalidad de las rentas derivadas de la transmisión de las existencias en el período impositivo en que se efectúe la entrega.

En segundo lugar, de acuerdo con la regla general de imputación temporal de rentas prevista en la letra c) del artículo 14.1 del TRLIRPF, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida deberá imputarse en el período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, es decir en el momento de la entrega de los bienes objeto de compraventa.

No obstante, la letra d) del apartado 2 del artículo 14 del TRLIRPF indica que:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta".

Por lo tanto, si el consultante opta por la aplicación de esta regla especial, por realizarse la operación a plazos o con precio aplazado, siempre que el período transcurrido entre la entrega o puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior a un año, la ganancia patrimonial,

calculada en el momento de la transmisión, se imputará proporcionalmente en los periodos impositivos en que sean exigibles los correspondientes cobros.

Por último, la ganancia o pérdida patrimonial imputable al período impositivo 2006 que derive de la transmisión del fondo de comercio creado por el consultante que haya sido generada en un periodo superior a un año, integrará la parte especial de la renta del periodo impositivo (artículo 40 TRLIRPF) y tributará al tipo del 15 % (artículo 67 TRLIRPF), y, todo ello, con independencia del número de años en que se fraccione el cobro.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

B) TRANSFORMACIÓN DE LA SCP EN SOCIEDAD MERCANTIL. EJEMPLOS Y FORMULARIOS.

La posibilidad de transformar una sociedad civil se halla en el art. 4.3 de la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME), una ley que desde su publicación se ha mostrado clara y efectiva. Además, desde 2009 se han podido aprobar algunas modificaciones puntuales que han permitido mejorar dicho régimen, como se puede ver, por ejemplo, en el RD-ley 9/2012 de simplificación de las obligaciones de información y documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital.

Para ejecutar la transformación de la sociedad civil será necesaria la aprobación de la junta de socios. En esta junta los administradores deberán aportar la siguiente información:

- Balance de la sociedad cerrado en los 6 meses anteriores a la fecha de la reunión (Junta), junto al informe de auditoría si fuera obligatorio para la compañía a transformarse. Apuntar que la LME habla de 6 meses para el balance pero el art. 218 del Reglamento del Registro Mercantil para transformación de S.C.P. y Cooperativas habla del día anterior al acuerdo de la junta.
- Informe de los administradores explicando los aspectos económicos y jurídicos de la operación.
- Estatutos propuestos para la nueva sociedad y demás documentos a introducir en la escritura de transformación.

En las sociedades civiles hay que hacer un apunte previo respecto al órgano de administración, ya que en estos casos no es obligatorio el nombramiento de uno o varios

administradores. Tal y como se puede ver en el art. 1695 CC, si no se nombra un administrador todos los socios se tendrán por apoderados solidarios. Este punto debe ser tenido en cuenta a la hora de preparar la documentación anterior (balance, informe, estatutos y demás necesaria para la escritura).

Para la tramitación de la transformación de S.C.P. a S.L. hay que destacar el art. 218 del RRM. Tal y como se puede ver en este artículo, en el caso de transformación de S.C.P. es necesaria aprobación de todos los socios (por unanimidad), a diferencia de lo ocurrido en supuestos de transformación provenientes de S.L. o S.A., donde sólo se pide aprobación de una mayoría reforzada.

Una vez adoptada la decisión y alcanzados los acuerdos básicos de denominación, domicilio, objeto, capital y forma de administración se ha de verificar que la denominación elegida no coincide ni induce a error con otras sociedades ya existentes. Ello se ha de acreditar con una certificación de denominación que expide el Registro Mercantil Central. Dicha certificación se puede obtener vía telemática desde la página web del Registro Mercantil Central evitando desplazamientos y agilizando el trámite.

Es de destacar que actualmente los Notarios pueden obtener las citadas certificaciones desde sus propias aplicaciones lo que agiliza todavía más el trámite. Tras esto se ha de realizar el desembolso de capital de lo que hablaré más adelante. Llegamos al otorgamiento de escritura pública cuya redacción y elaboración, junto con sus Estatutos Sociales, por parte del Notario, dependiendo del trabajo del despacho notarial y del grado de complejidad que queramos darle a nuestra sociedad, se realiza en 24 ó 48 horas por término medio.

Una vez otorgada la escritura se solicita el CIF provisional. Acto que se tramita desde la misma Notaría en la que se formalizó la escritura y es prácticamente inmediato. En horas o en un día como máximo, si otorgamos la escritura fuera de horario, ya tenemos asignado dicho CIF. A partir de ese momento ya podemos operar con nuestra nueva sociedad.

Pero, aún más, sólo quedan dos trámites para que nuestra sociedad quede totalmente constituida: la liquidación de impuestos y la inscripción en el Registro Mercantil. Ambos trámites se pueden realizar desde la Notaría en la que se otorgó la escritura fundacional sin necesidad de nuevas molestias ni desplazamiento del ciudadano. Resultado práctico, sin necesidad de acudir a otras instancias que no sea el Notario puedo estar operando con mi nueva sociedad en dos días y tenerla en situación regular, constituida e inscrita en aproximadamente una semana.

Como acabamos de ver el trámite de creación no puede ser más sencillo. Sobre todo teniendo en cuenta que vamos a contar con la participación de un Notario que no sólo nos va a ayudar y asesorar al respecto, sino que además agradece hacerlo. Ciertamente es que la forma mercantil conllevaba hasta la mencionada reforma fiscal más obligaciones formales que la forma civil, llevanza de libros, contabilidad mercantil, presentación de cuentas anuales. Obligaciones que tras convertir a las Sociedades Civiles en contribuyentes del Impuesto de Sociedades prácticamente se equiparan.

El coste de constituir una sociedad limitada varía en función de su capital social. Una SL de capital mínimo (3.000 €), incluyendo Notario, impuestos (exento) y Registro Mercantil suele

rondar los 300 €, algo más si hay que incluir el coste de la certificación negativa de denominación. El coste de creación de una Sociedad Civil, teniendo en cuenta que por lo general habrá que acudir a un experto que nos redacte el contrato de sociedad y sus estatutos será muy similar, si no superior.

Mención especial merece el desembolso del capital. La Ley establece un capital social mínimo para la constitución de las sociedades mercantiles que para el caso de las Limitadas es de 3.000 €. Ese capital sólo es indisponible hasta que la sociedad esté inscrita pudiendo utilizarse a partir de ese momento. Y, además, no necesariamente ha de ser en efectivo. Cabe la posibilidad de aportaciones no dinerarias valorables económicamente. El capital no es un coste de la sociedad sino aquellos bienes, dinero o industria que ponen los socios en común.

B1) FORMULARIO ACTA TRANSFORMACIÓN SCP A SOCIEDAD LIMITADA

ACTA DE JUNTA GENERAL EXTRAORDINARIA Y UNIVERSAL DE TRANSFORMACIÓN DE LA SOCIEDAD CIVIL EN SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

En [.....] y en el domicilio social de la Compañía, a [.....] de [.....] de [.....], se celebra reunión de la junta general extraordinaria y universal de partícipes, con asistencia de todos los partícipes de la sociedad, que son los que a continuación se detallan:

D.....

D.....

Asimismo asiste a la reunión en su calidad de secretario no consejero del consejo de administración de la sociedad D. [.....]

Estando presentes o debidamente representados todos los partícipes de la Compañía, propietarios de la totalidad de las acciones representativas del capital social de la misma, los reunidos de conformidad con lo previsto en los estatutos sociales y en el vigente Texto Refundido de Ley de Sociedades de Capital acuerdan por unanimidad dar carácter de universal a la reunión con el siguiente

ORDEN DEL DÍA

1. Transformación de la compañía en Sociedad de Responsabilidad Limitada.
2. Aprobación del balance de transformación.

3. Protocolización.

Dicho orden del día aparece aprobado y firmado por todos los asistentes.

Actúan como presidente y secretario de la reunión lo que los son del propio consejo de administración, D. [.....] y D. [.....], respectivamente.

Abierta la sesión por el Sr. Presidente, previa deliberación de los asuntos contenidos en el orden del día el cual es aprobado por unanimidad y sin haberse solicitado constancia escrita de ninguna de las intervenciones de los asistentes, se adoptan por unanimidad todos y cada uno de los siguientes acuerdos:

1. Transformación de la compañía en Sociedad de Responsabilidad Limitada.

El Sr. Presidente toma la palabra con el objeto de exponer a los asistentes las razones que han llevado a proponer la transformación de la misma en una Sociedad de Responsabilidad Limitada. Tras la intervención del Sr. Presidente, sin más debate, se acuerda por unanimidad transformar la forma societaria de Sociedad Civil a Sociedad de Responsabilidad Limitada, de manera que a partir de este momento se adopte el tipo social de Responsabilidad Limitada.

Dicha sociedad se registrará por lo previsto en los nuevos estatutos sociales que se adjuntan como Anexo I a la presente Acta y, en lo que no esté previsto en los mismos, por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y demás disposiciones que le resulten aplicables.

A. Patrimonio.

La transformación no cambia la personalidad jurídica de la sociedad, que continuará subsistiendo bajo la nueva forma jurídica.

Asimismo, se hace constar expresamente que el patrimonio cubre el capital social y que está íntegramente desembolsado.

B. Participaciones.

Como consecuencia de la transformación acordada, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 220 del Reglamento del Registro Mercantil, los títulos representativos de las antiguas acciones emitidas han quedado anulados e inutilizados y dados de baja en el correspondiente Libro Registro de Acciones Nominativas, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, se acuerda por unanimidad asignar a los dos partícipes de la sociedad, esto es, a D..... propietaria del [.....]% del haber social de la Sociedad Civil y a D..... propietaria del [.....]% del haber social de la Sociedad Civil, el 100% del capital social, en su respectiva proporción, de la Sociedad Civil transformada en Sociedad de Responsabilidad Limitada, asignándole a la primera [.....] participaciones sociales de [.....] euros de valor nominal cada una de ellas, iguales, acumulables e indivisibles, numeradas de la [.....] a la [.....], ambas inclusive, y asignándole a la segunda [.....] participaciones sociales de [.....] euros de valor nominal cada una de ellas, iguales, acumulables e indivisibles, numeradas de la [.....] a la [.....], ambas inclusive.

La nueva redacción del artículo correspondiente al capital social y al régimen al que son sometidas las nuevas participaciones creadas se regula en los nuevos estatutos recogidos como Anexo I a la presente Acta.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 220.2 del Reglamento del Registro Mercantil, el Sr. Presidente informa a los asistentes que a la escritura pública en la que se protocolicen los presentes acuerdos se acompañará el balance de transformación de la sociedad, así como el ejemplar del

BORME y del diario en el que se publiquen los presentes acuerdos.

C. Socios.

El Sr. Presidente informa que no procede la aplicación del artículo 15 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles al haberse acordado la presente transformación en junta universal con el voto unánime de todos los partícipes de la sociedad, titulares del 100% del capital social de la compañía.

D. Menciones mínimas exigidas por el Texto Refundido de Ley de Sociedades de Capital.

De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, y en particular en el artículo 10 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, se acuerdan las menciones mínimas exigidas por el Texto Refundido de Ley de Sociedades de Capital para la constitución de una Sociedad de Responsabilidad Limitada que deberán incluirse en la escritura pública.

Socios: Los socios de la compañía son los que a continuación se detallan:

. D....., titular de [.....] participaciones sociales, de [.....] euros de valor nominal cada una de ellas, numeradas correlativamente de la [.....] a la [.....], ambas inclusive, representativas del [.....]% del capital social, iguales, acumulables, indivisibles, que no podrán incorporarse a títulos negociables ni denominarse acciones.

. D....., titular de [.....] participaciones sociales, de [.....] euros de valor nominal cada una de ellas, numeradas correlativamente de la [.....] a la [.....], ambas inclusive, representativas del [.....]% del capital social, iguales, acumulables, indivisibles, que no podrán incorporarse a títulos negociables ni denominarse acciones.

Voluntad de transformación: Dicha voluntad de transformación en Sociedad de Responsabilidad Limitada ha quedado plasmada en el acuerdo unánime adoptado en esta junta general con carácter universal.

Participaciones recibidas: El número de participaciones recibidas, su numeración y porcentaje en el capital social es como ha quedado indicado con anterioridad.

Estatutos sociales: Se corresponden con los aprobados y refundidos mencionados anteriormente y que se anexan a la presente Acta. Dichos estatutos recogen las modificaciones acordadas en la presente reunión, permaneciendo el resto, salvo en aquellas circunstancias que hayan requerido adaptación por la nueva forma social, inalterados.

Administración y representación social: El órgano de administración será el mismo consejo de administración, compuesto por cuatro miembros, que venía ejerciendo su cargo y que está compuesto por:

Presidente: D. [.....]

Consejero: D. [.....]

Consejero: D. [.....]

Consejero: D. [.....]

Secretario no Consejero: D. [.....]

2. Aprobación del balance de transformación.

Una vez acordada la transformación de la sociedad CIVIL en sociedad de responsabilidad limitada, se acuerda por unanimidad aprobar el balance de transformación cerrado a [.....] de [.....] de [.....]

3. Protocolización.

Se acuerda asimismo facultar a cualquiera de los miembros del consejo de administración para que protocolicen ante Notario que designen los anteriores acuerdos y para que procedan, en su caso, a la subsanación, aclaración o rectificación de los mismos, así como para que realicen todos cuantos actos sean necesarios hasta lograr su inscripción en el Registro Mercantil correspondiente.

Y no habiendo más asuntos que tratar el presidente da por finalizada la reunión elevándose la oportuna acta de lo tratado en la misma, la cual es aprobada por unanimidad de los asistentes a la finalización de la reunión.

V.º B.º

EL PRESIDENTE EL SECRETARIO

D. [.....] D. [.....]

B2) CONSULTAS VINCULANTES DGT EN LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD CIVIL A SOCIEDAD LIMITADA.

NUM-CONSULTA V2796-13

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 20/09/2013

NORMATIVA LIRPF/ Ley 35/2006: art. 8, 11, 33, 37 y 89
TRLIS. R.D. Leg. 4/2004, art.19
TRLITPAJD/ R.D.Leg. 1/1993: art. 19 y 31

DESCRIPCION- HECHOS La entidad consultante es una sociedad civil, con personalidad jurídica propia, que se constituyó el 10 de agosto de 2008, teniendo por objeto social "las enseñanzas reglada y no reglada de formación y perfeccionamiento profesional", estando participada, por partes iguales, por dos personas físicas.

Desde su constitución, la consultante tributaba en régimen de atribución de rentas con arreglo a lo dispuesto en la Ley 35/2006.

En la actualidad, la entidad consultante pretende transformarse en una sociedad de responsabilidad limitada, sin alterar la participación de los socios en el capital.

CUESTION- PLANTEADA Se plantean las siguientes cuestiones:
-Si la totalidad de las rentas generadas durante el ejercicio en el que tenga lugar la transformación quedarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.
-Si la operación de transformación quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Si la mencionada operación de transformación determinaría renta alguna en sede de los socios personas físicas.

CONTESTACION- COMPLETA La consultante manifiesta ser una sociedad civil con personalidad jurídica, en los términos establecidos en el artículo 1669 del Código Civil, por lo que atendiendo a dicha manifestación, la presente contestación se emite partiendo de la hipótesis de que la sociedad civil objeto de transformación tiene personalidad jurídica propia, si bien la confirmación de este hecho es una cuestión ajena a las competencias de este Centro directivo.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, "En virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica."

En cualquier caso pueden distinguirse dos supuestos a los efectos consultados, dependiendo de si la sociedad civil tiene o no personalidad jurídica.

a) En caso de que la sociedad civil tenga personalidad jurídica en los términos establecidos en el artículo 1669 del Código Civil, correspondiendo el patrimonio aportado a la sociedad limitada a la titularidad de la sociedad civil, la transformación de esa entidad en sociedad de responsabilidad limitada no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, según se establece en los artículos 3 y 4 de la Ley 3/2009, de 3 abril, de Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE de 4 de abril). Por tanto, en la medida en que no altere la participación de los socios, dicha operación no determina ninguna ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas en los términos del artículo 33 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 (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-.

A efectos de futuras transmisiones, tanto la fecha como el valor de adquisición de las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación, serán los que correspondan a la participación en la sociedad civil que se transforma.

b) En el supuesto de ausencia de personalidad jurídica en la sociedad civil, los bienes que integran la sociedad civil no pertenecerían a dicha sociedad sino a los socios, en proporción a su porcentaje de participación -en este caso, un 50%-, por lo que para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la aportación de dichos bienes a la sociedad, resulta de aplicación lo establecido en el artículo 37.1.d) de la LIRPF, que establece que en el caso de aportaciones no dinerarias a sociedades, "...la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. —El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. —El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. —El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria."

En ese caso, la fecha de adquisición de las participaciones recibidas de la sociedad de responsabilidad limitada, será la correspondiente a la fecha de la aportación a dicha sociedad.

No obstante, el apartado 3 de dicho artículo 37 de la LIRPF, establece que "Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades"; si bien en la consulta formulada no se aportan datos respecto a la concurrencia en el caso consultado de los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación de dicho régimen especial.

2º) Respecto a la imputación de las rentas obtenidas durante el periodo del ejercicio en que la sociedad civil desarrolló su actividad, debe indicarse que las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF. Por su parte, el artículo 89.3 de la LIRPF establece que las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Por su parte, el artículo 11.1.b) de la LIRPF, establece que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

En consecuencia, para dicho cálculo se aplicarán, con carácter general, los criterios de imputación temporal previstos en texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 25 de marzo). El artículo 19 de la mencionada Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Por tanto, deberá imputarse a la entidad en régimen de atribución de rentas, para su atribución en el IRPF de cada uno de sus miembros, la parte de la renta atribuible a dicha entidad con arreglo a los criterios de imputación temporal anteriormente indicados, por lo que deberán incluirse en dichos rendimientos los devengados durante el periodo en que la sociedad civil ha desarrollado su actividad.

CONTESTACION-COMPLETA Por el contrario, en el período en que se lleve a cabo la transformación de la sociedad civil en mercantil, la sociedad transformada deberá tributar como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de la renta obtenida desde la fecha en que la mencionada transformación surta efectos mercantiles hasta el último día del período impositivo señalado.

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con el ITPAJD, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19 y 31, apartados 1 y 2, del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante, TRLITPAJD–, que determinan lo siguiente:

“Artículo 19.

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2.º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

2.º Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

3.º La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

4.º La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.”.

“Artículo 31.

1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

[...].”

Conforme a los preceptos transcritos, la transformación de una sociedad civil en otro tipo de sociedad, sin perder su personalidad jurídica, no constituye hecho imponible ni de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, regulada en el artículo 31.1 del TRLITPAJD. Por el contrario, no estará sujeta a la cuota gradual a la que se refiere el apartado 2 del referido precepto, por no cumplir los requisitos exigidos en él para el devengo del gravamen, circunstancia que puso de manifiesto el Tribunal Supremo en sendas sentencias de fecha 3 de noviembre de 1997, en las que, entre otros preceptos, anuló algunos incisos de la redacción original del apartado 3 del artículo 75 del Reglamento del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), que sí incluía entre los supuestos de sujeción a la cuota gradual el de la transformación de sociedades.

Por último, cabe indicar que si la operación proyectada no tuviera la consideración de transformación, por no haberse podido probar la personalidad jurídica de la sociedad civil consultante, tal operación se convertiría en constitución de sociedad que sí es hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, pero que actualmente está exenta, conforme a lo dispuesto en el apartado 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tratándose de una sociedad civil con personalidad jurídica propia, en los términos establecidos en el artículo 1669 del Código Civil, el patrimonio aportado a la sociedad limitada es titularidad de la sociedad civil, dado que la transformación de esa entidad en sociedad de responsabilidad limitada no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, a tenor de lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley 3/2009, de 3 abril, de Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE de 4 de abril), por lo que, en la medida en que la transformación no altere la participación de los socios, dicha operación no determina ninguna ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas en los términos del artículo 33 la LIRPF.

A efectos de futuras transmisiones, tanto la fecha como el valor de adquisición de las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación, serán los que correspondan a la participación en la

sociedad civil que se transforma.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes,
conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89
de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General
Tributaria.

NUM-CONSULTA V0930-14

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 02/04/2014

NORMATIVA Ley 35/2006, IRPF, arts: 27 y 69
TRLIS RD Leg 4/2004, arts: 19.

DESCRIPCION-HECHOS Los socios de la sociedad consultante, con forma jurídica de sociedad civil, plantean la "transformación" de la misma en una Sociedad Limitada Profesional. La actividad desarrollada por la consultante es la abogacía y actualmente tributan en el régimen de atribución de rentas.

CUESTION-PLANTEADA Si al cambiar la Sociedad Civil a una Sociedad Limitada Profesional se generarían algún tipo de plusvalías en las rentas de los socios.

CONTESTACION-COMPLETA En lo que se refiere a los efectos de dicha transformación en el IRPF correspondiente a los socios personas físicas, en términos generales deben distinguirse dos cuestiones: 1º) Si la transformación de la sociedad civil en sociedad de responsabilidad limitada da lugar a una ganancia o pérdida patrimonial y 2º) Si las rentas generadas por la sociedad civil en el año en que se produzca dicha transformación deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Distinguiendo ambas cuestiones, se manifiesta:

1º) El consultante no manifiesta que la sociedad civil tiene personalidad jurídica en los términos establecidos en el artículo 1669 del Código Civil, si bien la confirmación de si la sociedad civil tiene o no personalidad jurídica es una cuestión ajena a las competencias de este Centro directivo.

En cualquier caso pueden distinguirse dos supuestos a los efectos consultados, dependiendo de si la sociedad civil tiene o no personalidad jurídica.

a) En caso de que la sociedad civil tenga personalidad jurídica en los términos establecidos en el artículo 1669 del Código Civil, correspondiendo el patrimonio aportado a la sociedad limitada a la titularidad de la sociedad civil, la transformación de esa entidad en sociedad de responsabilidad limitada no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, según se establece en los artículos 3 y 4 de la Ley 3/2009, de 3 abril, de Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE de 4 de abril). Por tanto, en la medida en que no altere la participación de los socios, dicha operación no determina ninguna ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas en los términos del artículo 33 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 (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-.

A efectos de futuras transmisiones, tanto la fecha como el valor de adquisición de las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación, serán los que correspondan a la participación en la sociedad civil que se transforma.

b) En el supuesto de ausencia de personalidad jurídica en la sociedad civil, los bienes que integran la sociedad civil no pertenecerían a dicha sociedad sino a los socios, en proporción a su porcentaje de participación, por lo que para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la aportación de dichos bienes a la sociedad resulta de aplicación lo establecido en el artículo 37.1.d) de la LIRPF, que establece que en el caso de aportaciones no dinerarias a

sociedades, "...la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. –El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. –El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. –El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria."

En ese caso, la fecha de adquisición de las participaciones recibidas de la sociedad de responsabilidad limitada, será la correspondiente a la fecha de la aportación a dicha sociedad.

La ganancia o pérdida patrimonial que se ponga de manifiesto en el consultante, como consecuencia de la aportación no dineraria a la sociedad de responsabilidad limitada, al derivar de una transmisión, se clasifica como renta del ahorro a efectos del cálculo del Impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 46 de la LIRPF; si bien, debe tenerse en cuenta que a partir del ejercicio 2013, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con una antelación no superior a un año respecto al momento en que se transmiten, se integran en todo caso en la base imponible general y no en la del ahorro (artículo 3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica -BOE de 28 de diciembre-, que modifica el artículo 46.b) de la Ley del Impuesto).

No obstante, el apartado 3 de dicho artículo 37 de la LIRPF, establece que "Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades"; si bien en la consulta formulada no se aportan datos respecto a la concurrencia en el caso consultado de los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación de dicho régimen especial.

2º) Respecto a la imputación de las rentas obtenidas durante el periodo del ejercicio en que la sociedad civil desarrolló su actividad, debe indicarse que las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF. Por su parte, el artículo 89.3 de la LIRPF establece que las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Por su parte, el artículo 11.1.b) de la LIRPF, establece que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades

que reglamentariamente puedan establecerse.

En consecuencia, para dicho cálculo se aplicarán, con carácter general, los criterios de imputación temporal previstos en texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 25 de marzo). El artículo 19 de la mencionada Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Por tanto, deberá imputarse a la entidad en régimen de atribución de rentas, para su atribución en el IRPF de cada uno de sus miembros, la parte de la renta atribuible a dicha entidad con arreglo a los criterios de imputación temporal anteriormente indicados, por lo que deberán incluirse en dichos rendimientos los devengados durante el periodo en que la sociedad civil ha desarrollado su actividad.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

B3) FORMULARIO ACTA APORTACIÓN NEGOCIO SCP A SOCIEDAD LIMITADA

ACTA DE LA JUNTA GENERAL EXTRAORDINARIA Y UNIVERSAL DE SOCIOS DE LA MERCANTIL XXXXXXXXXXXX, S.L.

En la ciudad de XXXXXXX, a treinta de enero de dos mil dieciséis.

Se hallan reunidos en el domicilio social los Sres. Socios que poseen la totalidad de las participaciones en circulación según la lista de asistencia que a continuación se formula, cumplimentando lo previsto en la Ley de Sociedades de Capital:

D. xxxxxxxxxxxx, propietario de xx participaciones, numeradas del número xx al xx, ambos inclusive.

D. xxxxxxxxxxxx, propietaria de xx participaciones, numeradas del número xx al xxx.

En su consecuencia se halla íntegramente representada la totalidad del capital desembolsado de la Sociedad y los reunidos, por unanimidad, se declaran constituidos en Junta General, con carácter de Universal, sin necesidad de previa convocatoria, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital.

Preside la Junta **D. xxxxxxxxxxxx** y actúa como Secretario de la misma **D. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx**, ambos expresamente designados para este acto por acuerdo unánime de los asistentes.

El Sr. Presidente abre la sesión y manifiesta a los reunidos que el motivo de la Junta es para acordar la ampliación de capital mediante aportación no dineraria de la actividad empresarial desarrollada por **XXXXXX S.C.P.**, así como para considerar cambiar el carácter retributivo de los administradores, por lo que va a celebrarse esta Junta General Extraordinaria y Universal, estableciendo como orden del día los siguientes puntos:

ORDEN DEL DÍA

1. Aumento de Capital social en la suma de XXXXXX €, mediante la aportación no dineraria de los activos y pasivos de la Sociedad Civil XXXXXXXXXXXX, S.C.P. según Balance de Situación a 31 de Diciembre de 2015, mediante la emisión de nuevas acciones.
2. Modificación del artículo XX de los Estatutos Sociales, como consecuencia de los acuerdos adoptados.
3. Acoger la operación de reestructuración empresarial mediante la aportación no dineraria de la Sociedad Civil XXXXXXXXXXXX, S.C.P. al régimen fiscal especial del capítulo VIII, del título VII del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo.
4. Acoger la aportación no dineraria de la Sociedad Civil, como operación no sujeta a IVA de acuerdo a la Ley 37/1992 del IVA.

Los asistentes expresan su conformidad al orden del día, y tras las deliberaciones oportunas, sin que medie ninguna intervención de la que se solicite su especial constancia, se adoptan por unanimidad los siguientes,

ACUERDOS

Primero.- Los socios acuerdan por unanimidad ampliar el capital social de la sociedad, que en la actualidad es de **xxxxxxx euros (xxx €)**, totalmente suscrito y desembolsado, en la cantidad **XXXXXXXXXXXX EUROS (xxxxxxx €)**, que será totalmente suscrito y desembolsado, esto es, hasta alcanzar el capital social la cifra de **XXXXXXXXXXXX (xxxxxxx €)**.

La ampliación de capital se realiza mediante la aportación no dineraria de los activos y pasivos de la Sociedad Civil, según Balance de situación formulado a 31 de Diciembre de 2015, a la sociedad mercantil que recibe la aportación. Dicha sociedad civil está compuesta por los socios **D. XXXXXX y D. XXXXXX**, y realiza una actividad de venta al por mayor de xxxxxx, **llevando su contabilidad de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Comercio.**

Por consiguiente, se amplía el capital social, mediante la emisión de xxxxx participaciones, ordinarias y nominativas, de la misma clase que las existentes y con los mismos derechos y obligaciones, de xx € de valor nominal cada una de ellas, numeradas correlativamente del número xxx al xxxx, ambos inclusive, que los socios de la sociedad en ejercicio del derecho de suscripción preferente que les asiste, desembolsan en su totalidad en proporción al porcentaje de capital social que poseen y de la siguiente forma:

D. XXXXXXXXX, domiciliado en XXXXXX, calle XXXX (XXXX) y con D.N.I. y N.I.F. XXXXXXXXX, suscribe xxxxx participaciones ordinarias, nominativas, de xx € de valor nominal cada una de ellas, numeradas del número xxx al xxxx, ambos inclusive, y el desembolso de la aportación no dineraria se produce mediante la aportación del 50% de la sociedad civil XXXXXX, como socio partícipe en la misma del 50% y cuyo importe de capital suscrito que asciende a XXXXXX € respecto del Patrimonio Neto de la citada Sociedad Civil.

D. XXXXXXXXX, domiciliado en XXXXXXXX, calle XXXXX (XXXXX) y con D.N.I. y N.I.F. XXXXXXXXX, suscribe XXXXX participaciones ordinarias, nominativas, de XX € de valor nominal cada una de ellas, numeradas del número xxxxx al xxxxx, ambos inclusive, y el desembolso de la aportación

no dineraria se produce mediante la aportación del 50% de la sociedad civil XXXXXXXX, como socio participe en la misma del 50% y cuyo importe de capital suscrito que asciende a xxxxxx € respecto del Patrimonio Neto de la citada sociedad civil.

Segundo.- Como consecuencia del anterior acuerdo, proceder a modificar el artículo 4 de los Estatutos Sociales, que en adelante quedará redactado de la siguiente forma:

ARTÍCULO 4.- El capital social se fija en la suma de XXXXXXXXX EUROS (XXXX €), estando completamente suscrito y desembolsado, y dividido y representado por xxxxxxxxxxx (xxxx) PARTICIPACIONES SOCIALES ordinarias, nominativas y de una sola serie, de xxx EUROS (xx €) de valor nominal cada una de ellas, numeradas correlativamente del número xxx al xxxxxxxxxxx (x al xxxxx), ambos inclusive, totalmente desembolsadas.

Tercero.- La aportación realizada por cada uno de los partícipes **D. XXXXXXXX Y D. XXXXXXXX** de su respectiva cuota de participación en la Sociedad Civil XXXXXXX, S.C.P., se acoge al régimen fiscal en base a lo dispuesto en el artículo 94.1 apartados a) y b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo y al propio artículo 96 del mismo Real Decreto Legislativo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se cumplen los requisitos previstos en esos apartados, y por cuanto la aportación supone la aportación de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica llevada a cabo.

En consecuencia la sociedad acuerda acogerse al régimen establecido en su Título VII "Regímenes Tributarios Especiales", Capítulo VIII "Régimen Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores", facultando expresamente a la Administradora de la sociedad beneficiaria para que comunique dicho acuerdo al Ministerio de Economía y Hacienda, en la forma y plazo reglamentarios.

Cuarto.- En virtud de la aportación no dineraria de la Sociedad Civil XXXXXXX, S.C.P., mediante ampliación de capital a la sociedad XXXXXXX, S.L., se transmite la totalidad del patrimonio empresarial a dicha sociedad ya constituida, y que constituye una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios. Por consiguiente en base al artículo 7.1º de la Ley 37/1992 del IVA la citada operación se encuentra no sujeta al IVA, por cuanto se transmite la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a favor de un solo adquirente, dándose la circunstancia que la sociedad mercantil constituida citada continuará en el ejercicio de la misma actividad empresarial llevada a cabo por la Sociedad Civil.

Quinto.- Facultar expresamente a **D. XXXXXXXX** para que, compareciendo ante Notario, otorgue la correspondiente escritura pública, conducente a la ejecución de lo acordado, escritura que podrá adicionar, rectificar, completar y en cualquier forma subsanar, caso de que en su otorgamiento se sufriera error u omisión que impidiera su inscripción en los Registros correspondientes.

Y no habiendo más asuntos de qué tratar, se levanta la sesión para continuarla después de redactada la presente acta que, leída, es aprobada y firmada por todos los asistentes, con el VºBº del Sr. Presidente, en prueba de conformidad.

C) CRITERIOS CONTABLES EN LA APERTURA DEL EJERCICIO DE LA SCP. REGISTRO Y VALORACIÓN. RENTAS ACUMULADAS Y DIFERIDAS. EJEMPLOS PRÁCTICOS.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades regula las consecuencias de la integración de las sociedades civiles en tal tributo, por medio de la Disposición transitoria trigésima segunda. Sociedades civiles sujetas a este Impuesto.

La regulación se centra en los siguientes aspectos:

TRIBUTACIÓN

1. Las sociedades civiles con actividad mercantil quedarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades en el primer ejercicio económico que se inicie a partir de primero de enero de 2016.

RENTAS GENERADAS CON ANTERIORIDAD

2. Es preciso determinar qué hacer con la renta de la sociedad civil generada con anterioridad e integrada en la declaración del Impuesto sobre la Renta de cada uno de los socios

DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS ACUMULADOS EN RESERVAS

3. Respecto de la distribución de beneficios acumulados en reservas, que sólo es posible diferenciar si se lleva contabilidad conforme al Código de Comercio.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Disposición transitoria trigésima segunda. Sociedades civiles sujetas a este impuesto.

1. Lo previsto en esta disposición será de aplicación a las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo establecido 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 períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

2. La integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. **Las 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 Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro período impositivo.

3. Cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La distribución de beneficios obtenidos en períodos 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, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:

1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los beneficios a que se refiere las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 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, no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

2.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

3.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes para estos contribuyentes.

b) Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

2.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en esta Ley.

3.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4.º. En el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior, 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.

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.

La DT 32ª establece un **régimen transitorio para las sociedades civiles y sus socios** a los que hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas de la LIRPF en períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

Este régimen transitorio establece los siguientes criterios:

- **Las rentas devengadas y no integradas en la base imponible en los períodos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se imputarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.**
- **Las rentas ya integradas en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.**

- **Los cambios de criterio de imputación temporal como consecuencia de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades no comportarán que ningún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro periodo impositivo.**
 - Para las sociedades civiles que hubiesen tenido que llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015, se establecen unas reglas especiales en relación con:

(i) La distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas

(ii) Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

□ Para aquellas sociedades civiles distintas de las previstas en el párrafo anterior, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de los 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.

Así pues, según lo leído en la Disposición transitoria trigésima segunda podemos observar los siguientes hechos:

Distribución de beneficios y rentas derivadas de transmisión de la participación en Entidad en Atribución de rentas:

- Sociedades civiles **que hubieran tenido obligación de llevar contabilidad:**
 - La distribución de beneficios correspondiente a los ejercicios en que fue Entidad en atribución de rentas no se integran en BI (no retención).
 - Transmisión de la participación por contribuyentes IRPF la regula el coste de titularidad (beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos impositivos en los que fue Entidad en atribución de rentas).
- Sociedades civiles **que no hubieran tenido obligación de llevar contabilidad:** Se entiende que todos los fondos propios están formados por aportaciones de los socios.
 - Límite de aportaciones (salvo prueba de otros elementos): Inmovilizado material + inversiones inmobiliarias – pasivo exigible.
 - A 1-1-2016 las participaciones tendrán el VALOR DE ADQUISICIÓN que corresponda a las aportaciones.

EJEMPLOS PRACTICOS:

C1) EJEMPLO PRÁCTICO: CRITERIOS EN EL CASO DE UNA SOCIEDAD CIVIL QUE NO LLEVARA CONTABILIDAD

Disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre sociedades, hay que tener en cuenta lo siguiente:

1. Integración de las rentas obtenidas por la sociedad civil en los períodos impositivos en que se aplicó el régimen de atribución de rentas.
2. Tributación de la distribución de los beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.
3. Tributación de las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de los beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

Claramente, esta disposición transitoria indica que no tiene que haber doble imposición ni para las sociedades civiles ni para sus socios. Las rentas no deben tributar dos veces, ni tampoco ninguna renta debe quedar sin tributar, con ocasión del cambio de régimen tributario.

Dividendos percibidos de la sociedad civil a partir de 2016, procedentes de beneficios de 2015, los socios no deberán tributar.

Para ello es importante determinar cuáles son los fondos propios a 31 de Diciembre de 2015:

Sociedad civil, que se constituyó hace 8 años, por dos socios, para la explotación de un restaurante. Los socios aportaron 1.500 euros cada uno de ellos. Hasta el ejercicio 2015 inclusive, la tributación era por atribución de rentas.

La sociedad no llevaba una contabilidad.

¿Qué hay que hacer?

A 31 de diciembre de 2015, el inventario físico era el siguiente:

BALANCE:

ACTIVO	
Maquinaria	35.000
Instalaciones	3.500
Mobiliario	7.800
Utillaje y menaje	2.500
Clientes y deudores	350
Tesorería	850
TOTAL	50.000

PASIVO	
Préstamos a largo plazo con el banco	18.200
Préstamos a corto plazo	5.000
Saldos pendientes de pago a proveedores	6.500
PATRIMONIO NETO	
Capital social	3.000
Reservas	17.300
TOTAL	50.000

Según la Disposición transitoria trigésima segunda de la Ley Impuesto sobre Sociedades. Puntos 1 y 2, las 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 este caso 17.300 euros en total (8.650 euros cada uno de los socios)

Por lo que en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (LIS) a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro período impositivo.

Con respecto a la tributación de la distribución de los beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, nos podemos encontrar con dos situaciones:

1. Que durante los años 2014 y 2015 la sociedad civil haya llevado contabilidad según el Código de Comercio.
2. Que durante los años 2014 y 2015 la sociedad civil no haya llevado una contabilidad según el Código de Comercio.

En el primer caso, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS. Punto 3, indica que si posteriormente se reparten dividendos con cargo a los resultados que fueron atribuidos en ejercicios anteriores (respecto de los 17.300 euros), **la distribución de esos beneficios no se integrarán en la base imponible del IRPF, ni estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta por este impuesto.**

En el segundo caso, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS. Punto 4, indica que en el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior (no hayan llevado contabilidad), 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”.**

En este caso: $50.000 - 29.700 = 20.300$ euros. (17.300 euros de reservas y 3.000 euros de capital), pero siempre y cuando se pueda demostrar los saldos de existencias, clientes y de tesorería.

Esto es, 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”, será el siguiente:

Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias: 48.800 euros.

(-) Pasivo exigible.....: (29.700) euros.

Límite.....: 19.100 euros.

Valor del patrimonio neto. A no ser que se pueda demostrar el valor de las existencias (0), saldos pendientes de cobro (350) y tesorería (850). En total, en este caso: 1.200 euros. Esto es, que se pueda demostrar la existencia del activo circulante.

Por lo que si se demuestra la existencia de estos elementos, el patrimonio neto será 19.100 + 1.200 = 20.300 euros.

También se regula en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS, la problemática de tributación de las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de los beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

En este caso, cuando sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 y transmitente sea contribuyente del IRPF, la renta asignada en la tributación será la diferencia entre el Valor de transmisión menos Valor de adquisición y de titularidad.

El valor de transmisión será aquel al cual se venden las participaciones, mientras que el valor de adquisición y el de titularidad, será el siguiente:

Precio de adquisición: El precio o cantidad desembolsada para su adquisición. En este ejemplo 3.000 euros entre los dos socios.

Mientras que el valor de titularidad, es el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación. En este ejemplo 17.300 euros entre los dos socios.

Ahora bien, en el caso de que la sociedad no haya llevado una contabilidad adecuada durante los ejercicios 2014 y 2015, el valor de adquisición y el de titularidad será el mismo, pero siempre y cuando, en el patrimonio existente al 1 de enero de 2016 se pueda demostrar el valor de las existencias, de los clientes y de la tesorería (esto es que se pueda demostrar la existencia del activo circulante)

C2) EJEMPLO PRÁCTICO: CONSULTAS EFECTUADAS ANTE DISTINTOS PLANTEAMIENTOS Y RESOLUCIÓN DE LAS MISMAS

CONSULTA Nº 1

El despatx factura com a Societat Civil, i practica retencions a cte. IRPF en les seves factures.

L'activitat és Serveis financers i comptables (epígraf 842, sec. 1a).

A partir d'aquest any, ja estarà subjecta a Impost de Societats. Encara no s'ha decidit si seguirà com a societat civil o si es transformarà en societat limitada. En les factures emeses a partir de l'1 de gener de 2016, s'ha de practicar retenció? O en estar ja subjecta la societat civil a l'impost de societats ja no s'ha de practicar retencions?

En el cas que s'hagin de practicar retencions, serà possible posar-les com a retencions a compte de l'impost de societats?

RESPOSTA

Data: 26/01/2016

Des de l'1 de Gener de 2016 les societats civils, dedicada a serveis financers i comptables, tenia fins el 2015 la obligació d' efectuar les retencions a compte de l' IRPF, per part de la Societat Civil. El fet de passar a tributar per Impost s/. Societats, la retenció ja no haurà de fer-se a nom de la SCP. Sinó que seran els socis professionals els que hauran, com a professionals de la seva matèria, els que hauran de facturar a la societat civil i repercutir IVA amb la corresponent retenció d' IRPF a la pròpia Societat Civil. I això serà així encara que no s' hagin transformat en S.L.

Si s' haguessin practicat retencions, per si algun client ho fes, tot i que s'haurà de comunicar que ja no es procedent fer-ho, òbviament la societat civil podria posar-les com a retenció a compte de la liquidació de l' Impost s/. Societats.

CONSULTA Nº 2

Os expongo un caso que tenemos en particular: SCP con dos socios (uno capitalista) con participación del 90% y 10% respec.

Actividad: comercio menor artículos regalo, ...

La socia mayoritaria quiere continuar con el negocio como persona física. A la hora de hacer el balance para adjudicar a los socios su parte, tenemos los siguientes datos:

* Tesorería: 10.000

* Existencias : 40.000

* Proveedores: 1.000

* Aportación inicial socios: 3.000

No hay inmovilizado ni inmuebles .

- 1) ¿Cómo cuadro el balance? Contra aportación socios?
- 2) Las existencias se deben sumar a la partida "Créditos y dinero" a la hora de adjudicar su parte a los socios? Si quedan en la tienda para que las venda la socia que sigue con el negocio... cómo deben tratarse?
- 3) La parte que le toca al socio capitalista, tributa en renta (si es el caso) y ya está?
- 4) La socia que continua con el negocio, cuándo debe darse de alta? A fecha 01-07-2016?
- 5) La SCP una vez presente a 30-06-2016 o antes el acuerdo de disolución y liquidación, entiendo que ya no puede realizar compras ni ventas en la tienda???

Agradecería nos pudieseis aclarar las dudas

Muchísimas gracias

RESPOSTA

Data: 01/02/2016

En base a la Disposición transitoria 32ª de la Ley de IRPF, hay que tener en cuenta lo siguiente:

Sociedades civiles **que no hubieran tenido obligación de llevar contabilidad**: Se entiende que todos los fondos propios están formados por aportaciones de los socios.

- Límite de aportaciones (salvo prueba de otros elementos): Inmovilizado material + inversiones inmobiliarias – pasivo exigible.

- A 1-1-2016 las participaciones tendrán el VALOR DE ADQUISICIÓN que corresponda a las aportaciones.

Por tanto, en base a sus consultas:

- 1.- El balance habrá que cuadrarlo contra aportación de socios, una vez verificada la existencia de los saldos de tesorería, existencias, y proveedores. Los fondos propios, por consiguiente, estarán formados por las aportaciones de los socios (aportación inicial + aportaciones resultantes del valor de los elementos patrimoniales a fecha 1 de Enero de 2016).
- 2.- Las existencias no forman parte de la partida de "Créditos y dinero", como cálculo según la fórmula de la Disp. Transitoria 19ª. Por lo que en función del resultado se tributará o no. Es decir si el resultado de la fórmula que acompañamos a continuación, es menor a cero, su importe será ganancia patrimonial y el resto de elementos adjudicados que no son créditos ni

dinero, tendrán valor de adquisición = 0 (será el caso que los socios se adjudiquen las existencias).

Resultado = (Valor de Adquisición + Valor de titularidad)- (Créditos y dinero adjudicado – Deudas adjudicadas). Lo que es lo mismo, que lo siguiente: Patrimonio neto – (Créditos y dinero adjudicado – deudas adjudicadas). En definitiva, el valor contable de los elementos del inmovilizado o de las existencias entregadas.

3.- El socio capitalista, tributará en renta, en función de los criterios descritos anteriores. En el caso que este socio se adjudique parte de las existencias, deberá proceder a la transmisión al otro socio; deben plantearse el hecho de realizar la venta con anterioridad a la disolución, y así de esa forma el socio que continúa continuar con la actividad llevada a cabo por la SCP. Podría plantearse que la venta de las existencias, en definitiva de todos aquellos elementos patrimoniales que pueden dar continuidad al negocio, que se acogiera al art. 7.1 de la Ley 37/1992 del IVA, con el fin que sea una operación no sujeta a IVA. Y de esa forma ya no tener que adjudicar al socio capitalista parte de las existencias, y que tenga que proceder a la venta, como persona física.

4.- Una vez realizada la disolución, es evidente que no puede haber continuidad en el negocio, ni realizando compras ni ventas, sino aquellos actos tendentes a realizar la liquidación de la SCP. Esto es realmente importante, ya que en caso contrario, se podrá determinar que esta SCP tendrá que tributar en el Impuesto s/. Sociedades, y no en atribución de rentas por el período 2016 hasta su disolución, y no pudiendo aplicar la neutralidad fiscal prevista en la disposición transitoria 19ª de la Ley de IRPF.

CONSULTA Nº 3

Els socis de les SCP que deixideixin continuar amb la seva activitat, com tributaran a partir d'ara? Es dir el soci que abans declarava les seves rendes en el mod. 130/131 ara pasará a tenir nòmina?

I els socis que no son treballadors i la seva part es declarava abans en el mod. 123?

Gràcies

RESPOSTA

Data: 28/01/2016

Els socis de les SCP fins a 2015, tributaven per atribució de rendes en IRPF respecte del rendiment d' activitat econòmica, portat a terme per la pròpia societat civil. A partir de 2016, les societats civils passaran a tributar en l' Impost s/. Societats, per la qual cosa els socis hauran de disposar d' una nòmina, s' hauran d'atribuir tanmateix un salari, per la qual cosa el seu rendiment als efectes d' IRPF serà rendiment de treball. Per tant es preceptiva la baixa censal del model 130/131 dels socis treballadors.

Això en quant als socis que siguin treballadors. Els socis que siguin no treballadors, es a dir, que siguin capitalistes, pel dividend que percebin, en funció dels pactes que tinguin, serà un rendiment de capital mobiliari, i per tant la SCP haurà de confeccionar el model 123 pertinent.

CONSULTA Nº 4

Tengo un cliente que es una sociedad civil privada, que se dedica a la pesca costera. Mi consulta es que tiene que tributar por impuesto de sociedades?

RESPOSTA

Data: 22/01/2016

Las sociedades civiles que quedan excluidas del Impuesto sobre Sociedades, son las que tienen por objeto mercantil la actividad agrícola, ganadera, forestal, minera y de carácter profesional. Es decir no excluye de forma expresa las que tienen por objeto mercantil las actividades pesqueras, por lo que deberían tributar en el Impuesto sobre Sociedades.

Dicho esto, se consideran objetos civiles por la jurisprudencia y la doctrina de la dirección general de los Registros, entre otros, la explotación agraria, ganadera, forestal y pesquera, la actividad artesanal y profesional, a no ser que adoptara n la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada. Por ello podría realizarse la interpretación que dichas sociedades civiles podrían continuar en atribución de rentas, aunque no es un tema pacífico en ese sentido.

Si que existe una consulta vinculante de la DGT en la que se realiza dicha consulta, aunque desarrollando la actividad mediante la forma jurídica de Comunidad de Bienes, por lo que la conclusión es que por este hecho, continuaría en atribución de rentas.

Siguiendo los criterios respecto de la última instrucción de la AEAT de 22 de Diciembre de 2015, y teniendo en cuenta la reciente orden aprobada respecto la atribución de los NIF's en función de la forma jurídica, se entiende que podría crearse una CB de nueva constitución que pasara a desarrollar dicha actividad que ahora desarrolla la sociedad civil, siempre que en los pactos que se especifiquen en el contrato de CB, se diga de forma explícita que no existe personalidad jurídica, y de esa forma la AEAT no entraría en el objeto mercantil desarrollado por la CB, y por ello, una vez otorgado el NIF como tal, tributaría en atribución de renta a los socios en IRPF.

Acompañamos a continuación la consulta vinculante de la DGT de fecha 28 de Julio de 2015.

NUM-CONSULTA V2393-15

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 28/07/2015

NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8

LIS Ley 27/2014 art. 7

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante es una comunidad de bienes formada por un padre y sus tres hijos, propietarios pro-indiviso de una embarcación de pesca, que desarrolla la actividad de pesca costera.

Carece de personalidad jurídica y tributa por el régimen especial de atribución de rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinando sus rendimientos en estimación directa simplificada en sede de cada comunero.

CUESTION-PLANTEADA Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACION-COMPLETA El artículo 7.1.a) la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.”.

De esta forma se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a 1 de enero de 2016, en que todas las sociedades civiles tributaban bajo el régimen de atribución de rentas.

Al margen de la discusión doctrinal que pueda plantear esta cuestión, lo cierto es que en el tráfico jurídico existen sociedades civiles que actúan como tales frente a terceros y también frente a la Hacienda Pública, no siendo pocos los casos en que la jurisprudencia ha admitido esta realidad en los distintos ámbitos jurídicos. El artículo 7.1.a) de la LIS al configurar la figura del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades está aludiendo a esta realidad, haciendo

abstracción de la dogmática doctrinal suscitada en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades.

Cabe indicarse, por tanto, que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, se admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica, por cuanto, de otra manera, no cabría hablar de “persona jurídica”. Por otra parte, la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida. Por ello resulta preciso determinar, en primer lugar, en qué casos se considera que la sociedad civil adquiere, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y, en segundo lugar, establecer qué ha de entenderse por objeto mercantil.

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, así, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, 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 Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien 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. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades 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 Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 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 (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

Por tanto, 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 2ª del Título X de la LIRPF.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CONSULTA Nº 5

Podrá por su parte darnos su interpretación de la misma, ya que la interpretación que le doy y atendiendo al punto B cualquier comunidad de bienes que tenga actividad mercantil está sujeta a Impuesto de sociedades sin paliativos, puesto que taxativamente dice "quedarán, así excluidas, de ser las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas a l ámbito mercantil".

Entiendo que todas las CB que tengan objeto mercantil estarán sujetas a I.S. sin distinción si son anteriores al 2016 o posteriores al 2016
Me podrán dar su opinión al respecto.

muchas gracias

RESPOSTA

Data: 28/12/2015

De acuerdo con la interpretación que realizamos respecto a la Instrucción técnica para las sociedades civiles de fecha 22 de Diciembre de 2015, y teniendo en cuenta además las consultas referenciadas en el apartado B de dicha instrucción, entendemos que dicha

instrucción se está refiriendo de forma dedicada a las sociedades civiles que desarrollen objeto mercantil las que tributarán efectivamente en el Impuesto s/. Sociedades, quedando excluidas las entidades cuya actividad sea agrícola, ganadera, forestal, minera y de carácter profesional. Precisamente en tres de las consultas de la DGT referenciadas, se hace referencia a Comunidades de Bienes, de las que sigue considerando que seguirán tributando como entidades en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

Al respecto debemos tomar totalmente en consideración las respuestas de dichas Consultas de la DGT y referenciadas en dicha Instrucción, por ser relevante en el sentido que respecto de las CB, prevalecerá la forma y no el fondo de la actividad desarrollada. Extractamos a continuación parte de la contestación de la DGT, respecto de las CB antes comentado:

.../...

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades 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 Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 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 (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que “No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley”.

Por tanto, 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 2ª del Título X de la LIRPF.

Y todo ello, salvo mejor opinión en interpretación jurídica, a la que gustosamente nos sometemos.

D) ASPECTOS FORMALES: CRITERIOS CENSALES E IMPLICACIONES EN ÁMBITO MERCANTIL Y TRIBUTARIO.

Entiendo que las sociedades civiles con carácter mercantil **tienen la obligación de inscribirse**, todo ello al amparo de los artículos 2, 50, 116 a 120 y 124 del Código de Comercio; 3, 35, 36, 38, 1462, 1669 y 1670 del Código Civil; 3, 7, 20 y 33 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital; 209 y siguientes, 398 y 400 del Reglamento del Registro Mercantil; Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 14 de diciembre de 1999, 31 de mayo y 19 de diciembre de 2006, 24 de noviembre de 2010 y 7 de marzo de 2012; y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 de junio de 1985, 20 de marzo de 1986, 25 de abril de 1991, 31 de marzo, 1 y 30 de abril y 11 de diciembre de 1997, 23 de febrero de 1998, 22 de abril de 2000, 14 de febrero de 2001, 25 de mayo de 2006 y 20 de abril de 2010. Evidentemente la inscripción requiere documento público, lo que evidentemente obliga la creación mediante escritura pública; o en su caso la elevación a público del contrato privado pre-existente.

Sobre las obligaciones mercantiles decir, que todos los empresarios que lleven su contabilidad según las disposiciones del Código de Comercio deberán elaborar los siguientes documentos contables: un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. El artículo 27 del Código de Comercio establece la obligación de presentar dichos libros ante el Registro Mercantil provincial del lugar donde tenga su domicilio la empresa.

En el Registro Mercantil, se realizan dos procesos de legalización:

- Presentación de libros en blanco (legalización "a priori"): antes de su utilización se llevará de forma física, en papel, el libro en blanco al Registro Mercantil. Práctica cada vez menos habitual debido a la utilización de los formatos digitales; pero existen registros que aún permiten su legalización.
- Presentación de hojas encuadernadas (legalización "a posteriori"): presentación del libro al Registro una vez cumplimentado. Es posible la presentación en formato digital de los libros, grabados en disquete o CD.

Al respecto no hay que olvidar que mientras no se certifique al Registro que un libro está agotado, éste no procederá con la legalización del siguiente del mismo tipo. Con la posibilidad de legalizar libros por Internet, hay que comprobar si existe un libro del mismo tipo legalizado "a priori" en blanco, pues hasta que no se certifique por el órgano de administración de la sociedad que ese libro ya se ha agotado, el Registro denegará una nueva legalización telemática del mismo tipo de libro. En La legalización del Libro Diario y del Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, cuyo trámite de presentación en el Registro es de periodicidad anual, se debe indicar la fecha de cierre de ejercicio del último Libro legalizado del mismo tipo.

D1) CONSECUENCIAS DEL CAMBIO DE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EN EL IVA.

Las sociedades civiles que, desde el 1 de enero de 2016, pasen a tener la condición de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, cesen en el régimen

especial del recargo de equivalencia podrán deducir en la autoliquidación correspondiente al período en que se produzca dicho cese, la cuota resultante de aplicar al valor de la adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho impuesto y recargo vigentes en la misma fecha.

La elaboración de un inventario en la fecha en la cual se cesa en la actividad sometida al recargo de equivalencia (en este caso, el 31/12/2015), obligación formal “que tiene por objeto facilitar un adecuado cambio de sistema que permita realizar las correspondientes compensaciones, por lo cual la falta de presentación del inventario no puede ser otra que la de no poder deducir las cuotas de IVA de los bienes no inventariados” (TSJ Asturias, 1.264/2002).

En este sentido, debe tenerse presente que en distintas resoluciones se ha puesto en manifiesto que, la falta de presentación del inventario con ocasión del cese en el régimen especial no da derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Y, no es necesario recordar que la valoración dada a estas existencias deberá ser la que se refleje como existencias iniciales a efectos contables, del impuesto de sociedades...

El desarrollo reglamentario de esta norma se contiene en el artículo 60 del Reglamento del IVA, que establece que en los casos de cese de este régimen especial, los sujetos pasivos deben confeccionar un inventario de sus existencias, con referencia al día inmediatamente anterior al del cese en el mismo. Estos inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deben ser presentados en la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal en el plazo de quince días contados al cese de la aplicación del régimen especial. La misma norma establece que las deducciones deberán efectuarse en las autoliquidaciones correspondientes al periodo de liquidación en el que se haya producido el cese en la aplicación de régimen especial. En cuanto al cálculo a efectuar, se cita el ejemplo siguiente:

Comerciante minorista en recargo de equivalencia, que, en 2016, pasa a tributar por el régimen general de IVA. Valor de existencias (IVA incluido) 250.000 euros.

250.000

Base imponible: $1 + 0,21 + 0,052 = 198.098,26$

Cuota a deducir: $26,20\% \times 198.098,26 = 51.901,74$ euros

Conviene recordar que la deducción de las cuotas soportadas (y del recargo de equivalencia), se aplica al valor de adquisición de las existencias únicamente, y no a otros bienes o servicios adquiridos anteriormente.

- Se resume lo expuesto en este apartado, para Sociedades Civiles y Comunidades de Bienes que realicen ventas al por menor:

- 1) Confección de un inventario fechado a 31/12/2015, en el que únicamente se valoraran las existencias (a precio de adquisición sin incluir el IVA y el recargo de equivalencia soportados en las compras).**
- 2) Presentación del citado inventario en las Oficinas de la Administración de la AEAT en el plazo de 15 días, esto es, antes del día 15 de enero de 2016. Cabe recordar que, de no presentarse este inventario en la AEAT, no podrán practicarse las deducciones de las cuotas.**
- 3) En la declaración Modelo 303 que se presente correspondiente al primer trimestre de 2016, se podrá practicar la deducción de las cuotas y recargos de equivalencia soportados en las adquisiciones de las existencias que se habían inventariado.**

- Disposición transitoria 3ª Ley 48/2015, Presupuestos Generales del Estado 2016: **Las sociedades civiles que, con efectos 1 de enero de 2016, pasen a tener la condición de contribuyentes en el IS podrán deducir la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición del inventario de sus existencias en la fecha del cese.**

SEGUNDO- de acuerdo con lo establecido por el apartado 1 del artículo 61 del Reglamento del impuesto, la entidad deberá comunicar a los proveedores que ya no están sometidos al régimen general de equivalencia, a fin de que no se les repercuta el citado recargo a partir del uno de enero de 2016.

TERCERO- Una vez incluidos en el sistema previsto por la tributación del régimen general IVA, estas entidades tendrán las obligaciones de:

- Emisión y conservación de facturas tal y como se establece en el Real Decreto 1619/12 de 30 de noviembre, Reglamento que regula las obligaciones de facturación
- Observar la llevanza de contabilidad, libros Registros del IVA, tal y como se regula en los artículos 62 a 70 del Reglamento del IVA.
- Presentar declaraciones liquidaciones periódicas, modelo 303.

CUARTO- Finalmente, cabe mencionar la posibilidad de practicar las regularizaciones de cuotas de IVA soportadas que habían gravado las adquisiciones de bienes de inversión (de los definidos en el artículo 108 de la ley IVA) que estuviesen en el periodo de regulación.

Tales regulaciones practicadas en virtud de lo dispuesto por los artículos 107 a 114 de la Ley IVA posibilitarán mayores deducciones de cuotas en las declaraciones liquidaciones correspondientes al último periodo de liquidación de cada ejercicio.

Ello, dado que en el momento de la adquisición de los bienes de inversión la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia no permitía la deducción de las cuotas soportadas. A partir del uno de enero de 2016, estas entidades pasan a tributar en el IVA por el régimen general del impuesto, por lo que si su porcentaje de deducción fuera del 100% resulta posible recuperar parte de las cuotas soportadas en la adquisición por medio de estas regularizaciones, que podrán practicarse durante los periodos que falten hasta completar los plazos señalados en los apartados uno y tres del artículo 107 de la Ley del impuesto.

D2) A LAS SOCIEDADES CIVILES, QUE PASEN A SER CONTRIBUYENTES DEL IS NO LES SERÁ DE APLICACIÓN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN SIMPLIFICADA DEL IVA

Hasta ahora, las obligaciones formales consisten en:

Llevar un registro de facturas recibidas, en el que se anotan, separadamente, las adquisiciones o importaciones de activos fijos y los datos necesarios para efectuar las regularizaciones precisas.

Conservar los documentos que demuestren la realidad de los índices o módulos aplicados.

Conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas recibidas (proveedores nacionales y comunitarios), los justificantes contables en adquisiciones de servicios con inversión del sujeto pasivo si el proveedor es extracomunitario y los documentos que contengan la liquidación del impuesto correspondiente en importaciones.

Conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas.

A partir de 2016, deberán aplicar el régimen general del IVA:

Obligaciones formales

- Expedir y entregar factura completa a sus clientes y conservar copia;
- Exigir factura de sus proveedores y conservarla;
- Llevar los libros registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión y determinadas operaciones intracomunitarias.

GABINET D' ESTUDIS DE L' ASSOCIACIÓ PROFESSIONAL DE TÈCNICS TRIBUTARIS DE CATALUNYA I BALEARIS.

“Cap a on el cor s’ encamina, el peu hi camina”

9 DE FEBRER DE 2016.



CUESTIONES CENSALES EN RELACIÓN CON LA MODIFICACIÓN EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL.

El artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ha supuesto un cambio en la tributación de las sociedades civiles con personalidad jurídica y con objeto mercantil, que desde 2016 pasarán de tributar en régimen de atribución de rentas a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Se ha instado una modificación **del artículo 3 de la Orden EHA/451/2008**¹, 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:

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

A) INSTRUCCIONES.

Desde el Departamento de Gestión Tributaria se han emitido las siguientes instrucciones para determinar ante qué tipo de entidad nos encontramos.

“De acuerdo con la doctrina y las consultas de la Dirección General de Tributos:

- 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 Impuesto sobre Sociedades (siempre que tenga objeto mercantil en los términos que se señalan a continuación). 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 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 Impuesto sobre Sociedades.
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. 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.”

¹ 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 (BOE 15 de enero de 2016)

B) ASIGNACIÓN DE NIF: CLAVE “J” - SOCIEDADES CIVILES. SUBCLAVES

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 **nuevas subclaves (CITIPOS)** que informarán sobre la tributación que es aplicable en cada caso:

- 76 Sociedad civil con objeto mercantil (sujeta a IS)
- 37 Sociedad civil sin objeto mercantil (EAR)
- 75 Sociedad civil profesional (EAR)

1.1 Se marcarán como “sociedades civiles con objeto mercantil” a aquellas que declaren como objeto social la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional. Tampoco se considera con objeto mercantil aquellas cuya actividad sea pesquera (consulta V-3968-15 de la DGT).

Hay que matizar que según el criterio **ratificado por la Dirección General de Tributos** se entenderá como carácter profesional exclusivamente las actividades desarrolladas por las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales.

Es decir, **tendrán objeto mercantil y por tanto serán contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades**, las sociedades civiles (excepto las acogidas a la Ley 2/2007), 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 de actividades económicas (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 [402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe

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

local determinado

[406] Fecha / /
[409] Fecha / /

a, fundamentalmente, su actividad económica:

1.2 Se marcará como **sociedad civil profesional (SCP)** a las sociedades civiles constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales (deben haberse acogido a dicha Ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución).

Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas.

1.3 Se marcará como **“Sociedad civil sin objeto mercantil”** al resto de sociedades civiles diferentes de las dos anteriores.

Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas

C) ASIGNACIÓN DE NIF CLAVE “E”. COMUNIDADES DE BIENES, HERENCIAS YACENTES Y DEMÁS ENTIDADES CARENTES DE PERSONALIDAD JURÍDICA NO INCLUIDAS EXPRESAMENTE EN OTRAS CLAVES.

Se añade la subclave 74 a las actualmente existentes:

- 48 Herencia yacente
- 49 Comunidad de Bienes
- 56 Titularidad compartida de explotaciones agrarias
- 74 Otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves (nueva).

La nueva subclave de la Clave “E” se asignará a la entidad que 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 LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades).

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 comunidad.

En caso de que no figure claramente identificado el bien poseído en común para considerarla comunidad de bienes se le otorgará el NIF "E", subclave "otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidos en el resto de claves".

D) MODIFICACIONES EN LA APLICACIÓN GESTORA Y DESPLEGABLE DEL MODELO 036.

1) Nuevas subclaves NIF en la aplicación de alta de entidades jurídicas

En el siguiente cuadro se recogen las modificaciones de subclaves (CITIPÓS):

Clave	Hasta 31 de diciembre de 2015	A partir de 1 de enero de 2016
E	-48 HERENCIA YACENTE -49 COMUNIDAD DE BIENES -56 EXPLOTACIONES AGRARIAS DE TITULARIDAD COMPARTIDA	-48 HERENCIA YACENTE -49 COMUNIDAD DE BIENES -56 EXPLOTACIONES AGRARIAS DE TITULARIDAD COMPARTIDA -74 OTRAS ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA no incluidas expresamente en otras claves
J	-37 SOCIEDAD CIVIL CON PERSONALIDAD JURIDICA -47 SOCIEDAD CIVIL SIN PERSONALIDAD JURIDICA	-37 SOCIEDAD CIVILES SIN OBJETO MERCANTIL -75 SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL -76 SOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL

2) Modificación de los desplegados del Modelo 036.

En el desplegable de la **casilla 69** del modelo 036 destinado a las formas de personas jurídicas se incluirán como nuevas formas de personas jurídicas a las "Sociedades civiles" que ahora se incluyen en el desplegable de la casilla 71 las siguientes:

- **SOCIEDAD CIVIL SIN OBJETO MERCANTIL**
- **SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL**
- **SOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL**

En el desplegable de la **casilla 71 y 73** del modelo 036 destinado a las entidades en atribución de rentas:

- Desaparecerán las menciones a "Sociedad civil con personalidad jurídica" y "Sociedad civil sin personalidad jurídica".
- Se incluirá una nueva clase de entidad que será la de "Otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en el resto de claves".



Antes de la modificación el desplegable de la casilla 71 y 73 tenía las siguientes clases de entidades:

- Herencia yacentes.
- Comunidad de bienes.
- Explotaciones agrarias de titularidad compartida.
- Comunidades de propietarios.
- Sociedad civil con personalidad jurídica.
- Sociedad civil sin personalidad jurídica.

Después de la modificación el desplegable de la casilla 71 y 73 tendrá las siguientes clases de entidades:

- Herencia yacentes.
- Comunidad de bienes.
- Explotaciones agrarias de titularidad compartida.
- Comunidades de propietarios.
- Otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en el resto de claves.

E) ACTUACIONES DE MANTENIMIENTO CENSAL DE OFICIO:

Según se establece en el apartado anterior de instrucciones, según la DGT **la sociedad civil adquiere la personalidad jurídica** desde el momento en que se manifiesta como tal en el proceso de solicitud del NIF ante la AEAT.

Por tanto, se debe considerar que todas las sociedades civiles que constan en el censo con NIF letra “J” tienen personalidad jurídica.

Por tanto, se suprimen las subclaves “Sociedad civil con personalidad jurídica” y “Sociedad civil sin personalidad jurídica” dentro de la clave “J”, dejando la letra “J” para identificar a las sociedades civiles con las subclaves señaladas anteriormente.

Por ello, se realizará un proceso que reasignará el colectivo de sociedades civiles actualmente existentes en las tres nuevas subclaves, a partir de la información que sobre actividad económica conste declarada de acuerdo con las siguientes fases:

- 1) Se emitirá una carta informativa a las sociedades civiles que están en el censo para informarles de los siguientes extremos:
 - a. Sobre la modificación normativa
 - b. De las actividades que según la DGT se consideran que constituyen objeto mercantil.
 - c. De que las sociedades civiles que se consideren contribuyentes por el impuesto sobre sociedades por tener objeto mercantil, si lo desean, disponen hasta el 30 de junio para disolverse de acuerdo con la DT 19ª de la LIRPF.



- d. De cómo debe cumplimentarse el modelo 036 en caso de que quieran disolverse.
 - e. De cómo debe cumplimentar el modelo 036 aquellas que tributan por el impuesto sobre sociedades desde el 1 de enero de 2016.
- 2) A las entidades que no se hayan manifestado en uno u otro sentido mediante la presentación del modelo 036 correspondiente se les iniciará un procedimiento de comprobación censal a partir del 1 de julio de 2016 de acuerdo con los datos de que dispone la AEAT.

F) DECLARACIONES CENSALES QUE PUEDEN PRESENTAR LAS SOCIEDADES CIVILES EXISTENTES

Los socios o representantes de sociedades civiles con objeto mercantil (que deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades) disponen de un plazo de 6 meses a partir del 1 de enero de 2016 para disolverse. Las comunidades de bienes no están afectadas por esta normativa.

Se pueden presentar las siguientes situaciones:

1. Sociedades civiles que pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.
2. Sociedades civiles que se disuelvan y liquiden.
3. Sociedades civiles que pretendan transformarse en comunidades de bienes.
4. Sociedades civiles que se transformen en sociedades limitadas.
5. Sociedad civil que comunica un cambio de actividad económica.
6. Sociedad civil profesional que no figuren como tal.

1 Sociedades civiles que pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades y que no se disuelvan de acuerdo con lo establecido en la DT 19ª LIRPF.

La sociedad civil deberá presentar un Modelo 036 de modificación y marcará:

- La casilla 125 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “B) Modificación” (página 1).
En la casilla 69 (página 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” (página 1).
En el apartado 6 del “IVA” (Página 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 Impuesto sobre Sociedades”, del apartado “B) Modificación”.
En el apartado 7 B) del Impuesto sobre Sociedades 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 Impuesto sobre Sociedades 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 (Página 1) si no deben constar de alta por otro motivo.

2 Sociedades civiles que decidan su disolución y liquidación de acuerdo con lo establecido en la DT 19ª LIRPF.

Según la DT 19ª de la LIRPF, las sociedades civiles con objeto mercantil podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esa disposición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- “a) Que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
 - b) Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.*
 - c) Que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.*
- Reglamentariamente se establecerán los requisitos formales exigidos para la aplicación de lo dispuesto en la presente disposición”.*

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” (página 1).
En la casilla 69 (página 2B) de “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad civil con objeto mercantil”
- La casilla 140 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “B) Modificación” (página 1) para señalar el cese de actividad por estar en proceso de liquidación.

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.

Hay que tener en cuenta que según la Disposición transitoria 19ª LIRPF:

“Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre que la misma se realice dentro del plazo indicado en la letra c) del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley, sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.



En caso contrario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.”

3 Sociedades civiles que solicitan la transformación en comunidad de bienes.

No es posible 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. La transformación de una sociedad civil en un ente sin personalidad no está amparada en la normativa. Si quieren constituirse como un ente sin personalidad jurídica deberán 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.

Por tanto, la comunicación de la transformación de letra J de sociedad civil a Letra E de comunidad de bienes marcando la casilla 125 “Modificación de Datos Identificativos” del Modelo 036 dará error en la aplicación.

4 Sociedades civiles con objeto mercantil que se transforma en Sociedad limitada².

La transformación de una sociedad civil está regulado en la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles que establece en su artículo 4.3 que

“las sociedades civiles pueden transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil”

Para ello deberá estar previamente inscrita en el registro mercantil y cumplir los requisitos que se establecen en el proceso de transformación.

La sociedad civil que conste como entidad en atribución de rentas y se transforme en Sociedad Limitada deberá 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” (página 1).
En la casilla 69 (página 2B) de “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad limitada”.
- La casilla 131 de “Modificación de datos relativos al IVA” del apartado “B) Modificación” (página 1).

² *En caso de transformación de una sociedad civil sin objeto mercantil o una sociedad civil profesional (que tributan en régimen de atribución) en sociedad limitada, las fechas de alta en la obligación por el Impuesto sobre Sociedades y de modificación de otros regímenes IVA o IRPF incompatibles será la fecha de la inscripción de la transformación de esa sociedad civil en Sociedad Limitada en el registro mercantil.*



En el apartado 6 del “IVA” (Página 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 Impuesto sobre Sociedades”, del apartado “B) Modificación”.

En el apartado 7 B) del Impuesto sobre Sociedades 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 Impuesto sobre Sociedades 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 (Página 1) si no debe constar de alta por otro motivo.

En este caso al no haber disolución no será de aplicación el régimen descrito en la DT 19ª de la LIRPF.

5 Sociedad civil que comunica un cambio de actividad económica.

Desde el 1 de enero de 2016 la comunicación de cambio de actividad en la casilla 127 (página 1) “Modificación de datos relativos a actividades económicas y locales” puede suponer para las sociedades civiles el cambio de tributación como entidad en atribución de rentas a entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades o a la inversa. Es decir el cambio de la Subclave “Sociedad civil sin objeto mercantil” a la 76 “Sociedad civil con objeto mercantil” o a la inversa.

Esto se complica si tenemos en cuenta que estas sociedades pueden tener de alta varias actividades. Si una de ellas es la única que le confiere la condición de Sociedad civil con objeto mercantil y la da de baja, debería comunicar el cambio de subclave y el cambio de su situación tributaria a entidad en atribución de rentas.

Por tanto cualquier cambio de actividad económica de las afectadas por el objeto mercantil puede suponer además la necesidad de rellenar las casillas del modelo 036 afectadas por dicho cambio, tanto en la entidad como en los socios.

6 Sociedad civil profesional.

Las sociedades civiles profesionales constituidas de acuerdo a la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales que no consten en la nueva subclave específica deberán presentar un modelo 036 para señalar:

- La casilla 125 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “B) Modificación” (página 1).
- En la casilla 69 (página 2B) de “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad civil profesional”.