

**NOVEDADES 2016**

**TRIBUTACIÓN DE LAS  
SOCIEDADES CIVILES**

**ESPECIAL REFERENCIA ART. 27.1  
PÁRRAFO 3 DE LA LIRPF**

**INCIDENCIA DEL MODELO 720 EN  
IRPF E IS**

# **NOVEDADES 2016**

# Nuevos límites cuantitativos: exclusión método EO IRPF y Régimen Simplificado IVA

(art.31.1,DTª 32 LIRPF, art.122.Dos.2º y 3º y DTª 13ª LIVA redacc. Art.70 LPGE)  
INFORMA 137379/ 137276

**No podrá aplicarse** el método de **EO** y **quedarán excluidos del RS** de IVA cuando:

**A) Volumen de rendimientos íntegros/ingresos** en el año inmediatamente anterior supere **cualquiera** de los siguientes importes:

1) Para el **conjunto de actividades económicas**, excepto AGF:

EJERCICIOS	IMPORTE
2016/2017	250.000 €
2018	150.000 €

Para este cómputo **se tienen en cuenta todas las operaciones haya o no que emitir factura** de acuerdo con el Reglamento de facturación (RD 1619/2012).

# Nuevos límites cuantitativos: exclusión método EO en IRPF y RS IVA

(art.31.1,DTª 32 LIRPF, art.122.Dos.2º y 3º y DTª 13ª LIVA redacc. Art.70 LPGE)  
INFORMA 137379/ 137276

Sin perjuicio de lo anterior, si el contribuyente **factura a empresarios y profesionales obligados a expedir factura de acuerdo con el art.2.2.a) del Reglamento de facturación**, el volumen de los **rendimientos íntegros** del año anterior no podrá superar:

EJERCICIOS	IMPORTE
2016/2017	125.000 €
2018	75.000 €

# Nuevos límites cuantitativos: exclusión método EO en IRPF y RS IVA

(art.31.1,DTª 32 LIRPF, art.122.Dos.2º y 3º y DTª 13ª LIVA redacc. Art.70 LPGE)  
INFORMA 137379/ 137276

2) Para el conjunto de **actividades agrícolas, ganaderas y forestales:**

EJERCICIOS	IMPORTE
2016/2017	250.000 € anuales
2018	250.000 € anuales

Sólo se computarán las **operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos** previsto en el artículo 68.7 del RIRPF.

# Nuevos límites cuantitativos: exclusión método EO IRPF y Régimen Simplificado IVA

(art.31.1,DTª 32 LIRPF, art.122.Dos.2º y 3º y DTª 13ª LIVA redacc. Art.70 LPGE)

INFORMA 137379/ 137276

**B) Volumen de compras de bienes o servicios** en el ejercicio anterior no podrá superar:

EJERCICIOS	IMPORTE
2016/2017	250.000 €
2018	150.000 €

**No incluye** (INFORMA 127659):

- IVA.
- Adquisición de inmovilizado.
- Gastos amortización bienes afectos.
- Gastos contratación personal.

**Incluye** (V0619-07)

-Obras y servicios subcontratados.

- ❖ Este límite se elevará al año en caso de inicio de la actividad durante el ejercicio.

# Nuevos límites cuantitativos: exclusión método EO IRPF y Régimen Simplificado IVA

(art.31.1,DTª 32 LIRPF, art.122.Dos.2º y 3º y DTª 13ª LIVA redacc. Art.70 LPGE)  
INFORMA 137379/ 137276

- ❑ Desaparecen los **límites específicos** para las actividades:
  - De la división 7 de la sección 1ª de las Tarifas del IAE: **Transportes mercancías por carretera** (Epígrafe 722) y **Servicios de mudanzas** (Epígrafe 757) y
  - Sujetas a **retención del 1%** previstas en el artículo 101.5.d) de la LIRPF.
- ❑ Desaparece la regulación anterior que comprendía exclusivamente los ingresos que debían ser anotados en el libro registro de ventas o ingresos (art.68.7 RIRPF) o en el libro registro de ingresos previsto en el Art.40.1 RIVA y las operaciones por las que existía la obligación de emitir y conservar factura.

Límites EO	2016/2017	2018
Conjunto de actividades	250.000 (excluidas AGF)	150.000 (excluidas AGF)
Agrícolas, ganaderas y forestales (AGF)	250.000	250.000
Transporte (epígrafes del IAE 722 y 757)	Límite general	Límite general
Excepto AGF operaciones con obligación de emitir factura por ser el destinatario empresario o profesional (art. 2.2.a. Rgto. de Facturación)	125.000	75.000
Volumen de compras de bienes y servicios, incluyendo obras y servicios subcontratados y excluyendo las adquisiciones de inmovilizado	250.000	150.000

# Ámbito objetivo aplicación: **ACTIVIDADES EXCLUIDAS**

(DA 36ª LIRPF redacc. Ley 26/2014)

Quedan excluidas del ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado de IVA las **actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la Sección 1ª de las Tarifas del IAE** a las que le sea de aplicación el art.105 d) LIRPF (retención 1% art.95.6 RIRPF) en el período impositivo 2015 y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

**Límite cualitativo transporte de mercancías de carretera (epígrafe 722) y mudanzas (epígrafe 757):** se reduce el número máximo de vehículos de 5 a 4.

IAE	Actividades económicas excluidas
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2 , 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

También están sujetas a la **retención 1%** las actividades siguientes no excluidas:

<b>IAE</b>	<b>Actividad económica</b>
722	Transporte de mercancías de carretera
757	Servicios de mudanzas

**Permanecen en módulos:**

- Todas las industrias relacionadas con el **pan, bollería, pastelería, galletas, masas fritas, patatas fritas, palomitas de maíz y similares.**
- Comercio al menor.**
- Restaurantes** de uno y dos tenedores, **cafeterías y bares.**
- Hospedaje** en hoteles y moteles de una y dos estrellas, en hostales y pensiones, en fondas y casas de huéspedes.
- Talleres de **reparación** de determinados artículos, vehículos, calzado y maquinaria.
- Transportes de viajeros por carretera, autotaxi, mensajería y recadería.**
- Autoescuelas, tintorerías y peluquerías.**
- Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.**

# ORDEN DE MÓDULOS HAP/2430/2015

## - IRPF:

- Se mantiene la reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos derivado de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo.
- Se mantiene la reducción sobre el rendimiento neto para las actividades desarrolladas en Lorca.
- Se mantiene la cuantía de los módulos e índices de rendimiento neto. No obstante, se modifican a la baja los índices aplicables al cultivo de la patata y la ganadería del bovino de leche.

## - IVA:

- Se mantienen los importes de los módulos aplicables para 2015.
- Se mantiene la reducción establecida para las actividades desarrolladas en Lorca.

# **TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES**

## **NUEVO sujeto pasivo: Sociedades civiles con objeto mercantil (Art. 7 LIS)**

*“Serán contribuyentes del impuesto:*

- a) ***Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”***

### **INSTRUCCIONES AEAT 22/12/2015: Requisitos**

#### **1º Personalidad jurídica SC: Pactos entre sus socios no secretos**

TODAS las **sociedades civiles con NIF** tienen **personalidad jurídica** (NIF J)

Constitución= Escritura pública o documento privado\*

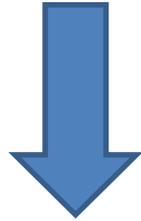
\*Aportado a la AEAT para solicitar NIF.

#### **★ Art.1669 Cciv. :**

No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios (mencionándolo en el acuerdo voluntades). Se registrarán por las disposiciones CB) (V2378-15, V2394-15, V3705-15. Orden HAP/5/2016)

## NUEVO sujeto pasivo: Sociedades civiles con objeto mercantil (Art. 7 LIS)

**Si la entidad no se manifiesta como SC ante la AEAT al solicitar el NIF, sino como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica art.35.4 LGT (mencionándolo en el acuerdo de voluntades):**



- Se considera que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos.
- No tendrá personalidad jurídica
- No se considerará contribuyente por IS.



CB, herencia yacente u otro ente sin personalidad jurídica

**NIF E** cualquiera que haya sido la denominación del ente (distinta de SC) por el solicitante del NIF.

## Nuevo sujeto pasivo: Sociedades civiles con objeto mercantil (Art. 7 LIS)

### 2º Objeto mercantil

Para la DGT es **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”*

 **NO** son actividades incluidas en el ámbito mercantil, según DGT:

*“...actividades **agrícolas, ganaderas, forestales, mineras, pesqueras y de carácter profesional...**”*

V2391-15, V2394-15, V2430-15, V2378-15 ,V2379-15, V2380-15, V2381-15, V3547-15

Pesqueras : V3968-15, V3971-15

## Nuevo sujeto pasivo: sociedades civiles con objeto mercantil.

✓ **Sociedades civiles “de o entre profesionales”/Sociedades civiles profesionales (SCP).** Instrucciones AEAT/Criterio DGT:

**Sólo tendrán carácter profesional** las entidades constituidas al amparo de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales (deben haberse acogido a dicha Ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución).

Art.1 Ley 2/2007:

*“Las sociedades que tengan por objeto social el “ejercicio común” de una “actividad profesional” **deberán constituirse** como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley”.*

Elementos que, de concurrir, la sociedad obligatoriamente se deberá constituir como **profesional**:

a) Actividad profesional (Ej. Abogacía)

- Que requiera titulación universitaria oficial para su desempeño o ejercicio.
- Inscripción en el Colegio Oficial correspondiente.

b) Ejercicio común actividad. La sociedad es titular de la relación jurídica con el cliente.

## Nuevo sujeto pasivo: Sociedades civiles con objeto mercantil.

Sociedades civiles “de o entre profesionales”/Sociedades civiles profesionales (SCP):

❑ **Sociedades civiles profesionales** no tienen objeto mercantil



**NO** son sujetos pasivos del IS.

❑ **Sociedades “de profesionales”** : realizan exclusivamente actividades profesionales (Sección 1ª IAE) a las que no les resulta aplicable la ley 2/2007 (V3547-15 actividad de asesoría administrativa, contable, fiscal y laboral)



Actividades no excluidas del ámbito mercantil



**Sujetos pasivos IS a partir 1.01.2016**

## Nuevo sujeto pasivo: Sociedades civiles con objeto mercantil.

### COMUNIDADES BIENES.

#### Criterio DGT (V3704-15, V3538-15, V3705-15)

Las CB cualquiera que sea su objeto, mercantil o no, seguirán tributando a partir de 1-01-2016 en **régimen de atribución de rentas**:

*“...Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las **sociedades civiles** con objeto mercantil, la comunidad de bienes descrita en los hechos de la consulta seguirá tributando, a partir de 1 de enero de 2016, como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.”*

## Cuestiones censales en relación Sociedades Civiles (pág. Web)

### Tipos “Forma Jurídica” SOCIEDAD CIVIL (Desplegable casilla 69 mod. 036)

#### 1) Sociedad civil con objeto mercantil (IS):

SC (salvo Ley 2/2007) que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 (tipo actividad económica):

- A01: Alquiler de locales
- A03: Resto empresariales: todos los epígrafes IAE, excepto:
  - ✓ actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del IAE (casilla 402 del modelo 036).
- A04: Artísticas y Deportivas
- A05: Profesionales

**2) Sociedad Civil Profesional (SCP):** Constituidas al amparo Ley 2/2007 (deben haberse acogido a dicha ley en el acuerdo de voluntades o escritura de constitución). EAR

**3) Sociedad civil sin objeto mercantil:** SC distintas de las anteriores. EAR

## Cuestiones censales: Nuevas subclaves NIF alta entidades jurídicas

Clave	Hasta 31/12/2015	A partir de 1/01/2016
E	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 48 HERENCIA YACENTE</li> <li>-49 COMUNIDAD DE BIENES</li> <li>-56 EXPLOTACIONES AGRARIAS DE TITULARIDAD COMPARTIDA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-48 HERENCIA YACENTE</li> <li>-49 COMUNIDAD DE BIENES</li> <li>-56 EXPLOTACIONES AGRARIAS DE TITULARIDAD COMPARTIDA</li> <li><b>-74 OTRAS ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA no incluidas expresamente en otras claves.</b></li> </ul>
J	<ul style="list-style-type: none"> <li>-37 SOCIEDAD CIVIL CON PERSONALIDAD JURÍDICA</li> <li>-47 SOCIEDAD CIVIL SIN PERSONALIDAD JURÍDICA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>-37 SOCIEDADES CIVILES SIN OBJETO MERCANTIL (EAR)</b></li> <li><b>-75 SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL (EAR)</b></li> <li><b>- 76 SOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL (IS)</b></li> </ul>

## Cuestiones censales. Actuaciones Mantenimiento Censal Oficio: Reasignación colectivo de Sociedades Civiles

De acuerdo con la información que sobre la AAEE conste en la AEAT:

- 1º Emisión carta informativa a las sociedades civiles que consten en el censo sobre las obligaciones y consecuencias derivadas del cambio normativo.
- 2º A las entidades que no presenten el modelo 036 correspondiente (disolución o tributación IS) se les iniciará un **procedimiento de comprobación censal a partir 1.07.2016.**

## Situaciones posibles:

1. SOCIEDAD CIVIL que pasen a tributar por IS
2. SOCIEDAD CIVIL que se disuelvan y liquiden
3. SOCIEDAD CIVIL que se transforma en sociedad profesional
4. SOCIEDAD CIVIL que pretenda transformarse en CB o viceversa
5. SOCIEDAD CIVIL que se transforme en SL
6. SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL que no figure como tal en el censo
7. SOCIEDAD CIVIL que comunica un cambio de AAEE

**1. Régimen aplicable: Sociedades  
Civiles que pasen a tributar en IS.  
No disolución DTª 19ª LIRPF**

## 1. RÉGIMEN APLICABLE SC QUE A PARTIR DE 2016 TRIBUTEN EN IS

1.- 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.

2.- 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.

**Cuando la SC hubiese tenido la obligación de llevar CONTABILIDAD** ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015:

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 IRPF, los beneficios a que se refiere las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25, 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.

## Cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar CONTABILIDAD:

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 IRPF 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:

- Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
- 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.
- 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 o sin establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en las Leyes de sus respectivos impuestos.

## Cuando la SC no hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad:

En el caso de estas sociedades civiles, 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.**

## OBLIGACIONES CENSALES:

- La SC deberá presentar **modelo 036 de modificación** marcando:
  - Casilla 125 de “Modificación de datos identificativos”
  - Casilla 69 “Forma jurídica” : deberá constar “Sociedad Civil con objeto mercantil”
  - Casilla 131 de “Modificación de datos relativos a IVA”
    - ✓ Apdo.6 (página 5) debe modificarse las casillas correspondientes para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y los de alta que correspondan.
  - Casilla 132 “Modificación de datos relativos a IRPF”
    - ✓ Apdo. A) de IRPF (página 6) baja en el régimen en el que se encontraban. Fecha efectos :31/12/2015
  - Casilla 133 “Modificación de datos relativos a IS”: Alta obligación en IS desde 1/01/2016
- Los **socios** que estén de alta en el Censo de empresarios, profesionales o retenedores sólo por su condición de socios de una EAR: presentación modelo 036 de baja. (Casilla 150, apdo. C) Baja (página 1))

**2. Régimen aplicable: Sociedades  
Civiles que se disuelvan y liquiden  
DTª 19ª LIRPF**

## 2. SC que se disuelvan y liquiden. Régimen Especial de Disolución y Liquidación (DTª 19 LIRPF, INFORMA 135326)

### Requisitos:

Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades civiles en las que 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 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.**

## Régimen Fiscal Especial

Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, **continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas**, 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.

**La disolución con liquidación** de dichas sociedades **tendrá el siguiente régimen fiscal:**

- a) **Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades".
- b) **No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos** de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

## Régimen Fiscal Especial

**c) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** de los socios de la sociedad que se disuelve:

1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2.º Si el resultado de las operaciones resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

3.º Si el resultado de las operaciones resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad.

## OBLIGACIONES CENSALES

En el plazo 6 primeros meses 2016 deben presentar Modelo 036, con la documentación necesaria, marcando:

- Casilla 125 “Modificación datos identificativos”
- Casilla 69 “Forma jurídica”= “Sociedad civil con objeto mercantil”
- Casilla 140 “Modificación de datos identificativos” para señalar el cese de actividad por estar en proceso de liquidación.

Cuando finalmente **se extingan** presentarán modelo 036 marcando:

SC : Casilla 150, Baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores por extinción.

Socios: modelo 036 individual de baja en dicho censo.

### **3. Sociedad Civil que se transforma en Sociedad Civil Profesional**

### 3. Sociedad Civil que se transforman en Sociedades Civiles Profesionales

**Es posible la transformación de SC a SCP** (Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales)

Requisitos constitutivos :

- Escritura pública de transformación
- Inscripción de la misma en el Registro Mercantil

Requisitos censales:

Presentación Modelo 036 señalando:

**Casilla 125** “Modificación de datos identificativos”

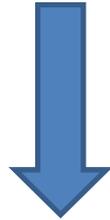
**Casilla 69** “Forma jurídica”: “Sociedad Civil Profesional”.

# **4. Sociedad Civil que solicita transformación en CB o viceversa**

## 4. SC que solicita transformación en Comunidades de Bienes o viceversa

### 4.1 Transformación SC a CB

No es posible **normativamente** la transformación de una SC con personalidad jurídica (con NIF) a una CB, ente sin personalidad jurídica.

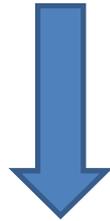


- Disolución y liquidación de la SC
- Creación de la entidad con la forma jurídica que se desee (CB)
- Presentación modelo 036 de baja y disolución
- Nuevo modelo 036 de solicitud de NIF y alta de la actividad.
- Transformación de letra J (SC) a E (CB) **NO se admitirá.**

## 4. SC que solicita transformación en Comunidades de Bienes o viceversa

### 4.2 Transformación CB a SC

No es posible normativamente la transformación de una CB (ente sin personalidad jurídica) a una Sociedad Civil ya que implica un traspaso patrimonial hacia una entidad que dispone de personalidad jurídica.



Si los partícipes de una CB quieren transformarse en SC deberán:

- Presentar modelo 036 de baja. Marcando casilla 150.
- Presentar Modelo 036 solicitando el alta y un NIF J
- A esta transformación se le aplica la misma doctrina que a la transformación de CB a sociedad mercantil. (V1558-12 No es posible la transformación de CB a SL).

# **5. Sociedad Civil con objeto mercantil que se transforma en SL**

## 5.Transformación de la sociedad civil con objeto mercantil en SL

La transformación de esa entidad en sociedad limitada no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, tal como señalan los arts. 3 y 4 Ley 3/2009.

Por tanto, si no se altera la participación de los socios, dicha operación no determina ganancia o pérdida patrimonial alguna.

A efectos de futuras transmisiones, no se alteran ni la fecha ni el valor de adquisición.

## 5. Transformación de la SC con objeto mercantil en SL

Art.4 Ley 3/2009:

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

Al no haber disolución no es aplicable el régimen DT<sup>a</sup>19<sup>a</sup> LIRPF.

### **Requisitos:**

- Previa inscripción en el Registro Mercantil
- Cumplir requisitos que se establecen en el proceso de transformación

### **Obligaciones censales:**

**Sociedad:** Presentar Modelo 036 adjuntando la escritura de transformación y certificado de inscripción en el RM, marcando:

Casilla 125 “Modificación de datos identificativos”

Casilla 69 “Forma jurídica” = SL

Casilla 131 “Modificación datos relativos a IVA”

Casilla 132 “Modificación datos relativos a IRPF”

Casilla 133 “Modificación datos relativos a IS” Alta a partir 1/01/2016

**Socios:** De alta en el Censo de Empresarios, profesionales y retenedores sólo por su condición de socios de EAR, deberán presentar Modelo 036 de baja en dicho censo.

# **6. Sociedad Civil constituida al amparo Ley 2/2007**

## 6. Sociedad Civil constituida al amparo Ley 2/2007

Las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo Ley 2/2007 que no consten en la nueva subclave específica deberán presentar un Modelo 036 para señalar:

- Casilla 125 “Modificación de datos identificativos”
- Casilla 69 “Forma jurídica” debe constar “Sociedad Civil Profesional”

# **7. Sociedad Civil que comunica un cambio de actividad económica**

## 7. SC que comunican un cambio de actividad económica

Desde 1.01.2016 la comunicación de cambio de actividad en la casilla 127 “Modificación de datos relativos a actividades económicas y locales” puede suponer para las SC:

➤ Cambio de tributación como EAR a entidad sujeta al IS:

Subclave “Sociedad civil sin objeto mercantil” a “ Sociedad civil con objeto mercantil” (76)

➤ Cambio de tributación de entidad sujeta al IS a EAR (agrícolas, ganaderas, forestales,.....).

Subclave “Sociedad con objeto mercantil” a “Sociedad sin objeto mercantil”.

➤ Rellenar las casillas del Modelo 036 afectadas por el cambio en la sociedad y en el socio.

# **SOCIEDADES CIVILES DE FARMACEUTICOS/ NOTARIOS**

## Sociedades Civiles FARMACIAS y NOTARÍAS (V4142-15, V1834-12)

❑ Una SC con personalidad jurídica no puede ser titular de una oficina de farmacia

**Art.103.4 Ley 14/1986 General de Sanidad:**

*“..solo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público”*



➤ Rendimientos derivados de la oficina de farmacia **en ningún caso tributarán por el IS.**

➤ Tributarán en el IRPF de los farmacéuticos titulares de la farmacia, individualmente o en régimen de atribución de rentas conforme al art.8.3 LIRPF si la autorización se atribuye, como permite la normativa reguladora de las farmacias, de forma conjunta a varios farmacéuticos **cuya agrupación no puede tener personalidad jurídica distinta de las personas físicas integrantes.**

## Sociedades Civiles FARMACIAS y NOTARÍAS (V3450-15, V1834-12)

❑ Las farmacias y notarías constituidas con forma jurídica de Sociedad Civil deberán:

1. Proceder a su disolución y liquidación
2. Constituirse como Comunidades de Bienes si la autorización para ejercer la actividad pertenece de forma conjunta a varios farmacéuticos.

**Recordar. No es posible normativamente la transformación de SC a CB.**

# DISOLUCIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES DE LA SOCIEDAD CIVIL A SUS SOCIOS SIN CUMPLIR REQUISITOS RÉGIMEN ESPECIAL

En primer lugar, cabe señalar que las sociedades civiles son entidades en régimen de atribución de rentas, imputándose las rentas obtenidas por las mismas a sus socios.

Por lo que se refiere a la posible existencia de una ganancia o pérdida patrimonial como consecuencia de la disolución de la sociedad, hay que señalar que en la transmisión del patrimonio de titularidad de la sociedad, se produce una **ganancia o pérdida patrimonial**, de acuerdo con el concepto establecido en el **artículo 33 de la LIRPF que vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición de la participación del capital social de la sociedad civil y el de mercado de los bienes recibidos.**

La ganancia o pérdida patrimonial que se ponga de manifiesto como consecuencia de la **disolución de la sociedad civil de la que es socio**, al derivar de una transmisión, se clasifica como renta del ahorro.

DGT. V1906-11

**ESPECIAL REFERENCIA  
ART. 27.1 PÁRRAFO 3 DE  
LA LIRPF**

# TRATAMIENTO DE LAS PERCEPCIONES DEL SOCIO DE LA SOCIEDAD CIVIL QUE PASA A SER SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2016.

## - **Como Administrador:**

Para la Sociedad, dependerá de lo que digan sus Estatutos para su deducibilidad o no.

Para el Socio, serán rentas del trabajo en todo caso. Art. 17.2.e) LIRPF.

## - **Como trabajador/profesional (incluyendo funciones gerencia o alta dirección con contrato laboral):**

Para la Sociedad, gasto laboral deducible. Art. 15 LIS.

Para el Socio, rendimiento del trabajo con carácter general, o de actividad económica si cumple requisitos del artículo 27.1. párrafo tercero LIS.

## - **Por cualquier otra causa:**

Para la Sociedad, retribución fondos propios, no deducibles. Art. 15 LIS.

Para el Socio, rendimiento del capital mobiliario. Art. 25 LIRPF

DGT V2434-15, V1760-15, V3595-15

## ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF (V3774-15, V3765-15))

*“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.*

*No obstante, **tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe** derivados de la realización de actividades incluidas en la **Sección Segunda de las Tarifas del IAE** tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”.*

## **ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF. Ámbito aplicación**

- 1) Relación socio/ sociedad: retribución de la sociedad al socio como contraprestación de los servicios profesionales prestados por éste (objeto de la sociedad) = Rendimientos a integrar en el IRPF del socio.
- 2) Ámbito subjetivo: Acotado a sociedades que realicen actividades profesionales.

**Tanto la actividad realizada por el socio como por la sociedad, debe estar incluida en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE . (No restringido al definido en Ley 2/2007)**

Aunque la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª de la Instrucción de aplicación del RDLeg. 1175/1990, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, esté matriculada en la Sección 1ª de las Tarifas de dicho Impuesto, y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección 2ª de las tarifas de dicho Impuesto por la realización de dichas actividades.

- 3) Que el **socio esté dado de alta en el régimen especial de la SS de los trabajadores por cuenta propia o autónomos** o en una **MPS que actúe como alternativa** al citado régimen especial

## ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF. Ámbito aplicación

**En conclusión**, en el ámbito del IRPF, los servicios de carácter profesional prestados por los socios, **hasta la LEY 26/2014**, generaban rendimientos de actividad profesional y no rendimientos del trabajo siempre que la participación fuese igual o superior al 50% o cuando siendo inferior, del examen concreto de cada caso, se concluyese que existía ordenación por cuenta propia de factores productivos.

Pero la problemática respecto de la calificación de estas relaciones entre los socios que desarrollan trabajos para las entidades en las que participan, no se limita exclusivamente al ámbito tributario.

También en el ámbito de la Seguridad Social es preciso establecer normas en virtud de las cuales estos socios trabajadores se encuadren en el régimen general o en el régimen de autónomos de la Seguridad Social.

## ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF. Ámbito aplicación

En este sentido, la **DA 27ª TRLGSS**, establece que:

*“1. **Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos** quienes ejerzan las funciones de **dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador**, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, **siempre que posean el control efectivo**, directo o indirecto, de aquélla. **Se entenderá, en todo caso**, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, **la mitad del capital social**.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:*

- 1.º Que, al menos, la **mitad del capital** de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.*
- 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la **tercera parte** del mismo.*
- 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.*

*En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.”*

**Es esta dualidad de criterios aplicables**, la que el nuevo párrafo tercero del artículo 27.1 Ley IRPF, viene a unificar **exclusivamente para los socios que prestan servicios profesionales a sus sociedades.**

## ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF. Ámbito aplicación

Si se dan las circunstancias indicadas:

Retribuciones percibidas por el socio/profesional de “su sociedad”



### **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

En caso contrario, la calificación de los servicios será



### **RENDIMIENTO TRABAJO PERSONAL (Art.17.1 LIRPF)**

Con independencia de:

- La naturaleza laboral o no que una a los socios con la entidad
- Régimen de afiliación a la SS que corresponda a los socios

## ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF. RELACIÓN CON IVA

El concepto de empresario o profesional está armonizado a nivel europeo, sin que sea determinante la calificación de cada estado miembro a los ingresos que perciban. Por ello, deben realizarse las siguientes precisiones:

- a) **El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA**, simplemente será un indicio debiendo analizarse las circunstancias de cada supuesto.
- b) Si el socio **lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores** de producción para su actividad profesional, sus prestaciones de servicios **estarán sujetas a IVA y**, en consecuencia, **deberá estar dado de alta en el censo** de empresarios y **emitir factura** por los servicios prestados.
- c) Si la **relación socio-sociedad debe calificarse como laboral** por concurrir las circunstancias de **dependencia y ajenidad**, los servicios prestados por el socio **no estarán sujetos a IVA**.  
Aunque a efectos de **IRPF**, calificará sus rendimientos como de **actividad económica**, **NO deberá darse de alta** en el censo de empresarios **NI tendrá la obligación de expedir factura**.

## ESPECIAL REFERENCIA ART.27.1 párrafo 3º LIRPF. RELACIÓN CON IVA

Circunstancias que permiten calificar la relación del socio como una relación de subordinación o independencia, a través de las **condiciones de trabajo, remuneración y responsabilidad**. Consultas D.G.T. V1147-15 y V1148-15.

- a) **Titularidad de los medios principales utilizados para la prestación del servicio.** Si estos son de la empresa, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del IVA.
- b) **Integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad:** libertad de horarios, elección de colaboradores, vacaciones, etc.
- c) **En materia de retribuciones,** habrá que estar a ver quien soporta el riesgo. Se considera que existe riesgo económico cuando las retribuciones dependen del beneficio obtenido por la sociedad o del volumen de facturación. En cambio, en una relación laboral, con independencia de los resultados de la entidad, se devenga la correspondiente contraprestación.
- d) Por último, hay que **analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes:** en el mismo socio o en la sociedad, aunque el incumplimiento de este requisito no impide considerar la relación como de independencia, según TJUE.

# CONSECUENCIAS EN EL IVA DE PASAR A TRIBUTAR POR SOCIEDADES

## Régimen Simplificado. Artículo 34. Extensión subjetiva.

Tributarán por el régimen simplificado los sujetos pasivos del Impuesto que cumplan los siguientes requisitos:

1. **Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas** en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

## Régimen del Recargo de Equivalencia. Artículo 59 RIVA. Requisitos de aplicación.

1. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los **comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas** en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no exceptuados en el apartado dos de este artículo.

## CONSECUENCIAS EN EL IVA DE PASAR A TRIBUTAR POR SOCIEDADES

### **Régimen del Recargo de Equivalencia. Artículo 60 RIVA. Cese actividad.**

En los supuestos de iniciación o cese en este régimen especial, los sujetos pasivos deberán **confeccionar inventarios de sus existencias de bienes destinados a ser comercializados** y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al **día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación del mismo.**

Los referidos inventarios, firmados por el sujeto pasivo, **deberán ser presentados en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria** correspondiente a su domicilio fiscal en el **plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese** en la aplicación del régimen especial.

2. Los ingresos o deducciones, derivados de la regularización de las situaciones a que se refieren los mencionados inventarios, deberán efectuarse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al período de liquidación en que se haya producido el inicio o cese en la aplicación del régimen especial.

# **INCIDENCIA DEL MODELO 720 EN IRPF E IS**

# Obligación de información de B y D en el extranjero

- Art. 1. Diecisiete. Ley 7/2012: DA 18<sup>a</sup> LGT. Obligación de **información** sobre **bienes** y **derechos** situados en el **extranjero**.
- **Consecuencias** en caso de incumplimiento:
  - DA 18<sup>a</sup>. 2. **Infracción formal**
  - Art. 3. Dos Ley 7/2012: **ganancia no justificada art. 39.2 LIRPF**
  - Art. 4 Ley 7/2012: **presunción obtención renta art. 121 LIS**
  - DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012: **Régimen sancionador ganancia no justificada y presunción de obtención de renta**

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## OBLIGACION DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO (D.A. 18ª LGT)

Establecimiento de obligación de presentar una declaración informativa anual sobre cuentas, valores e inmuebles situados en el extranjero para personas y entidades residentes en territorio español.

Desarrollo RD 1558/2012, de 15 de noviembre (modificación RGAT)

**Entrada en vigor:** la obligación de información *“serán exigibles por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2012” D. final 3ª RD 1558/2012*. (entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar).

**1.- Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero**

**2.- Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero**

**3.- Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.**

Modelo 720 (mismo modelo para las tres obligaciones de información).

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## 1.- Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero (Art. 42 bis RGAT)

### a) Obligados a declarar

- Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español
- Establecimientos permanentes de no residentes
- Entidades art. 35.4 LGT

Cuando a 31 de diciembre de cada año sean:

- titulares de las cuentas en el extranjero o titulares reales de las mismas (art. 4.2 Ley 10/2010),
- representantes, autorizados o beneficiarios o poder de disposición sobre las cuentas.

También afecta a todos los que lo hayan sido en cualquier momento del año.

### b) Datos a declarar

Datos identificativos de la cuenta, entidad, fecha apertura o cancelación y saldo a 31 de diciembre y saldo medio último trimestre del año (art. 42 bis.2 RGAT).

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## c) No obligación de declarar (art. 42 bis.4 RGAT)

- Entidades art. 9.1 TRLIS.
- Entidades y personas físicas con actividad económica que tengan las cuentas registradas en su contabilidad de forma individualizada.
- cuando los saldos de las cuentas a 31 de diciembre/saldos medios últimos trimestre no superen **conjuntamente** los 50.000 euros. Si se supera cualquiera de dichos límites conjuntos se debe informar de todas las cuentas.

## d) Plazo presentación declaración (art. 42 bis.5 RGAT)

Entre el 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente al que se refiere la información.

## e) Presentación años sucesivos (art. 42 bis.6 RGAT)

Una vez presentada la declaración sólo se debe volver a declarar en años sucesivos cuando los saldos conjuntos (31 de diciembre/saldos medios últimos trimestre) no tengan un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la declaración.

Se debe presentar declaración cuando se deje de ser titular, representante, autorizado, etc.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## 2.- Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero (art. 42 ter RGAT)

### a) Obligados a declarar

Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español

Establecimientos permanentes de no residentes

Entidades art. 35.4 LGT

Cuando a 31 de diciembre de cada año sean titulares de valores, derechos, seguros y rentas situados en el extranjero o titulares reales de los mismos,

También afecta a todos los anteriores que lo hayan sido en cualquier momento del año y hubieran perdido dicha condición a 31 de diciembre.

### b) Datos a declarar art. 42 ter.1 RGAT)

Datos identificativos de los valores, derechos, seguros y rentas, entidad, nº acc. o particip. y saldo o valor liquidativo a 31 diciembre (art. 42 ter.1 RGAT) o de la fecha de extinción de la condición.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## c) No obligación de declarar (art. 42 ter.4 RGAT)

- Entidades art. 9.1 TRLIS.
- Entidades que tengan los valores, derechos, seguros y rentas registrados en su contabilidad de forma individualizada.
- Cuando el valor conjunto de los valores, derechos, seguros y rentas a 31 de diciembre no superen los 50.000 euros. Si se supera dicho límite conjunto se debe informar de todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

## d) Plazo presentación declaración (art. 42 ter.5 RGAT)

Entre el 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente al que se refiere la información

## e) Presentación años sucesivos (art. 42 ter.5 RGAT)

Una vez presentada la declaración sólo se debe volver a declarar en años sucesivos cuando el valor conjunto de los valores, derechos, seguros y rentas no tengan un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la declaración.

Se debe presentar declaración cuando se deje de ser titular.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## 3.- Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero (art. 54 bis RGAT)

### a) Obligados a declarar

Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español  
Establecimientos permanentes de no residentes  
Entidades art. 35.4 LGT

Cuando a 31 de diciembre de cada año sean titulares de inmuebles o derechos sobre inmuebles situados en el extranjero o titulares reales de los mismos.

También afecta a todos los anteriores que lo hayan sido en cualquier momento del año y hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre.

### b) Datos a declarar art. 54 bis.2 RGAT)

Datos identificativos del inmueble, situación, fecha y valor de adquisición.

Datos específicos para contratos de multipropiedad y determinados derechos reales sobre inmuebles.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## c) No obligación de declarar (art. 54 bis.6 RGAT)

- Entidades art. 9.1 TRLIS.
- Entidades y personas físicas con actividad económica que tengan los inmuebles registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.
- Cuando los valores de los inmuebles o derechos sobre los mismos no superen **conjuntamente** los 50.000 euros. Si se supera cualquiera de dichos límites conjuntos se debe informar de los inmuebles y derechos.

## d) Plazo presentación declaración (art. 54 bis.7 RGAT)

Entre el 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente al que se refiere la información

## e) Presentación años sucesivos (art. 54 bis.7 RGAT)

Una vez presentada la declaración sólo se debe volver a declarar en años sucesivos cuando el valor conjunto de los inmuebles o derechos sobre los mismos no tengan un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la declaración.

Se debe presentar declaración cuando se deje de ser titular.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## INFRACCIONES Y SANCIONES FORMALES. DA 18ª. 2 y 3 LGT

- **Infracción:**

- No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.
- Presentación por medios no telemáticos cuando haya obligación.

- **Calificación: muy grave**

- **Sanción:**

- **5.000 euros** por cada **dato** o **conjunto de datos** no declarados o declarados de forma incompleta, inexacta o falsa referidos a cada cuenta, elemento patrimonial o bien inmueble o derecho sobre bien inmueble, con un **mínimo de 10.000 euros**.

- **100 euros** por cada **dato** o **conjunto de datos** referidos a cada cuenta, elemento patrimonial o bien inmueble o derecho sobre bien inmueble, con un **mínimo de 1.500 euros**, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo y sin requerimiento previo o cuando se haya presentado por medios no telemáticos existiendo obligación.

- **Incompatibles con art. 198 y 199 LGT.**

- **Leyes de cada tributo consecuencias específicas.**

# Obligación de información de B y D en el extranjero

**GANANCIA NO JUSTIFICADA art. 39.2 LIRPF (Art. 3. Dos Ley 7/2012):**

- **Presupuesto de hecho:**

- Tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos.
- No declarados en plazo DA 18ª.

- **Consecuencia:**

- **Ganancia no justificada** de patrimonio.
- BL general del periodo **más antiguo no prescrito** susceptible de regularización.

- **Excepción:**

- Corresponde a **rentas declaradas**.
- Corresponde a rentas de periodos en los que **no** era **contribuyente** por el impuesto.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## PRESUNCIÓN OBTENCIÓN RENTA art. 121 LIS (Ley 27/2014):

- **Presupuesto de hecho:**
  - **Bienes o derechos** no declarados **en plazo** DA 18ª.
- **Consecuencia:**
  - **Presunción** de adquisición con cargo a **renta no declarada**.
  - Imputación al periodo **más antiguo no prescrito** susceptible de regularización.
- **Excepción:**
  - Adquiridos con cargo a **rentas declaradas**.
  - Adquiridos con cargo a rentas de periodos en los que **no** era **contribuyente** por el impuesto.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas imputadas (DA. 2ª Ley 7/2012)

**Ejemplo**, si un obligado tributario no presenta la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero y en una comprobación efectuada en el año 2014 la Administración tributaria descubre una cuenta bancaria del obligado tributario en un paraíso fiscal correspondiente al año 2010, se plantea el año al que debe imputarse la ganancia patrimonial no justificada.

La Disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, establece que la imputación “*se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados*” (art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS).

Por ello, la imputación es al ejercicio más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización entre aquellos en los que estuviera en vigor la redacción del art. 39 de la Ley del IRPF dada por la Ley 7/2012. Es decir, se imputará al año 2012, y no al año 2010 que es en el que se descubrió la cuenta bancaria extranjera.

**Conclusión:** Primer ejercicio de imputación año 2012, durante 4 años.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## RÉGIMEN SANCIONADOR GANANCIA NO JUSTIFICADA Y PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTA (DA 1ª Ley 7/2012) :

- **Infracción:** Aplicación de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS
- **Calificación:** **Muy grave**
- **Sanción:** multa pecuniaria proporcional del **150%** de la BS
- **Base:** **Cuota íntegra** resultante de la aplicación de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS **sin minoraciones** en base o en cuota
- **Incompatible** con las infracciones de los **arts. 191 a 195 LGT**
- Aplicables las **reducciones** del art. 188 LGT

# Obligación de información de B y D en el extranjero

- **Ejemplo:** Una persona física es titular de un fondo de inversión extranjero (valor liquidativo 1 millón) y dos inmuebles situados en el extranjero (valor 1 millón cada uno). Posibles consecuencias en caso de incumplimiento de la obligación de declararlos:

- **Infracción formal:** si no presentara la declaración en plazo o la presentara de forma incompleta inexacta o con datos falsos:

- Fondos de inversión: 5.000 euros, mínimo **10.000 euros** (fuera de plazo sin requerimiento previo 100 euros, mínimo **1.500 euros**)

- Bienes inmuebles:  $2 \times 5.000 \text{ euros} = 10.000 \text{ euros}$  (fuera de plazo sin requerimiento previo  $2 \times 100 \text{ euros} = 200 \text{ euros}$ , mínimo **1.500 €**)

- **Ganancia no justificada:** descubrimiento de bienes no declarados:

- **Cuota íntegra**  $3.000.000 \times 52\% = 1.560.000 \text{ euros}$  (periodo más antiguo entre los no prescritos) + intereses de demora

- **Sanción DA1<sup>a</sup>:**  $150\% \text{ s/ } 1.560.000 \text{ euros} = 2.340.000 \text{ euros}$

# Obligación de información de B y D en el extranjero

**EJEMPLO 2.** Don Genaro y Don Jacinto son amigos y vecinos de Tarragona desde la infancia y se encuentran con el mismo problema tributario. Ambos tienen un inmueble situado en Andorra que adquirieron hace más de 10 años con el importe de rentas no declaradas en operaciones inmobiliarias.

Ninguno de los dos se acogió a la Declaración Tributaria Especial ni ha presentado a fecha de hoy el Modelo 720 correspondiente a la declaración de bienes en el extranjero.

Tanto Don Genaro como Don Jacinto adquirieron el inmueble por 300.000 euros cada uno, al radicar en la misma finca, aunque su valoración actual asciende a 400.000 euros.

Ambos han oído que Andorra ha firmado un convenio tributario con España y ante la perspectiva de que Andorra facilite información sobre sus propiedades radicadas allí, acuden a sus respectivos asesores fiscales.

El asesor de Don Genaro le recomienda que proceda a la presentación de una declaración extemporánea del Modelo 720, así como que regularice también el IRPF mediante la presentación de declaración complementaria.

Por su parte, el asesor de D. Jacinto le recomienda que únicamente presente la declaración extemporánea del Modelo 720 por cuanto considera que en el IRPF ha ganado la prescripción.

# Obligación de información de B y D en el extranjero

## **DON GENARO:**

Dado que es posible la regularización extemporánea voluntaria, que deberá hacerse en 2012, si esta es completa, no habrá sanción y se aplicarán recargos del artículo 27 LGT.

## **DON JACINTO:**

La presentación fuera de plazo del modelo 720 no excluye la aplicación del art. 39.2 y deberá liquidarse la ganancia patrimonial no justificada del art. 39.2 en el ejercicio 2012, más la sanción del 150%.

**En ambos casos**, y por el modelo 720, la sanción será de 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros, al presentarla sin requerimiento previo.

Finalmente, ambos contribuyentes deberán regularizar las rentas generadas por el inmueble, ya rendimientos del capital inmobiliario, ya imputación de rentas inmobiliarias, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias de los ejercicios no prescritos.