

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

Sergio Ruiz Garros

Joaquín Blasco Merino

Inspectores de Hacienda del Estado

EXTRACTO

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

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

Fecha de entrada: 05-11-2015 / Fecha de aceptación: 13-11-2015

TAX REGIME APPLICABLE TO CIVIL SOCIETIES WITH LEGAL PERSONALITY AND COMMERCIAL FORM SINCE JANUARY 1, 2016

Sergio Ruiz Garros
Joaquín Blasco Merino

ABSTRACT

This article discusses the requirements for civil society that will become taxpayers are analyzed Income tax from 1 January 2016, the transitional regime of dissolution and transformation option civil societies for those who do not want to become taxpayers income tax from January 1, 2016, and the transitional arrangements applicable to those civil societies pass effectively taxed on income tax from 1 January 2016 with practical cases analyzing situations more relevant to be produced in each of the above situations.

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

Sumario

1. Marco histórico de tributación y modificación legislativa realizada
 - 1.1. Marco histórico de tributación
 - 1.2. Modificación legislativa realizada
2. Análisis de los requisitos para que una sociedad civil se convierta en contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016: la personalidad jurídica y el objeto mercantil
 - 2.1. La personalidad jurídica
 - 2.2. El objeto mercantil
 - 2.3. Tributación de las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT
 - 2.4. La problemática del NIF en la constitución de una sociedad civil o de una comunidad de bienes
 - 2.5. Tributación de las sociedades de capital (SA y SRL) constituidas mediante escritura pública pero no inscritas en el Registro Mercantil
3. Los regímenes transitorios y el análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles
 - 3.1. Análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles con objeto mercantil que pasen a tributar como contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016
4. Análisis de la disposición transitoria trigésima de la LIRPF: situación de las deducciones pendientes de aplicación de los socios de las sociedades civiles que pasen a tributar en el IS a partir del 1 de enero de 2016
5. Análisis de las cuestiones prácticas de mayor relevancia que se suscitan para las sociedades civiles que se conviertan en contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016

1. MARCO HISTÓRICO DE TRIBUTACIÓN Y MODIFICACIÓN LEGISLATIVA REALIZADA

1.1. MARCO HISTÓRICO DE TRIBUTACIÓN

Desde la Ley reguladora de la Contribución General sobre la Renta de fecha 16 de diciembre de 1954 hasta esta reforma, las sucesivas leyes tributarias han establecido la atribución de los resultados derivados de las sociedades civiles y de las comunidades de bienes a los socios o partícipes, quedando dichos entes al margen del Impuesto sobre Sociedades (IS).

Así, la redacción contenida en las Leyes de Reforma del sistema tributario del año 1978 mantuvo esta forma de tributación de las sociedades civiles, lo cual se materializó en la redacción del artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a tenor del cual:

«Las rentas correspondientes a las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, sean públicos o no sus pactos, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales».

1.2. MODIFICACIÓN LEGISLATIVA REALIZADA

Esta importante novedad se ha articulado mediante nuevos preceptos introducidos simultáneamente en la LIS (Ley 27/2014) y en la reforma realizada en la LIRPF (mediante la Ley 26/2014). Así:

El artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes del IS a:

«Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil».

Luego, a contrario sensu, serán contribuyentes del IS las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente venían, como acabamos de exponer, tributando en el IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta modificación va a entrar

1. MARCO HISTÓRICO DE TRIBUTACIÓN Y MODIFICACIÓN LEGISLATIVA REALIZADA

1.1. MARCO HISTÓRICO DE TRIBUTACIÓN

Desde la Ley reguladora de la Contribución General sobre la Renta de fecha 16 de diciembre de 1954 hasta esta reforma, las sucesivas leyes tributarias han establecido la atribución de los resultados derivados de las sociedades civiles y de las comunidades de bienes a los socios o partícipes, quedando dichos entes al margen del Impuesto sobre Sociedades (IS).

Así, la redacción contenida en las Leyes de Reforma del sistema tributario del año 1978 mantuvo esta forma de tributación de las sociedades civiles, lo cual se materializó en la redacción del artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a tenor del cual:

«Las rentas correspondientes a las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, sean públicos o no sus pactos, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales».

1.2. MODIFICACIÓN LEGISLATIVA REALIZADA

Esta importante novedad se ha articulado mediante nuevos preceptos introducidos simultáneamente en la LIS (Ley 27/2014) y en la reforma realizada en la LIRPF (mediante la Ley 26/2014). Así:

El artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes del IS a:

«Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil».

Luego, a contrario sensu, serán contribuyentes del IS las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente venían, como acabamos de exponer, tributando en el IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta modificación va a entrar

en vigor para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 a tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima cuarta, letra a), de la LIS.

De este artículo 7.1 a) de la LIS se desprende que determinadas sociedades civiles pasan a tributar por el IS. Por si existiera alguna duda tras la lectura del artículo anterior, este hecho se expone con claridad en el preámbulo de la Ley 27/2014 en el que se indica:

«En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes de este impuesto».

Como consecuencia de esta modificación, se da nueva redacción al artículo 6 de la LIS en el cual se dispone lo siguiente:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la LIRPF.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

En coordinación con esta regulación contenida en la LIS, se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF, a tenor del cual:

«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 LGT. 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».

Sobre esta importante novedad, hasta la fecha en la que hemos elaborado esta documentación, se han evacuado las siguientes 28 consultas por parte de la Dirección General de Tributos (DGT), a las que se va a hacer referencia durante la exposición:

1. Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553).
2. Consulta V2377/2015, de 28 de julio (NFC055584).

3. Consulta V2378/2015, de 28 de julio (NFC055563).
4. Consulta V2379/2015, de 28 de julio (NFC055578).
5. Consulta V2380/2015, de 28 de julio (NFC055580).
6. Consulta V2381/2015, de 28 de julio (NFC055574).
7. Consulta V2382/2015, de 28 de julio (NFC055573).
8. Consulta V2383/2015, de 28 de julio (NFC055623).
9. Consulta V2385/2015, de 28 de julio (NFC055624).
10. Consulta V2386/2015, de 28 de julio (NFC055625).
11. Consulta V2387/2015, de 28 de julio (NFC055626).
12. Consulta V2388/2015, de 28 de julio (NFC055627).
13. Consulta V2389/2015, de 28 de julio (NFC055628).
14. Consulta V2390/2015, de 28 de julio (NFC055629).
15. Consulta V2391/2015, de 28 de julio (NFC055632).
16. Consulta V2392/2015, de 28 de julio (NFC055566).
17. Consulta V2393/2015, de 28 de julio (NFC055634).
18. Consulta V2394/2015, de 28 de julio (NFC055635).
19. Consulta V2395/2015, de 28 de julio (NFC055637).
20. Consulta V2412/2015, de 30 de julio (NFC055569).
21. Consulta V2430/2015, de 30 de julio (NFC055638).
22. Consulta V2431/2015, de 30 de julio (NFC055572).
23. Consulta V2727/2015, de 22 de septiembre (NFC056094).
24. Consulta V2729/2015, de 22 de septiembre (NFC056091).
25. Consulta V2730/2015, de 22 de septiembre (NFC056090).
26. Consulta V2768/2015, de 25 de septiembre (NFC056073).
27. Consulta V2775/2015, de 25 de septiembre (NFC056095).
28. Consulta V2810/2015, de 28 de septiembre (NFC056008).

Nota: Las consultas incorporadas en el INFORMA de la página web de la AEAT sobre esta cuestión (números 134399, 134400, 137288, 137289, 137290, 137291 y 137292) no aportan nada nuevo a las consultas de la DGT que acabamos de enumerar.

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

La cuestión más importante es determinar el impacto cuantitativo que sobre las sociedades civiles actualmente constituidas va a tener esta importante modificación legislativa. Es decir, ¿cuántas de las sociedades civiles actualmente constituidas se van a ver afectadas por esta reforma legislativa y van a pasar a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 salvo que se disolvieran o transformaran durante el año 2016?

Los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 son los dos siguientes:

2.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

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

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

La interpretación de este artículo ha sido muy problemática ya desde la propia gestación del CC. En este sentido, y como anécdota significativa sobre esta cuestión, vamos a resaltar las palabras textuales pronunciadas por el diputado Danvila en la sesión del Congreso de fecha 21 de marzo de 1889 en relación con este artículo 1.669 del CC: «Confieso que es muy difícil comprender este artículo».

Estas palabras fueron dichas en pleno proceso de redacción del CC, cuya publicación se produjo en la Gaceta (antecedente del BOE) de fecha 25 de julio de 1889.

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

Doctrina DGT: Esta tesis clásica de la publicidad de hecho es la que adopta la DGT a la hora de valorar el cumplimiento de este primer requisito. Así en la Consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«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:

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

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

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

Nota: El acceso al Registro Mercantil de las sociedades civiles:

- El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 24 de febrero de 2000 (NFJ041205) anuló la disposición adicional del Real Decreto 1867/1998 que vino a modificar el artículo 81.3 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) en el sentido de establecer la posibilidad de acceso al mismo de las sociedades civiles en todo caso.
- Respecto a las sociedades civiles de profesionales acogidas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, el artículo 8 de la misma establece la obligación de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de constitución.

Conclusión: Por todo lo anterior, las sociedades civiles adquieren personalidad jurídica desde el momento en que se constituyan en escritura pública o mediante documento privado siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de un número de identificación fiscal (NIF).

Únicamente deberán otorgar escritura pública si pretenden ser titulares de inmuebles o derechos reales sobre los mismos.

2.2. EL OBJETO MERCANTIL

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

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

Doctrina DGT: Este criterio es el que adopta la DGT a la hora de valorar el cumplimiento de este segundo requisito. Así en la consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

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

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

En cuanto al cumplimiento en la práctica de este segundo requisito, hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Todas las sociedades civiles están matriculadas en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de la Sección 1.^a «Actividades empresariales» aunque realicen en la práctica una actividad profesional, ya que así lo exige la Regla 3.^a 3 de las Tarifas del IAE a tenor de la cual:

«Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.^a de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.^a de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.^a de aquellas».

2. De acuerdo a lo establecido en el punto anterior, habrá que analizar si en la práctica la actividad real de la sociedad civil es exclusivamente una actividad agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional o no.

Este análisis nos puede llevar a constatar la existencia de tres posibles situaciones:

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional.

Consecuencia: Siguen tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad mercantil.

Consecuencia: Salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional y de forma simultánea otra u otras actividades mercantiles.

Consecuencia: A tenor de lo establecido en la Consulta DGT número V2412/2015, de 30 de julio (NFC055569), salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

3. En cuanto a la prueba de la actividad real realizada por la sociedad civil, su carga, en caso de que esta cuestión se suscite en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, corresponde a la propia sociedad civil a tenor de lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT), y podrá realizarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y, en concreto, por los medios establecidos en el artículo 106.1 de la LGT.

En la práctica, esta prueba podría realizarse, entre otros medios, por el objeto social que conste en el contrato de constitución de la sociedad civil, por los rótulos que se muestren en el lugar de realización de la actividad económica, por la publicidad que se realice en los medios de comunicación escritos, audiovisuales o digitales, etc.

Dudas prácticas planteadas en relación con determinadas actividades económicas:

1. Sociedad civil dedicada al arrendamiento de inmuebles:

La cuestión a plantear sería si el arrendamiento de inmuebles tiene o no objeto mercantil. Esta cuestión, de gran trascendencia, no ha sido contestada específicamente a la fecha actual por la DGT.

En nuestra opinión, caben argumentos para defender ambas posturas.

- A favor de que el arrendamiento de inmuebles tiene objeto mercantil estaría la interpretación literal de las contestaciones a las consultas de la DGT citadas en las que se establece que las únicas actividades ajenas al ámbito mercantil son las agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales y, al no estar el arrendamiento de inmuebles en ninguna de estas categorías de actividades, tendría objeto mercantil.

- A favor de que el arrendamiento de inmuebles no tiene objeto mercantil estaría el artículo 27.2 de la LIRPF a tenor del cual para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad económica es necesario una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, por lo que podría defenderse que, en caso de que el arrendamiento de inmuebles no sea actividad económica, no puede tener objeto mercantil.

Luego deberemos esperar a que la DGT se pronuncie sobre esta cuestión.

2. Se pueden generar dudas por la contradicción en las contestaciones a las consultas planteadas a la DGT sobre esta cuestión.

Así, en la Consulta número V2727/2015 (NFC056095) se plantea a la DGT la constitución de una sociedad civil profesional, acogida a la Ley 2/2007 e inscrita en el Registro Mercantil, dedicada a la asesoría laboral y la DGT contesta que al desarrollar una actividad profesional no tiene objeto mercantil y no tendrá la consideración de contribuyente del IS.

Mientras que en la Consulta número V2810/2015 (NFC056008), en relación con una sociedad civil que desarrolla la actividad de asesoría fiscal dada de alta en el epígrafe 842 de la Sección primera de las Tarifas del IAE, contesta que al estar dada de alta en un epígrafe de la Sección primera de las Tarifas del IAE, tiene objeto mercantil y tendrá la consideración de contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016.

¿Significa esto que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007 carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS? En apariencia, esto es lo que se desprende de la contestación de la DGT a estas consultas.

Doctrina DGT:

La DGT ha considerado que tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles:

- Venta al por menor de juguetes y artículos de deporte [Consulta número V2378/2015 (NFC055563)].
- Fabricación de artículos de carpintería metálica [Consulta número V2379/2015 (NFC055578)].
- Servicios de propiedad inmobiliaria [Consulta número V2392/2015 (NFC055566)].

La DGT ha considerado que no tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles:

- La inversión de productos financieros, nacionales o extranjeros, y, en particular, en instituciones de inversión colectiva [Consulta número V2431/2015 (NFC055572)].
- Actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad [Consulta número V2381/2015 (NFC055574)].
- Explotación agrícola de secano y regadío [Consulta número V2380/2015 (NFC055580)].

Conclusión: Las sociedades civiles cuya actividad económica real exclusiva no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional tienen objeto mercantil y cumplen este segundo requisito.

Retomando ahora la cuestión que planteábamos al principio de la exposición: ¿Cuántas de las sociedades civiles actualmente constituidas se van a ver afectadas por esta reforma legislativa y van a pasar a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 salvo que se disolvieran o transformaran durante el año 2016?, la conclusión final es la siguiente:

Conclusión final: Se van a ver afectadas por esta reforma legislativa todas las sociedades civiles que se constituyan en escritura pública o mediante documento privado siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de un NIF siempre que su actividad económica exclusiva no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional.

2.3. TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES Y DEMÁS ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA DEL ARTÍCULO 35.4 DE LA LGT

Esta reforma no afecta a las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que seguirán tributando en régimen de atribución de rentas.

Doctrina DGT: Este criterio es el que adopta la DGT en relación con este tipo de entidades. Así en la Consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«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 2.^a del Título X de la LIRPF».

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

Lo establecido en el punto anterior está provocando un problema que ya se empezó a detectar por los órganos de Gestión Tributaria a finales del pasado año 2014, debido a la importante

diferenciación en la tributación de una sociedad civil con objeto mercantil y de una comunidad de bienes que se introduce con esta modificación legislativa. Así:

Hasta 31 de diciembre de 2015: Tributación en la imposición directa.

Sociedad civil con objeto mercantil = Comunidad de bienes

Desde 1 de enero de 2016: Tributación en la imposición directa.

Sociedad civil con objeto mercantil ≠ Comunidad de bienes

Es decir, a partir del 1 de enero de 2016 la tributación de una sociedad civil con objeto mercantil va a ser totalmente diferente a la tributación de una comunidad de bienes en el ámbito de la imposición directa, por lo que ser un tipo u otro de entidad va a afectar a la tributación y pueden darse situaciones en las que, una vez realizada esta reforma legislativa, sociedades civiles con objeto mercantil intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta reforma plantea también el problema de aquellas entidades que tienen un NIF de comunidad de bienes que ya fue concedido por la Administración tributaria en años anteriores pero que, en realidad, son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes.

Nota: El procedimiento de concesión del NIF está regulado en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RAT):

Así, el artículo 24.1 del RAT, «Asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad», establece que:

«La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 144.1 y 2. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, podrá denegar la asignación de dicho número».

Este procedimiento de comprobación censal se regula en los artículos 144 a 147 del RAT.

Esta situación problemática que acabamos de comentar se concreta en dos situaciones en la práctica que pasamos a comentar y analizar:

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

Ante esta situación podría pensarse inicialmente que, en un procedimiento de aplicación de los tributos (Gestión o Inspección) y por aplicación de lo establecido en el artículo 13 de la LGT a tenor del cual:

«Artículo 13. *Calificación.*

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Podría hacerse tributar a esa entidad como contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 si dicha entidad hubiera seguido tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta cuestión se le ha planteado reiteradamente a la DGT en varias de las consultas que hemos mencionado al principio de la exposición. Así:

1. En la Consulta número V2391/2015 (NFC055632) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de hostelería, encuadrada en el epígrafe 673.2 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
2. En la Consulta número V2390/2015 (NFC055629) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de venta de bollería y panadería, encuadrada en el epígrafe 644.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
3. En la Consulta número V2389/2015 (NFC055628) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de exposición y venta de lámparas, encuadrada en el epígrafe 653.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
4. En la Consulta número V2388/2015 (NFC055627) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios de instalación de material de iluminación y sonido en espectáculos, encuadrada en el epígrafe 843.9 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

5. En la Consulta número V2387/2015 (NFC055626) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de explotación de paneles solares para la producción de energía eléctrica, encuadrada en el epígrafe 151.4 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
6. En la Consulta número V2386/2015 (NFC055625) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de óptica, encuadrada en el epígrafe 659.3 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
7. En la Consulta número V2385/2015 (NFC055624) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de reparación de aparatos electrónicos, encuadrada en el epígrafe 699 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
8. En la Consulta número V2383/2015 (NFC055623) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón, encuadrada en el epígrafe 619.4 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
9. En la Consulta número V2730/2015 (NFC056090) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de la explotación de un negocio de hostelería mediante restaurante de un tenedor.

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

«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 2.^a del Título X de la LIRPF».

No añade la DGT el párrafo que suele incluir en otras consultas y que deja a una posterior comprobación que pueda realizarse en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos verificar el hecho de que la realidad formal o aparente coincide con la realidad material.

Por lo tanto parece que la DGT en las contestaciones a las consultas realizadas ha primado el principio nominalista frente a un principio revisionista según el cual las cosas son lo que son con independencia del nombre que le hayan dado las partes, lo que puede tener su fundamento en que en el momento de solicitarse el NIF, como ya hemos señalado, se produce un procedimiento de verificación por la Administración tributaria.

Conclusión: En principio y, salvo cambio de criterio, las entidades que ya tienen concedido un NIF de comunidad de bienes, aunque en la realidad se las pudiera calificar de auténticas sociedades civiles con objeto mercantil, seguirán tributando en régimen de atribución de rentas sin que les afecte esta modificación legislativa.

2.ª situación: Sociedades civiles con objeto mercantil que, a la vista de esta modificación legislativa, intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta situación empezó a detectarse desde finales del año 2014 y, ante la misma, los órganos de Gestión Tributaria (Censos) están reaccionando aplicando la potestad establecida en el artículo 24.1 del RAT, que acabamos de comentar, según el cual:

«La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo».

Con ello se trata de asegurar que ninguna sociedad civil con objeto mercantil pueda, en el momento actual, obtener un NIF de comunidad de bienes para seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta situación plantea una cuestión de gran importancia como es el establecimiento de unos criterios respecto de la distinción y de la correcta calificación de la figura de la comunidad de bienes respecto de la figura de la sociedad civil.

EJEMPLO 1

Tres personas físicas, constituidas en una entidad, adquieren proindiviso un local o lo alquilan conjuntamente, adquieren conjuntamente una maquinaria (máquina para preparar café, lavavajillas, frigoríficos, etc.) y adquieren conjuntamente un mobiliario (mesas, sillas, vajilla, etc.) con la finalidad de iniciar una actividad económica de bar y cafetería.

¿Qué tipo de NIF correspondería a esta entidad que va a desarrollar esta actividad económica de acuerdo a los datos expuestos?, ¿le correspondería un NIF de comunidad de bienes (letra «E») o de sociedad civil (letra «J»)?

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido precisando las características que distinguen una y otra figura jurídica y, en este sentido, es fundamental la Sentencia del Tribunal Supremo número 471/2012, de 17 de julio (NCJ057531), en la que se mencionan una serie de criterios diferenciales establecidos por la doctrina científica, entre los que destacaría el basado en buscar el hecho diferencial en la noción de «explotación económica».

.../...

.../...

Así, el Tribunal Supremo expone en esta sentencia lo siguiente:

«(...) de este modo la sociedad, como situación dinámica, ordenaría su explotación con arreglo a una organización económica de sus medios (empresa), y con la finalidad preferente de lograr unas ganancias para partirlas entre sus partícipes. Por contra, la comunidad ordenaría su explotación, de forma estática, con arreglo a la mera utilización y aprovechamiento consorcial de los bienes, conforme a su función productiva y a la finalidad de conservación o mantenimiento de los mismos. (...)»

Finalmente, esta sentencia establece una serie de pautas a seguir que permitirían la diferenciación de ambas figuras:

«Cuando la formación de la situación jurídica resulte dudosa, generalmente por carecer de un negocio jurídico de creación o desenvolvimiento de la misma, el proceso de interpretación debe seguir las siguientes pautas:

A) La valoración del título que originó la situación de indivisión, conforme a los criterios hermenéuticos generales, y de acuerdo a la naturaleza *mortis causa* o *inter vivos* de la misma, con especial aplicación a este último caso, si diere lugar, a la valoración de las conductas de las partes como medio interpretativo y a los usos de los negocios o del tráfico (1.284 y 1.287 del Código Civil).

B) De acuerdo con el criterio diferencial señalado con anterioridad, el examen del tipo o modo de explotación de los bienes puestos en común, de forma que, como criterio de interpretación general, la explotación conjunta con criterios y organización de empresa debería entenderse como una situación de sociedad, mientras que su mera utilización y aprovechamiento consorcial debería entenderse como situación de comunidad.

C) La aplicación, en su caso, de las doctrinas de los actos concluyentes y de los propios actos.

Contestando a las cuestiones planteadas en el último ejemplo y la vista de esta doctrina del Tribunal Supremo, entendemos que a la entidad que va a desarrollar la actividad económica de bar y cafetería de acuerdo a los datos expuestos le correspondería un NIF de sociedad civil por el modo de explotación de los bienes puestos en común.

En todo caso, sería deseable que se publicaran en la página web de la AEAT los criterios que el Departamento de Gestión Tributaria va a utilizar para diferenciar ambos tipos de entidades de cara a la concesión de un NIF.

Doctrina DGT: Esta cuestión ya se la plantea en la Consulta número V2768/2015 (NFC056073), en la cual se pregunta si se puede constituir como comunidad de bienes entre dos personas físicas

y si tributaría en el IS una entidad para desarrollar la actividad de mediadores de comercio (agentes comerciales) y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios aportándose en la constitución, aportarían material informático, de comunicación, mercancías para la venta y dinero en efectivo.

La DGT, sin entrar en el fondo de esta importante cuestión, contesta que en la medida en que, en cumplimiento de la normativa civil aplicable, fuera posible la constitución de una comunidad de bienes que desarrollara la actividad descrita en los hechos de la consulta, y puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes tributaría como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.^a del Título X de la LIRPF.

2.5. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (SA Y SRL) CONSTITUIDAS MEDIANTE ESCRITURA PÚBLICA PERO NO INSCRITAS EN EL REGISTRO MERCANTIL

La Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece el plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad de capital para su inscripción en el Registro Mercantil. Durante ese plazo y hasta el momento de dicha inscripción, la sociedad de capital no tiene personalidad jurídica, ya que la misma se otorga con la inscripción registral que tiene efecto constitutivo, y tributará en régimen de atribución de rentas.

3. LOS RÉGIMENES TRANSITORIOS Y EL ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES

La entrada en vigor de esta modificación legislativa se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria trigésima cuarta a) de la LIS, articulándose un triple régimen transitorio al respecto:

- En primer lugar, se modifica la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016.
- En segundo lugar, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir del 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

- Por último, se añade una nueva disposición transitoria trigésima de la LIRPF para establecer que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquirieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF, podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación, siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

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

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

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

Vamos a analizar cada una de estas opciones más comunes:

3.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las SC regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF

A. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles

1) Requisitos para la opción.

Podrán optar por disolverse y liquidarse las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

1. Que, con anterioridad al 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
2. Que a partir del 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.

3. Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
4. Que 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, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente. Estos requisitos formales, a la fecha de la presente sesión, no han sido aprobados por ninguna norma reglamentaria.

Nota: La liquidación de la sociedad civil con el reparto de sus bienes entre los socios, a tenor del artículo 1.708 del Código Civil se rige por las reglas de la partición de las herencias que están contenidas en los artículos 1.051 a 1.087 de dicho Código.

- 2) Régimen fiscal especial de disolución y liquidación de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil.
 1. Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
 2. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
 3. A efectos del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) de los socios de la sociedad civil que se disuelve, se establece una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería, que, en ciertos casos, puede determinar, además, la obtención de una renta. La citada regla es la siguiente:

El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS, 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.

Es decir:

Valor de adquisición de acciones o participaciones.

+ Valor de titularidad de acciones o participaciones.

(En su caso y calculado de acuerdo a lo establecido en la disposición transitoria 32.ª LIS) (1)

.../...

.../...

+ Deudas adjudicadas.

- Créditos y dinero.

RESULTADO

(1) La disposición transitoria trigésima segunda de la LIS distingue dos supuestos diferentes:

- Sociedades civiles obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.
 - El valor de titularidad será el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.
 - El valor de adquisición será el efectivamente satisfecho por la adquisición de la participación en la sociedad civil.
- Sociedades civiles no obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.
 - No se computa valor de titularidad al desconocerse el importe de beneficios sociales obtenidos que no han sido objeto de distribución.
 - El valor de adquisición será la proporción que le corresponda a cada socio en los fondos propios de la sociedad civil teniendo en cuenta, como establece la disposición adicional trigésima segunda, número 4, de la LIS que, en este supuesto, los fondos propios se consideran formados, en su totalidad, por aportaciones de los socios 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.

El resultado de tal operativa puede arrojar un saldo positivo, negativo o ser igual a cero, con las siguientes consecuencias:

- Si el resultado fuese negativo:
 - Dicho resultado se considerará renta para las personas jurídicas y ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro para las personas físicas.
 - El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.
- Si el resultado fuese cero:
 - Se considerará que no existe renta alguna.
 - El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.
- Si el resultado fuese positivo:
 - Se considerará que no existe renta alguna.

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

Consecuencias:

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

EJEMPLO 2

Supuesto más complejo que puede darse.

La sociedad civil Alfa, SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la fabricación de artículos de carpintería metálica.

Alfa, SC ha optado por disolverse y liquidarse, en los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF, presentando el siguiente balance de liquidación:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Existencias	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propios		1.200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

.../...

.../...

Se conocen los siguientes datos de Alfa, SC:

- Los inmuebles fueron aportados mediante escritura pública a la sociedad civil Alfa, SC por sus socios, el inmueble 2 en el momento de su constitución, y figuran en el Registro de la Propiedad a nombre de la sociedad civil Alfa, SC.
- Alfa, SC estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los años 2014 y 2015.
- Alfa, SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición individual de 500 y un coste de titularidad individual de 100.
- El inmueble 1, que fue aportado el 10 de enero de 2000, tiene un valor de mercado de 1.500 y el inmueble 2, que fue aportado el 20 de marzo de 1990, tiene un valor de mercado de 2.000 y que el resto de activos tienen un valor de mercado igual a su valor contable habiendo sido adquiridos en 2015.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- El señor López recibe el inmueble 1, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 50.
- El señor Pérez recibe el inmueble 2, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 550.

Solución

- Exención en el ITP y AJD y en el IIVTNU.
- Tributación en el IRPF del señor López:

Valor adquisición participaciones	+500
Coste de titularidad	+100
Deudas adjudicadas	+50
Deudores y tesorería (250 + 50)	-300
Diferencia	+350

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 1 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(1.500 \times 350/1.600) = 328,13$ y como fecha de adquisición el 10 de enero de 2000 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de $(100 \times 350/1.600) = 21,87$ considerándose adquiridas en 2015.

.../...

.../...

- Tributación en el IRPF del señor Pérez:

Valor adquisición participaciones	+500
Coste de titularidad	+100
Deudas adjudicadas	+550
Deudores y tesorería (250 + 50).....	-300
Diferencia	+850

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 2 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(2.000 \times 850/2.100) = 809,52$ y como fecha de adquisición el 20 de marzo de 1990 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de $(100 \times 850/2.100) = 40,48$ considerándose adquiridas en 2015.

La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en caso de liquidación y disolución de una sociedad civil aplicando este régimen fiscal:

La tributación en el IVA de los bienes, derechos, obligaciones y deudas transmitidos por la sociedad civil a sus socios como consecuencia de la aplicación de este régimen fiscal no tiene ninguna especialidad. Así, se podrán producir los tres supuestos siguientes:

1. Operaciones no sujetas al IVA: En aplicación de lo establecido en el artículo 7.1.º de la LIVA por la transmisión de una unidad económica autónoma.
2. Operaciones sujetas y exentas: En aplicación de los supuestos de exención en operaciones interiores establecidos en el artículo 20 de la LIVA. El supuesto más importante de aplicación será el establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA aplicable a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.
3. Operaciones sujetas y no exentas: Por la transmisión del resto de bienes y derechos en los que no se produzca la no sujeción o la exención, por ejemplo en la transmisión del mobiliario y las existencias.

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

3.1.2.1. Normativa mercantil que regula la transformación

La normativa mercantil que regula la transformación de una sociedad civil en una sociedad de responsabilidad limitada está contenida en una ley y en un real decreto.

1. Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en adelante LMESM

Los principios básicos de la LMESM en relación con esta cuestión son los siguientes:

1. A tenor del artículo 2 de la LMESM, la presente ley es aplicable a todas las sociedades que tengan la consideración de mercantiles, bien por la naturaleza de su objeto, bien por la forma de su constitución.
2. A tenor del artículo 3 de la LMESM, en virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica.
3. A tenor del artículo 4.3 de la LMESM, una sociedad civil podrá transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil.

El procedimiento de transformación de una sociedad civil en una sociedad mercantil (SRL) y los requisitos formales para ello se regulan en los artículos 8 a 21 de la LMESM y se pueden resumir en los siguientes puntos:

1. Información a los socios (art. 9 de la LMESM).
 - Los socios pueden ejercer su derecho de separación.
2. Acuerdo de transformación (arts. 10 a 13 de la LMESM).
 - El acuerdo de transformación no podrá modificar la participación de los socios en la sociedad salvo el consentimiento de todos los que permanezcan en la sociedad transformada.
3. Publicación del acuerdo de transformación (arts. 14 a 17 de la LMESM).
 - El acuerdo de transformación debe ser publicado en el BORME y en un diario de gran circulación de la provincia para informar a todos, especialmente a los acreedores. Puede ser sustituida la publicación por una comunicación por escrito certificado y con acuse de recibo a los socios y a los acreedores. Si se transforma la SC en una SRL el consentimiento de los acreedores debe ser expreso e individual, de no ser así los socios mantienen su responsabilidad universal respecto de las deudas existentes de la SC.
4. Escritura pública de transformación e inscripción en el Registro Mercantil (art. 18 de la LMESM).
 - La inscripción de la escritura pública de transformación en el Registro Mercantil otorga la eficacia a la transformación.

2. Real Decreto 1784/1996, del Reglamento del Registro Mercantil, en adelante RRM

A tenor del artículo 218 del RRM, «Transformación de sociedad civil o cooperativa en sociedad de responsabilidad limitada»:

1. La escritura pública de transformación de sociedades civiles o cooperativas en sociedad de responsabilidad limitada no podrá inscribirse sin que conste el consentimiento de todos los socios de la sociedad civil por las deudas sociales.
2. Se incluirá en la escritura, asimismo, la manifestación de los otorgantes, bajo su responsabilidad, de que el patrimonio cubre el capital social quedando este totalmente desembolsado y, si los acreedores sociales hubieren consentido expresamente la transformación, los otorgantes lo manifestarán igualmente en la escritura bajo su responsabilidad.
3. A la escritura se acompañará, para su depósito en el Registro Mercantil, un balance general de la sociedad civil cerrado el día anterior al del acuerdo de transformación.

3.1.2.2. Efectos fiscales de la transformación

Vamos a analizar los efectos fiscales de la transformación de una SC en un SRL en los dos supuestos que se pueden producir a partir del 1 de enero de 2016.

1. SC con objeto mercantil que a partir del 1 de enero de 2016 sea contribuyente del IS y se transforme en una SRL

Los efectos fiscales de la transformación a partir del 1 de enero de 2016 de una SC contribuyente del IS en una SRL han sido recientemente tratados en profundidad por la DGT en la siguiente consulta:

- Consulta V2751/2014, de 13 de octubre (NFC052578).

En esta consulta la DGT analiza los efectos fiscales de la transformación de una sociedad agraria de transformación (SAT) en una sociedad de responsabilidad limitada.

En este sentido es importante destacar que, hasta el 31 de diciembre de 2015, las SAT eran las únicas sociedades civiles que tributaban en el IS como sujetos pasivos. Por ello, estos efectos fiscales se pueden aplicar plenamente a partir del 1 de enero de 2016 a la transformación de SC con objeto mercantil en SRL.

Las cuestiones planteadas y resueltas en la consulta, que hemos adaptado a la nueva LIS, son las siguientes:

- a) Si la transformación de la SC en SRL supone la obtención de algún tipo de renta a efectos fiscales en la SC que se transforma.

En la medida en que, conforme a la normativa civil o mercantil aplicable, en la operación de transformación no se altera la personalidad jurídica, sin que se produzca modificación alguna de las relaciones jurídicas en que participa la entidad subsistente, y habida cuenta de que la nueva forma jurídica no supone alteración del régimen fiscal aplicable a la entidad en el IS, dicha operación no determinará la obtención de renta a efectos fiscales en la SAT.

Tampoco se da ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 27.2 de la LIS por lo que no se produce finalización del periodo impositivo como consecuencia de la transformación.

- b) Si la transformación de la SC en SRL supondría la obtención de algún tipo de renta en los socios de la SC teniendo en cuenta que no se varía el porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

En cuanto al régimen fiscal de los socios, habida cuenta de que la transformación de una SAT en una SRL no afecta a la personalidad jurídica de la sociedad transformada y, en consecuencia, no se extingue ni supone su disolución de esta, cabe afirmar que dicha transformación no provoca, para el socio persona física, ganancias o pérdidas patrimoniales, en los términos establecidos en los artículos 33 y siguientes de la LIRPF, en la medida en que esta operación no implique la modificación del grado o porcentaje de participación en el capital social de la SRL.

- c) En el caso de transformación de la SC en SRL, ¿cuál sería la fecha de adquisición que tendrían las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación en la sociedad limitada a efectos de futuras transmisiones de las mismas?

La fecha de adquisición de las participaciones en la SRL recibidas como consecuencia de la transformación de la SC, a efectos de futuras transmisiones de las mismas, será la de adquisición de las participaciones que originariamente tenían los socios personas físicas en la SC.

- d) Tributación de la transformación de SC en SRL en el ITP y AJD.

La transformación de una SC con personalidad jurídica en una SRL no constituye hecho imponible ni de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en la que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad AJD y, por el contrario, no sujeta a la cuota gradual del citado tributo.

2. SC sin objeto mercantil que a partir del 1 de enero de 2016 no sea contribuyente del IS y que se transforme en una SRL (por ejemplo una sociedad civil con actividad agrícola que se transforme en una SRL)

Para analizar los efectos fiscales de la transformación de una SC que no tenga objeto mercantil en una SRL a partir del 1 de enero de 2016, son fundamentales las siguientes cuatro consultas evacuadas por la DGT:

- Consulta V1193/2013, de 9 de abril (NFC047517).
- Consulta V2796/2013, de 20 de septiembre (NFC049062).
- Consulta V3041/2013, de 11 de octubre (NFC049333).
- Consulta V0930/2014, de 2 de abril (NFC050991).

Las cuestiones planteadas y resueltas en la consulta, que hemos adaptado a la nueva LIS, son las siguientes:

a) Tributación de los rendimientos obtenidos en el año de transformación de SC a SRL:

- Periodo anual como SC:

Los rendimientos devengados¹ durante el periodo temporal en el que la SC ha desarrollado su actividad deberán ser imputados a los socios de la misma como rendimientos de actividades económicas en su declaración del IRPF en régimen de atribución de rentas.

La SC deberá presentar por las operaciones realizadas en este periodo el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, el modelo 190, para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, el modelo 347, de declaración anual de operaciones con terceras personas, y el modelo 390, de declaración-resumen anual del IVA, así como cumplimentar el resto de obligaciones formales exigidas en relación con las operaciones realizadas por la SC.

Por lo que respecta a los pagos fraccionados realizados por los socios de la sociedad civil, estos son pagos a cuenta de los rendimientos de la actividad

¹ Para dicho cálculo se aplicarán, con carácter general, los criterios de imputación temporal previstos en la LIS.

económica correspondientes a cada socio, disponiendo al efecto el último párrafo del artículo 99.7 de la LIRPF que «El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad». En consecuencia, los socios de la SC deberán consignar en su declaración del IRPF los pagos fraccionados que hubieran efectuado por los rendimientos obtenidos por la SC en dicho ejercicio.

- Periodo anual como SRL:

Por su parte, la SRL derivada de la transformación tributará como contribuyente del IS, por la totalidad de la renta obtenida desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de transformación² hasta el último día del periodo impositivo.

- b) Efectos fiscales en los socios de la SC por su transformación en SRL:

Al tener la SC personalidad jurídica en los términos anteriormente expuestos aunque no objeto mercantil, correspondiendo el patrimonio aportado a la SRL a la titularidad de la SC, la transformación de esta última no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, según se establece en los artículos 3 y 4 de la Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Por lo tanto, en la medida en que no se altere la participación de los socios, dicha operación no determina ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas.

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 SC que se transforma.

- c) Tributación de la transformación de SC en SRL en el ITP y AJD:

La transformación de una SC con personalidad jurídica en una SRL no constituye hecho imponible ni de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en la que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad AJD y, por el contrario, no sujeta a la cuota gradual del citado tributo.

² En este sentido, según el artículo 55.1 del RRM, se considerará como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

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

La disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes del IS.

El régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto distingue dos supuestos diferenciados, según la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil que pase a ser contribuyente del impuesto hubiese tenido o no hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

Vamos a analizarlos por separado.

3.1.3.1. *Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015*

En este punto deberemos plantearnos tres cuestiones:

- a) Cuáles son las sociedades civiles que se encuadran en este supuesto.
- b) Cuál es el régimen tributario aplicable a estas entidades.
- c) Cuáles son las consecuencias del régimen tributario aplicable.

Pasamos a analizar las tres cuestiones citadas.

A) Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Se tratará de:

1. Sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, con los requisitos antes analizados.
2. Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

El artículo 68 del RIRPF señala que:

«Artículo 68. *Obligaciones formales, contables y registrales.*

(...)

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

(...)

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

A efectos de lo previsto en la letra d) del artículo 32.2 de este Reglamento, los contribuyentes que realicen las actividades a que se refiere la citada letra d) deberán llevar un libro registro de ventas o ingresos.

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes».

En consecuencia, el supuesto se refiere a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, y que de acuerdo con los requisitos señalados hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 por tributar en régimen de estimación directa, modalidad normal, y sean titulares de actividades empresariales de carácter mercantil.

Entendemos que la norma debe interpretarse de manera restrictiva, es decir, el supuesto se refiere a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, y que de acuerdo con los requisitos señalados hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y la hubieran llevado por tributar efectivamente en esos ejercicios en régimen de estimación directa, modalidad normal. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

La delimitación de los requisitos para estar encuadrados en este supuesto se encuentra en la norma fiscal.

De acuerdo con el artículo 30 de la LIRPF:

«1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Además señala el artículo 31 de la LIRPF que:

«1. El método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Por ello, están obligados a la determinación de los rendimientos económicos en régimen de estimación directa, modalidad normal:

- Aquellos contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior.

- Aquellos contribuyentes que no superando el límite de los 600.000 euros renuncien a la estimación directa modalidad simplificada.
- Aquellos otros contribuyentes que pudiendo aplicar el régimen de estimación objetiva renuncien a su aplicación.

Por tanto quedan excluidos del supuesto los contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, que son:

- Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil.
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

B) Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes del IS, será de aplicación, con carácter general, el régimen tributario aplicable al resto de los contribuyentes del IS en idénticos términos.

Es decir, que a partir de 1 de enero de 2016 a las sociedades civiles citadas se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas, que son:

- La distribución de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.
- La transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Para estas dos operaciones no será de aplicación el régimen general establecido en la LIRPF, si el socio de la sociedad civil es persona física, ni el régimen establecido en la LIS, si el socio de la sociedad civil es persona jurídica, en aquellas partes de los mismos que sean contrarias al régimen previsto por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS.

Se aplicará, en ambos casos, la norma especial recogida en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS de la forma que se indica a continuación:

1. Distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que los reparta y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

- Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible, no estando sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, tendrán el tratamiento que corresponda según el texto refundido de la Ley del IRNR.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios obtenidos con anterioridad a 31 de diciembre de 2015 por la sociedad civil, y que fueron imputados a los socios por el régimen de atribución de renta, no tributan cuando sean objeto de reparto a partir de 1 de enero de 2016. Entendemos que es una solución lógica y que trata de evitar supuesto de doble imposición, ya que dichos beneficios ya fueron gravados en sede de los socios al tributar inicialmente por atribución.

En caso de que el socio de la sociedad civil fuera un contribuyente del IRPF, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el socio de la sociedad civil fuera un contribuyente del IS, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 6 de la LIS. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 7 de la LIRNR. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 7 de la LIRNR. Sobre el reparto de estas cantidades nada dice la normativa específica, por lo que entendemos que debe tributar.

Entendemos que este régimen tributario es aplicable exclusivamente a la distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Parece razonable que en aquellos casos en que la sociedad civil distribuya beneficios obtenidos en régimen de atribución y beneficios obtenidos tributando como contribuyente del IS, los primeros no serán objeto de integración en base imponible y los segundos tributarán de acuerdo con el régimen general aplicable a estas operaciones. A este respecto conviene recordar que el artículo 21.1 último párrafo de la LIS incluye, al igual que el TRLIS, un criterio de identificación de las reservas distribuidas al señalar:

«Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas».

En el supuesto de que en el balance de la sociedad civil figuren reservas procedentes de beneficios obtenidos en régimen de atribución y beneficios obtenidos tributando como contribuyente del IS corresponde a la junta, mediante acuerdo, la identificación de las partidas distribuidas.

EJEMPLO 3

Supongamos la sociedad civil «X», con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Aportación socios		1.000,00
Reservas		200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de

.../...

.../...

2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

En el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015 a los socios de la entidad correspondiendo a cada uno de ellos 100 euros.

- a) Determinar el régimen tributario aplicable a los beneficios repartidos.
- b) Determinar el régimen tributario aplicable a los beneficios repartidos si uno de los socios de la sociedad civil es una SL residente.

Solución

- a) Si en el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015, los socios de la entidad no integrarán en la base imponible del IRPF cantidad alguna por estas operaciones.
- b) Si en el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015, los socios de la entidad no integrarán en la base imponible del IRPF o del IS cantidad alguna por estas operaciones.

2. Rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten y su régimen de tributación en ese momento recibirán el siguiente tratamiento:

- a) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de adquisición y titularidad y el valor de transmisión de la participación. El valor de adquisición y 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 entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
 - Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

- b) Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
- c) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR.

El régimen tributario se refiere al caso de transmisión de participaciones en la sociedad civil.

Vamos a distinguir los dos casos más importantes según se trate de socios de sociedades civiles que sean contribuyentes del IRPF o contribuyentes del IS o del IRNR con establecimiento permanente.

Primer caso: El transmitente sea un contribuyente del IRPF, la ganancia patrimonial que se pone de manifiesto se calcula por la diferencia entre:

- El valor de adquisición y titularidad.
- El valor de transmisión de la participación.

A estos efectos se entiende como valor de adquisición y titularidad la suma de tres elementos:

- 1.º El precio de adquisición de las participaciones, que coincidirá con el valor de las aportaciones iniciales a la sociedad civil, si las participaciones se adquirieron en la constitución de misma o, en caso contrario, con el precio pagado por las participaciones.
- 2.º El importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

En caso de que los beneficios sociales obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas no hayan sido objeto de distribución aumentan el valor de adquisición de las participaciones.

Al aumentar el valor de adquisición y titularidad de las participaciones estas cantidades, supone que dicho importe no computa como parte de la ganancia obtenida.

En consecuencia estas cantidades no tributan en la transmisión de las participaciones.

La justificación para ello es evidente, dichas cantidades ya fueron objeto de atribución, imputación y tributación en el impuesto directo de los socios cuando se obtuvieron los beneficios correspondientes por la sociedad civil.

En caso de que los beneficios sociales obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas hayan sido objeto de distribución, ya se ha determinado en el punto 1 relativo a la «distribución de beneficios obtenidos en

régimen de atribución de renta» que no tributan por la misma razón que en este caso, ya fueron objeto de atribución, imputación y tributación en el impuesto directo de los socios cuando se obtuvieron los beneficios correspondientes por la sociedad civil.

En conclusión, los beneficios sociales obtenidos por la sociedad civil tributando en el régimen de atribución de rentas no vuelven a tributar por el hecho de que la sociedad civil pase a tributar por el IS, ya sea vía reparto de beneficios y ya sea vía transmisión de las participaciones.

La limitación temporal que establece la norma al señalar «en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación» hace que este importe solo sea de aplicación a socios que tuvieron la participación en el tiempo en que en obtuvieron los beneficios en régimen de atribución. Por ello, para el socio que adquiera la participación a partir de 2016 no será de aplicación este supuesto».

EJEMPLO 4

Supongamos la sociedad civil «X», con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Aportación socios		1.000,00
Reservas		200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

.../...

.../...

Determinar el régimen tributario si en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros.
- b) La sociedad civil reparte a principios de 2016 los beneficios obtenidos en 2014 y 2015 y uno de los socios transmite inmediatamente después sus participaciones por importe de 650 euros.

Solución

a) La ganancia patrimonial obtenida por el socio se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 750 euros.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es de 100. Valor de adquisición y titularidad: 600 euros.

Por tanto la ganancia obtenida será de 150 euros (750 – 600), que tributará en la base del ahorro en el IRPF del socio.

b) A principios de 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015. Dicha cuantía de acuerdo con el punto 1 no se integra en la base imponible del IRPF.

La ganancia patrimonial obtenida posteriormente por el socio se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 650.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es 0, puesto que han sido objeto de reparto. Valor de adquisición y titularidad: 500 euros.

Por tanto, la ganancia obtenida será de 150 (650 – 500), que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Obsérvese que el régimen tributario es idéntico ante idénticas situaciones. En ambos casos el socio ha percibido 750 euros por sus participaciones, el primero por la venta y el segundo por la suma de los beneficios repartidos (100) y la venta de la participación (650) y en ambos casos se tributa por la misma cantidad, 150 euros, en la base del ahorro del IRPF.

- 3.º Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

En los casos en los que se adquiriera la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales en régimen de atribución, el valor de adquisición y titularidad se disminuirá en el importe de dichos beneficios sociales.

No obstante interpretamos que es necesario que dichos beneficios hayan sido objeto de reparto al socio que adquirió la participación.

Entendemos que, en caso contrario, estaríamos ante un supuesto de superposición no querido por el legislador.

Pongamos un ejemplo para entender el razonamiento.

Supongamos una sociedad civil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 recogiendo en su balance un importe de fondos propios de 20.000 de los que 8.000 son beneficios sociales obtenidos en régimen de atribución. Supongamos que uno de los socios vende su participación por 10.000 el 1 de enero de 2016 a una persona física. Y supongamos que el socio subsiguiente vuelve a vender la participación a un tercero el 2 de enero de 2016 por el mismo precio, 10.000.

Si aplicamos la norma por el literal:

- Valor de transmisión: 10.000.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (10.000) el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para el socio subsiguiente es de 0 y a esta cuantía, minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas que de acuerdo con el literal de la norma para este socio es 4.000. Valor de adquisición y titularidad. 6.000 euros (10.000 + 0 - 4.000).

Por tanto, la ganancia obtenida por el socio subsiguiente sería de 4.000 euros (10.000 - 6.000) que tributaría en la base del ahorro en el IRPF. Sin embargo es palmario que el socio subsiguiente no ha ganado nada en la compra y la posterior venta de las participaciones de la sociedad civil.

Si aplicamos la norma interpretando que los beneficios en régimen de atribución que hay que minorar son los repartidos:

- Valor de transmisión: 10.000.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (10.000) el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para el socio subsiguiente es de 0 y a esta cuantía, minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto que para este socio es 0. Valor de adquisición y titularidad: 10.000 euros (10.000 + 0 - 0).

Por tanto, la ganancia obtenida por el socio subsiguiente es de 0 euros (10.000 - 10.000) que corresponde a la realidad, ya que el socio subsiguiente no ha ganado nada en la compra y la posterior venta de las participaciones.

Por buscar una similitud desde la perspectiva contable, valga la distancia, sería la aplicación de la norma de registro y valoración 9.^a 2.8 del Plan General de Contabilidad (PGC) que señala que los dividendos no se reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición y, en consecuencia, minoran el precio de adquisición de la participación.

Efectivamente, trasladada esta norma a un socio de una sociedad civil persona física que adquiera la participación con posterioridad a la generación de los beneficios obtenidos en régimen de atribución, el reparto de los citados beneficios no tributa como dividendo en el socio (como señala la regla a la que nos hemos referido en el punto 1 relativo a la «distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de renta») porque se han distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición (que para este socio es 0) y, además, minoran el precio de adquisición de la participación (como defendemos en la interpretación de la regla aquí citada).

EJEMPLO 5

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Aportación socios		1.000,00
Reservas		200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

Determinar el régimen tributario si en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros.
- b) Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros y el adquirente las vuelve a transmitir a finales de 2016 por 900.
- c) Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros, la sociedad civil reparte las reservas a cada socio y el adquirente las vuelve a transmitir a finales de 2016 por 800.

Solución

- a) La ganancia patrimonial obtenida por el socio inicial se determina por la diferencia entre:
 - Valor de transmisión: 750.
 - Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es de 100. Valor de adquisición y titularidad: 600 euros (500 + 100).

Por tanto la ganancia obtenida será de 150 euros (750 – 600), que tributará en la base del ahorro en el IRPF del socio.

.../...

.../...

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio ha tributado por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El importe total de la renta recibida en la operación es también 250 euros pues se adquirió la participación por 500 y se ha vendido por 750 euros.

b) La ganancia patrimonial obtenida por el socio subsiguiente se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 900.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (750), el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para cada socio es de 0 y a esta cuantía minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto, que para este socio es 0. Valor de adquisición y titularidad: 750 euros (750 + 0 - 0).

Por tanto, la ganancia obtenida es de 150 euros (900 - 750) que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio inicial tributó por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El socio subsiguiente ha tributado por:

- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación.
- Total tributación subsiguiente: 150 euros.

Total tributación entre todos los socios: 250 + 150 = 400 euros.

.../...

.../...

El importe total de la renta recibida en la operación es también 400 euros pues se adquirió la participación inicialmente por 500, se ha vendido finalmente por 900 euros y no se ha recibido otra renta por ninguno de los socios.

- c) El socio subsiguiente ha recibido el reparto de los beneficios que procedían de ejercicios en que se tributó en régimen de atribución de rentas. Esta cuantía no se integra en base imponible tal y como se ha explicado anteriormente.

La ganancia patrimonial obtenida por el socio subsiguiente se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 800.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (750), el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para cada socio es de 0 y a esta cuantía minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto, que para este socio es 100. Valor de adquisición y titularidad. 650 euros (750 + 0 - 100)

Por tanto, la ganancia obtenida es de 150 euros (800 - 650) que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio inicial tributó por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El socio subsiguiente ha tributado por:

- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación.
- Total tributación subsiguiente: 150 euros.

Total tributación entre todos los socios: 250 + 150 = 400 euros.

El importe total de la renta recibida en la operación es también 400 euros pues se adquirió la participación inicialmente por 500, se ha vendido finalmente por 800 euros, pero el socio subsiguiente ha obtenido además una renta de 100 euros que no ha tributado, por lo que el importe total recibido por las partes fue de 900 euros.

Segundo caso: Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.

Como nos estamos refiriendo a la transmisión de participaciones de sociedades civiles, y a falta de normativa específica, entendemos que se aplicará sin especialidad alguna la normativa reguladora del tratamiento de la doble imposición que recoge el artículo 21 de la LIS y el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

C) Consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

En este punto se trata de analizar las consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

Es decir, nos estamos refiriendo a sociedades civiles con personalidad jurídica que en 2014 y en 2015 tributaron en régimen de estimación directa, modalidad normal, y fueron titulares de actividades empresariales de carácter mercantil. Para ello vamos a distinguir tres cuestiones diferentes:

1. Contabilización inicial de los elementos patrimoniales de la sociedad civil a 1 de enero de 2016, fecha en la que pasan a ser contribuyentes del IS.

En el caso de sociedades civiles que hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, la contabilización del asiento de apertura de contabilidad a 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno, puesto que es la continuación de la contabilización de asiento de cierre a 31 de diciembre de 2015.

2. Contabilización y declaración de las operaciones ordinarias a partir de 1 de enero de 2016.

La contabilización y declaración de las operaciones ordinarias a partir de 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno puesto que seguirá, de manera expresa, la normativa general del IS.

Conviene recordar que para estas sociedades civiles se modifica el régimen tributario respecto a 2015 puesto que, en ese ejercicio, se determinaba el resultado contable y se aplicaba la normativa del IS y las especialidades establecidas en la normativa del IRPF para actividades económicas. Sin embargo, a partir de 2016, únicamente se aplica normativa contable y la normativa del IS.

3. Régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones.

Régimen especial que se trata en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y que ha sido tratado con anterioridad.

Se plantea el caso de que una sociedad civil que hubiese pasado a ser contribuyente del IS a 1 de enero de 2016 se transforme en sociedad limitada una vez iniciado 2016.

En estos casos, entendemos que seguirá siendo de aplicación igualmente el régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS, aun cuando se repartan los beneficios que en ese momento sean de una sociedad limitada o aun cuando se transmitan las participaciones que en ese momento sean de una sociedad limitada. Esta conclusión resulta del literal de la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que señala para ambas operaciones lo siguiente:

«a) La distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento...

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...».

Por tanto, entendemos que mientras no se repartan por la sociedad transformada los beneficios obtenidos en régimen de atribución o se transmitan las participaciones de la sociedad transformada, seguirá siendo de aplicación el régimen transitorio recogido en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS para este tipo de operaciones.

3.1.3.2. *Sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015*

En este punto deberemos plantearnos tres cuestiones:

- a) Cuáles son las sociedades civiles que se encuadran en este supuesto.
- b) Cuál es el régimen tributario aplicable a estas entidades.
- c) Cuáles son las consecuencias del régimen tributario aplicable.

Pasamos a analizar las tres cuestiones citadas

A) Sociedades civiles que NO hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Se tratará de sociedades civiles:

- Con personalidad jurídica y objeto mercantil, con los requisitos antes analizados.
- Y que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

Tal y como se ha explicado anteriormente, no estaban obligadas a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF las sociedades civiles que sean:

- Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil.
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

Por tanto, se tratará de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil y que no estaban obligadas a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 por ser titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determinó en aquellos años en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en régimen de estimación objetiva. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

B) Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que NO hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes de este impuesto, será de aplicación con carácter general el régimen tributario aplicable a los contribuyentes del IS en todos sus términos.

Es decir, que a partir de 1 de enero de 2016 a las sociedades civiles citadas se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas, que son:

- La distribución de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.
- La transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Para estas dos operaciones no será de aplicación el régimen general establecido en la LIRPF, si el socio de la sociedad civil es persona física, ni el régimen establecido en la LIS, si el socio de la sociedad civil es persona jurídica, en aquellas partes de los mismos que sean contrarias al régimen previsto por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS.

Se aplicará, en ambos casos, la norma especial recogida en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS de la forma que se indica a continuación:

1. Distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, 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.

A estos efectos conviene matizar:

- a) La norma establece un importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios.

Por ello, en principio, parece razonable entender que cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas:

- La parte correspondiente a «aportación de socios» tendrá el régimen tributario en el socio aplicable a la «devolución de aportaciones» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea la LIRPF si el socio es persona física, la LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente, o la LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.
- El exceso de los fondos propios sobre el límite citado tendrá el régimen tributario en el socio aplicable al «reparto de reservas» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea la LIRPF si el socio es persona física, la LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente, o la LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.

Este régimen es aplicable respecto a los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, puesto que el reparto de beneficios obtenidos no aplicando el régimen de atribución de rentas no tiene ninguna especialidad en sede de los socios

- b) El importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios viene determinado por 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.

Entendemos que el valor del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias es el valor fiscal de los mismos, calculado como luego se expondrá, y que el valor del pasivo exigible es el valor contable, que coincide con el fiscal. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Parece claro que, inicialmente, el legislador fija el importe máximo de los fondos propios que se va a considerar aportación de socios por la diferencia entre dos partidas:

- Valor de los elementos patrimoniales que se deben anotar en el libro de bienes de inversión del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
- Valor del pasivo exigible, es decir, de las deudas de la entidad.

Entendemos que no es casual que el legislador fije el límite en función de estas partidas.

No es casual por el hecho de que, tratándose de contribuyentes que habían tributado en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en régimen de estimación objetiva, el único registro que, a priori, recoge qué elementos patrimoniales eran propiedad de la sociedad civil era el libro registro de bienes de inversión.

De acuerdo con el artículo 68 del RIRPF ambos tipos de contribuyentes estaban obligados a llevar el libro registro de bienes de inversión y en el mismo, solo debían figurar contabilizados, precisamente, los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Sin embargo, quizás el elemento más relevante para determinar el valor del límite fijado por la norma es la cláusula de cierre que establece la misma, al señalar «salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales».

Con esta cláusula de cierre, el legislador amplía el límite también al valor de todos los elementos patrimoniales de la entidad que inicialmente no se anotaban en libros registro de bienes de inversión y que se pueda probar que son propiedad de la sociedad civil.

Estaríamos incluyendo en ese límite también a las existencias, a las cuentas bancarias y el efectivo, a los instrumentos de patrimonio y a cualquier otro elemento patrimonial.

En definitiva, entendemos que el límite va a estar formado por la diferencia entre:

- El valor de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del resto de sus elementos patrimoniales que inicialmente no se anotaban en libros registro de bienes de inversión y que se pueda probar que son propiedad de la sociedad civil, es decir, el valor del activo total.
- El valor del pasivo exigible, es decir, de las deudas de la entidad.

Contablemente, la diferencia entre el valor del activo total menos el pasivo exigible coincide con el valor de los fondos propios.

Por tanto, se puede concluir que la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS determina, en última instancia, que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios». En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, se debería aplicar el régimen tributario en el socio referente a la «devolución de aportaciones» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea:

- La LIRPF si el socio es persona física.
- La LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente.
- La LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.

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

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

En estos casos el problema surgiría, en sede del socio persona física, en aquellos casos en los que el precio de adquisición de la participación, que coincide normalmente con la aportación inicial a la sociedad civil, fuera inferior a los fondos propios de la entidad, por el hecho de haber acumulado beneficios no distribuidos en régimen de atribución de rentas.

En estos casos, un reparto total de los fondos propios de la sociedad civil a partir de 1 de enero de 2016 determinaría que tributase por rendimiento de capital mobiliario en sede del socio persona física una cantidad que, en realidad, ya tributó por atribución de rentas cuando se obtuvo el beneficio. Se trata de un supuesto de doble imposición NO querido por el legislador.

Para evitar este supuesto de doble imposición el legislador recoge en la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS que:

«Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

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

EJEMPLO 6

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2016:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	1.600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propios		2.200,00
Deudas		600,00
Total	2.800,00	2.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 600 durante 2014 y 2015 que fueron imputados a los socios.

Determinar el régimen tributario en 2016 en los siguientes supuestos:

- Se reparten beneficios en 2016 por 1.000 euros.
- Se reparten beneficios en 2016 por 2.100 euros y el segundo socio es una SL.

Solución

- De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS, 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.

Por tanto:

La diferencia entre el valor del activo total y el pasivo exigible tendrá la consideración de aportación de socios. En este caso:

.../...

.../...

Valor activo total	2.800,00
Valor pasivo exigible	<u>-600,00</u>
Valor «Aportación de socios»	2.200,00

Es decir, todos los fondos propios de la entidad se corresponden con «aportaciones de socios».

Se reparten beneficios por importe de 1.000 euros, es decir, 500 euros por cada uno de los socios.

Como se trata de socios de la sociedad civil personas físicas, las cantidades repartidas:

- Deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones del artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, minoraría el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso debería tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Por tanto, teniendo en cuenta esta circunstancia, las cantidades repartidas, 500 euros por socio, minorarían el precio de adquisición de la participación, 500 euros por socio, de forma que el reparto de beneficios no tributaría en el IRPF pero el nuevo precio de adquisición fiscal de la participación para cada socio sería 0 euros.

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona física no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100, que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio, después del reparto de beneficios, sería 600 euros (1.100 – 500), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (500).

b) Se reparten beneficios por importe de 2.100 euros, es decir ,1.050 euros por cada uno de los socios.

En la parte correspondiente al socio persona física, las cantidades repartidas:

- Deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones del artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, minoraría el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso debería tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Por tanto, teniendo en cuenta esta circunstancia, las cantidades repartidas, 1.050 euros por socio, minorarían el precio de adquisición de la participación (500 € por socio), el nuevo precio de adquisición fiscal de la participación para el socio debería ser 0 euros y además el exceso, 550 euros (1.050 – 500) tributaría en la base del ahorro del IRPF como rendimiento de capital mobiliario.

.../...

.../...

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona física no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100, que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio después del reparto de beneficios sería 50 euros (1.100 – 1.050), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (1.050) y no tributaría cantidad alguna por rendimientos de capital mobiliario.

En el caso del socio persona jurídica, las cantidades repartidas deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones, debería minorar el precio de adquisición de las participaciones hasta 0 euros y el exceso, 550 euros, tendría la consideración de ingreso contable y fiscal exento si cumple los requisitos del artículo 21 de la LIS.

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona jurídica no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100 que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio, después del reparto de beneficios, sería 50 euros (1.100 – 1.050), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (1.050).

2. Rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

El valor de las participaciones sociales a 1 de enero de 2016, adquiridas con anterioridad a dicha fecha, se determinará considerando que 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.

Los efectos que plantea la norma son los mismos que para el reparto de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas:

- a) La norma establece un importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios.
- b) El importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios viene determinado por 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.

Pero en realidad el legislador, al introducir la cláusula de cierre «salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales» determina en última instancia que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios».

Además señala en la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS que:

«Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

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

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

EJEMPLO 7

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2016:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	1.600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propio		2.200,00
Deudas		600,00
Total	2.800,00	2.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a una persona física y a una persona jurídica residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su

.../...

.../...

creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 600 durante 2014 y 2015 que fueron imputados a los socios.

Determinar el régimen tributario en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Un socio persona física transmite la participación en 2016 por 1.100 euros.
- b) Un socio persona jurídica transmite la participación en 2016 por 1.100 euros.

Solución

- a) De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS 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.

Por tanto:

La diferencia entre el valor del activo total y el pasivo exigible tendrá la consideración de aportación de socios. En este caso:

Valor activo total	2.800,00
Valor pasivo exigible	<u>-600,00</u>
Valor «Aportación de socios»	2.200,00

Es decir, todos los fondos propios de la entidad se corresponden con «aportaciones de socios»

En el caso de que el socio que transmite la participación sea persona física, sería aplicable la norma de IRPF, que no distingue entre «aportación de socios» o reservas en el precio de venta, por lo que toda la ganancia que se produjera tendría la consideración de renta imputable en la base imponible del ahorro en el IRPF, sin perjuicio de las normas especiales de valoración que recoge el artículo 37 de la LIRPF:

Precio de venta	1.100,00
Precio de adquisición	<u>500,00</u>
Ganancia de patrimonio	600,00

Sin embargo, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición real de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

Por tanto, en este caso, la ganancia de patrimonio a declarar será:

Precio de venta	1.100,00
Precio de adquisición según disposición transitoria trigésima segunda de la LIS	1.100,00
Ganancia de patrimonio	0,00

b) En el caso de que el socio que transmite es persona jurídica:

La renta obtenida, fiscal y contable, vendría determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de la participación. Dicha renta estaría exenta si cumple los requisitos del artículo 21 de la LIS.

No obstante, en aquellos casos especiales en los que el artículo 21 de la LIS establece un régimen distinto para la parte de las ganancias por transmisión de participaciones que se corresponda con «aportaciones de socios» y «reservas», las cantidades antes citadas tendrán dicho carácter. Quizás el caso más habitual sería que la sociedad civil tenga la consideración de «entidad patrimonial» del artículo 5.2 de la LIS, en cuyo caso la transmisión de las participaciones se calcularía teniendo en cuenta dicha circunstancia.

En este caso, y si se considerase que la sociedad civil hubiera tenido la consideración de patrimonial desde 2014 (cuestión que no se ha planteado en el supuesto), el socio persona jurídica determinaría una renta contable por la venta de las participaciones de 600 euros (1.100 de precio de venta – 500 de precio de adquisición). De dicha renta:

- Puesto que la participación del socio persona jurídica es el 50 %, de acuerdo con el artículo 21 de la LIS, estaría exenta la parte de la ganancia que se corresponda con el incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación. Teniendo en cuenta que todos los fondos propios se consideran aportación de socios el importe del incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación es 0, por lo que no está exenta ninguna cantidad.
- Estaría no exenta la parte de la ganancia que no se corresponda con el incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación, es decir, 600 euros.

Sin embargo, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición real de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

Por tanto, en este caso, la renta a declarar por el socio persona jurídica será:

Precio de venta	1.100,00
Precio de adquisición según disposición transitoria trigésima segunda de la LIS	<u>1.100,00</u>
Renta a integrar en la base imponible del socio	0,00

C) Consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

En este punto se trata de analizar las consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que NO hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto. Es decir, que en 2014 y en 2015 eran:

- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

Para ello vamos a distinguir tres cuestiones diferentes:

1. Contabilización inicial de los elementos patrimoniales de la sociedad civil a 1 de enero de 2016, fecha que pasan a ser contribuyentes del IS.

En el caso de sociedades civiles que NO hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 la contabilización del asiento de apertura de contabilidad a 1 de enero de 2016 entendemos que dependerá del régimen tributario que hubieran aplicado con anterioridad a 1 de enero de 2016 y el tipo de elemento patrimonial a que se refiera. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Pasamos a analizar las posibles situaciones:

- a) Elemento del activo no corriente no susceptible de amortización. Entendemos que se contabilizará el 1 de enero de 2016 por el valor de adquisición del mismo de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones que supongan la modificación del precio de adquisición y la normativa contable que lo regula. Por ejemplo, un terreno.

b) Elemento del activo no corriente susceptible de amortización:

En nuestra opinión se contabilizará el 1 de enero de 2016 por la diferencia entre:

- El valor de adquisición del mismo de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones relacionadas con la adquisición y la normativa contable que lo regula.
- Las amortizaciones fiscales que se hubieran producido durante la tenencia del mismo, computándose en todo caso la amortización fiscal mínima en cada uno de los ejercicios. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Podemos encontrarnos en dos supuestos distintos:

- 1.º Que los socios de la sociedad civil hubieran aplicado estimación directa, modalidad simplificada. Entendemos que la amortización a descontar para determinar el valor inicial del elemento a contabilizar a 1 de enero de 2016 será la que corresponde a la modalidad simplificada, en la actualidad regulada en el artículo 30 del RIRPF y que señala que se aplicará de forma lineal y se utilizará la tabla de amortización simplificada que apruebe el ministro del Hacienda y Administraciones Públicas (Orden de 27 de marzo de 1998) y que fue aplicada por el contribuyente. Parece razonable que, en su defecto, deberá tenerse en cuenta la amortización fiscal mínima de acuerdo con la tabla simplificada. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 %	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 %	20 años
3	Maquinaria	12 %	18 años
4	Elementos de transporte	16 %	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 %	10 años
6	Útiles y herramientas	30 %	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 %	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 %	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 %	50 años
10	Olivar	2 %	100 años

- 2.º Que los socios de la sociedad civil hubieran aplicado estimación objetiva. La amortización a descontar para determinar el valor inicial del elemento a contabilizar a 1 de enero de 2016 será la que corresponde a la estimación objetiva, en la actualidad regulada en el artículo 37 del RIRPF y que señala que se aplicará cuando así se establezca y con la tabla de amortización que apruebe el ministro del Economía y Hacienda al aprobar la orden de módulos de cada ejercicio (Orden HAC/2222/2014 para el año 2015) y que fue aplicada por el contribuyente. Parece razonable que, en su defecto, deberá tenerse en cuenta la amortización fiscal mínima de acuerdo con la tabla correspondiente. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

En el caso de 2015 sería la siguiente tabla:

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 %	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 %	5 años
3	Batea	10 %	12 años
4	Barco	10 %	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 %	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 %	10 años

- c) Elemento del activo corriente. En este caso dependerá del tipo de elemento a que nos refiramos. Puede tratarse de:
- Existencias. En nuestra opinión deberá realizarse un inventario físico de las existencias a 1 de enero de 2016, valorarlas por el precio de adquisición de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones relacionadas con la adquisición y de acuerdo con la normativa contable y utilizar cualquiera de los métodos autorizados en el PGC para la valoración de inventarios, fundamentalmente o FIFO o precio medio ponderado.
 - Clientes, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, fundamentalmente al coste amortizado.
 - Inversiones en instrumentos de patrimonio. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, ya sea precio de adquisición o valor razonable.
 - Efectivo y otros activos líquidos equivalentes. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC.
- d) Elemento del pasivo. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, fundamentalmente al coste amortizado.

2. Contabilización y declaración de las operaciones habituales a partir de 1 de enero de 2016.

La contabilización y declaración de las operaciones habituales a partir de 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno puesto que seguirá de manera expresa la normativa del IS de las que son contribuyentes.

3. Régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones.

Régimen especial que se trata en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que ha sido tratado con anterioridad.

EJEMPLO 8

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, tributo en régimen de estimación directa, modalidad simplificada en esos ejercicios, y es titular de los siguientes elementos:

- Inmueble 1: Valor de adquisición de 1.700 y amortización acumulada calculada mediante la aplicación de la tabla simplificada de 100.
- Inmueble 2: Valor de adquisición de 450 y amortización acumulada calculada mediante la aplicación de la tabla simplificada de 50.
- Otros activos mobiliarios: Precio de adquisición de 200.
- Deudores: Valoración a coste amortizado de 500.
- Cuenta corriente de 100.
- Deudas: Valoración a coste amortizado de 600.

Contabilizar el asiento de inicio a 1 de enero de 2016

Solución

La sociedad civil presentará el siguiente asiento inicial a 1 de enero de 2016.

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	1.600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
		.../...
		.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propios		2.200,00
Deudas		600,00

3.1.3.3. Reglas de devengo e imputación como consecuencia del régimen transitorio

El régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS regulado en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece tres normas de cautela en cuanto a las reglas de devengo e imputación establecidas con carácter general en la LIS. Estas reglas son las siguientes:

1. Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en el régimen de atribución de rentas, no integradas en la base imponible a 1 de enero de 2016, lo serán en la base imponible del IS del primer periodo impositivo iniciado a partir de dicha fecha.

Entendemos que el legislador se está refiriendo a operaciones realizadas en periodos anteriores a 2016 que se hubieran declarado en régimen de imputación en función de los cobros/pagos. En dichas situaciones, la renta pendiente de integrar a 1 de enero de 2016 se imputará en ese ejercicio en la base imponible del IS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

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.

Se trata de una regla cuyo objeto es evitar supuestos de doble imposición, puesto que evita que tribute de nuevo rentas que ya lo hicieron en régimen de atribución.

3. Los cambios de criterio de imputación temporal que pudieran resultar de aplicación en ningún caso comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar ni que se computen doblemente.

Se trata de una cláusula de cierre para evitar supuesto de doble o de nula tributación.

EJEMPLO 9

Una sociedad civil estaba aplicando en 2015 criterio de caja para la imputación de los ingresos de la actividad económica desarrollada quedando pendiente de imputar a 1 de enero de 2016 10.000 euros no cobrados. A 1 de enero de 2016 pasa a ser contribuyente por el IS.

Solución

De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS deberá integrar en 2016, además de las rentas obtenidas en ese ejercicio, las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas y que estaban pendientes de integración. En este caso deberá integrar 10.000 euros en la base imponible del IS de 2016.

4. ANÁLISIS DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA TRIGÉSIMA DE LA LIRPF: SITUACIÓN DE LAS DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES CIVILES QUE PASEN A TRIBUTAR EN EL IS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

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

Es decir, que si las sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS y que hubieran tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas tienen deducciones por actividades económicas pendientes de aplicar y procedentes de ejercicios anteriores a 2016 (por haber excedido en esos ejercicios el límite del 25% o del 50% sobre la cuota íntegra positiva ajustada que recoge el art. 39.1 de la LIS), estos importes:

- No tienen la consideración de deducciones pendientes de aplicación para las sociedades civiles citadas.
- Pueden ser objeto de deducción por parte de los socios de las sociedades civiles señaladas siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

Sobre esta disposición transitoria deben hacerse las siguientes matizaciones:

En primer lugar, entendemos que la atribución de las deducciones pendientes de las sociedades civiles a sus socios es aplicable:

- Para las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF.
- Pero también para las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que se apliquen el régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF para aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

Es decir, entendemos que, por la propia normativa que regulaba el régimen de atribución de renta, la imputación de las deducciones pendientes de las sociedades civiles es aplicable a todas las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que hubieran tributado con anterioridad a 1 de enero de 2016 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, tanto si se disuelven como si se convierten en contribuyentes del IS.

En nuestra opinión las deducciones por actividades económicas siempre se trasladan a los socios personas físicas. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

En segundo lugar, entendemos que las deducciones pendientes son atribuibles a los socios personas físicas de las sociedades civiles citadas tanto si realizan actividades económicas en 2016 como si no.

Por último, en tercer lugar, entendemos que, por la propia normativa que regulaba el régimen de atribución de renta, las deducciones pendientes de las sociedades civiles eran atribuibles también a todas las personas jurídicas contribuyentes del IS, socios de sociedades civiles que hubieran tributado con anterioridad a 1 de enero de 2016 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, tanto si se disuelven como si se convierten en contribuyentes del IS.

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

Por último, debemos tratar aquellos elementos específicos de la tributación de las sociedades civiles como contribuyentes del IS o la tributación de sus socios, ya sea en el IRPF, en el IS o el IRNR con o sin establecimiento permanente. Para ello vamos a tratar los siguientes elementos:

A) Elementos patrimoniales

Uno de los puntos más importantes a tratar es el de los elementos patrimoniales utilizados por la sociedad civil en su actividad. Dentro de estos elementos patrimoniales debemos distinguir dos grandes grupos según la titularidad de los mismos corresponda a la sociedad civil o a los socios de la sociedad civil.

1. Elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde a la sociedad civil.

Se trata de elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad civil por tener personalidad jurídica propia.

En caso de inmuebles precisará escritura pública de adquisición e inscripción a nombre de la sociedad civil en el Registro de la Propiedad.

Como consecuencia de la utilización del elemento patrimonial no se generan rentas a integrar en la base imponible ni de la sociedad civil ni de los socios fuera de las propias de la utilización de los mismos, vía amortización o gastos relativos a los mismos.

En caso de transmisión de los elementos patrimoniales, la renta generada tributa en el IS de la misma forma que procedería en cualquier tipo de entidad sujeta a este impuesto.

2. Elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde a los socios de la sociedad civil y que son utilizados por esta en su actividad.

Se trata de elementos patrimoniales adquiridos por los socios de la sociedad civil que son cedidos a la misma para el ejercicio de la actividad de la entidad.

Como consecuencia de dicha cesión:

- a) No deben tenerse en cuenta por la sociedad civil en el asiento inicial a contabilizar a 1 de enero de 2016, puesto que se trata de elementos patrimoniales que NO pertenecen a la misma.

Por tanto:

- Ni figuran en el balance inicial de la sociedad civil.
- Ni forman parte del límite previsto en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS a los efectos de regular el reparto de los beneficios obtenidos por la sociedad civil en periodos en que hubiera tributado en régimen de atribución de rentas ni en la transmisión de las participaciones de la sociedad civil al señalar que «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 co-

respondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales».

- b) Como consecuencia de la cesión de elementos patrimoniales a una sociedad entendemos que se genera un «arrendamiento operativo implícito».

En principio «arrendamiento operativo implícito» tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario o inmobiliario regulados en los artículos 22 y 25.4 c) de la LIRPF salvo que el socio, en relación con el arrendamiento inmobiliario, disponga de persona contratada y pueda calificarse de acuerdo con el artículo 27.2 de la LIRPF como actividad económica. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- c) El «arrendamiento operativo implícito» determina, como decimos, un rendimiento de capital mobiliario o inmobiliario en los socios o en su caso rendimiento de actividad económica y un gasto, en principio fiscalmente deducible, en la sociedad civil siempre que los elementos patrimoniales se dediquen a la actividad realizada por la sociedad civil. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.
- d) De acuerdo con el artículo 5.Uno c) de la LIVA «A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

(...)

- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Por tanto, salvo que el resto de la normativa del impuesto determine lo contrario, el «arrendamiento operativo implícito» derivado de la cesión de elementos patrimoniales de los socios a la sociedad civil determina una operación sujeta y no exenta del IVA. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- e) El «arrendamiento operativo implícito» derivado de la cesión de elementos patrimoniales de los socios a la sociedad civil se valorará por su valor con carácter general que será de mercado necesariamente en los casos previstos en el artículo 18 de la LIS.
- f) En caso de transmisión de elementos patrimoniales adquiridos por los socios de la sociedad civil que son cedidos a la misma, la ganancia de patrimonio se declarará por los socios, en la base imponible del ahorro del IRPF o, en caso de que sean personas jurídicas, en la base imponible del IS.

Se plantea la problemática de la aplicación o no de los coeficientes de abatimiento en régimen transitorio que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF en relación con los bienes

inmuebles adquiridos por los socios personas físicas antes de 31 de diciembre de 1994 y que son cedidos a la sociedad civil para su actividad. Para este caso habrá que distinguir dos supuestos:

- Primero: El elemento patrimonial se transmite después de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 y el socio no tiene contratada una persona para gestionar la actividad de alquiler del citado bien.

En este caso, parece claro que a 1 de enero de 2016 el bien inmueble pasa a generar rendimientos de capital inmobiliario y se produce su desafectación de la actividad económica. En aplicación del artículo 28.3 de la LIRPF, pasados tres años desde la desafectación se entiende que el elemento patrimonial nunca estuvo afecto a la actividad. Por ello, si se transmite el bien inmueble pasados tres años desde su desafectación, podrá aplicarse el régimen que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF si se cumplen los requisitos para ello.

- Segundo: El elemento patrimonial se transmite antes de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 o el elemento patrimonial se transmite después de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 pero el socio tiene contratada una persona para gestionar la actividad de alquiler del citado bien. En esos casos se está transmitiendo un elemento afecto a una actividad económica y, por tanto, no es aplicable el régimen que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

B) Relación socio/sociedad

Uno de los elementos que más controversia genera son las cantidades cobradas por los socios de la sociedad civil de la misma y la naturaleza de dicha relación.

En realidad en determinados casos resulta dificultoso encuadrar la prestación realizada por los socios a la sociedad civil en el marco normativo actual.

A la vista de la dificultad señalada habrá que estar a lo que señale la DGT.

No obstante, atendiendo a la relación entre las cantidades percibidas por los socios pueden tener tres naturalezas distintas:

1. Rendimientos de trabajo personal por el trabajo realizado por los socios en la sociedad.
2. Rendimientos de actividades económicas por la prestación realizada por los socios a la sociedad.
3. Rendimientos de capital mobiliario por el reparto de los beneficios de la sociedad a los socios.

Vamos a analizar las tres opciones señaladas, todo ello, sin perjuicio del pronunciamiento que sobre este tema realice la DGT.

1. Rendimientos de trabajo personal por el trabajo realizado por los socios en la sociedad.

El Estatuto de los Trabajadores establece que:

«1. La presente ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario».

Siguiendo la extensa casuística existente sobre el tema parece claro que, entre la sociedad civil y los socios de la sociedad civil, no debe haber contrato laboral puesto que no se dan, en un principio, las notas de dependencia y ajenidad que requiere el contrato laboral. Sin embargo, esta afirmación no es absoluta.

Respecto a la consideración de la existencia de una relación de carácter laboral, la doctrina del Tribunal Supremo (Sala Cuarta, de lo Social) contenida entre otras, en las Sentencias de fechas 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829), 12 de febrero de 2008 y 29 de noviembre de 2010 puede resumirse en los siguientes puntos:

- 1.º La calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.
- 2.º Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.
- 3.º Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción.
- 4.º Los indicios comunes de dependencia son:
 - La asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario.
 - El desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones.
 - La inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad, y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.
- 5.º Los indicios comunes de ajenidad son:

- La entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados.
- La adopción por parte del empresario –y no del trabajador– de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender.
- El carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo.
- El cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.

Por último, resulta especialmente relevante la condición de socio de las personas físicas por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una «mera apariencia formal».

En aquellos casos en los que se den las notas de dependencia y ajenidad, determinadas conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, las cantidades cobradas por los socios de las sociedades civiles por su prestación tendrán la consideración de «derivadas de una relación laboral», considerándose como retribución del trabajo personal en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.

2. Rendimientos de actividades económicas por la prestación realizada por los socios a la sociedad.

A los efectos de calificar como actividad económica la prestación realizada por un socio a la sociedad civil nos podemos encontrar en dos supuestos distintos que deben analizarse por separado.

1.º Se dan las circunstancias del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF.

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

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales de forma que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional, que son las recogidas en la Sección 2.ª de las Tarifas del IAE, independientemente de que por aplicación de la Regla 3.ª 3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª.

- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En principio este supuesto no se puede producir en el ámbito de las sociedades civiles que pasan a ser contribuyentes del IS porque, como se ha referido anteriormente, si la sociedad civil realiza una actividad recogida en la Sección 2.^a de las Tarifas del IAE NO se produce el cambio de sujeción al IS.

No obstante, en aquellos supuestos en los que la sociedad civil realice dos actividades, una de ellas mercantil y otra recogida en la Sección 2.^a de las Tarifas del IAE, ha señalado la DGT que se produce el cambio de sujeción al IS. Bajo esta hipótesis, entendemos que si además se producen las tres circunstancias señaladas anteriormente podría ser de aplicación el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF y calificar la prestación realizada por el socio como actividad profesional.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- 2.º No se dan las circunstancias del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF pero la actividad desarrollada por el socio se califica como actividad económica a efectos del IRPF.

En este caso se deberá analizar el supuesto bajo la perspectiva general del artículo 27.1 párrafo primero de la LIRPF que señala que:

«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».

Es decir, hay que analizar dónde se encuentran los medios de producción de la actividad desarrollada por el socio, analizar la posible dependencia y ajenidad en su relación con la sociedad civil y determinar si la relación existente entre ambos es laboral o no.

A estos efectos conviene recordar la Nota 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa al tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles. Entendemos que será equivalente cuando el servicio prestado por el socio se realice a sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Llegado a este punto la actividad desarrollada por el socio por la prestación realizada solo puede calificarse como:

- Rendimiento derivado de una relación laboral. En ese caso ya se ha señalado que tributa como retribución del trabajo personal en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.
- Rendimiento derivado de una actividad económica. Deberá considerarse como rendimiento de actividad económica en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.

A este respecto queda por determinar dos cuestiones:

En primer lugar, la valoración de la retribución prestada por el socio. En este caso recordar que si se dan las circunstancias del artículo 18 de la LIS, dicha operación cualquiera que sea la calificación que se le haya dado tendrá la consideración de operación vinculada y deberá valorarse a valor de mercado.

Y en segundo lugar, en aquellos casos en que se califique la relación entre el socio y la sociedad como no laboral es necesario determinar si dichas operaciones están sujetas al IVA o no. A estos efectos conviene recordar dos Consultas vinculantes, números V1147/2015 (NFC053933) y V1148/2015 (NFC053864) y de fecha 13 de abril de 2015, emitidas por la DGT a resultas de la modificación introducida en el artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, y que aclararon la tributación en el IVA de los servicios prestados de socios a sociedades.

En dichas consultas los criterios establecidos por la DGT introducen una menor seguridad jurídica que en el caso del IRPF y van a obligar a realizar un análisis caso a caso de la concurrencia de los mismos en cada uno de ellos.

- La sujeción al IVA es independiente de la calificación de los servicios en el IRPF como rendimiento de la actividad económica.
- La sujeción al IVA de los servicios prestados se producirá si la actividad se ejerce con carácter independiente o por cuenta propia, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Para apreciar si dicho ejercicio se produce con carácter independiente habrá que analizar tres aspectos:
 1. Las condiciones de trabajo, dentro de las que principalmente habrá que examinar dos indicios:
 - Si existe o no subordinación. No existirá cuando el socio organice los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad.
 - La integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

2. La remuneración, es decir, si el socio soporta el riesgo económico o no. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa.
3. La responsabilidad contractual frente a los clientes. Si bien, tal y como ha establecido el TJUE en el asunto C-235/85 (NFJ000268) el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.
 - En caso de que los activos principales para el ejercicio de la actividad se encuentren en sede de la sociedad, los servicios que prestan los socios quedarán excluidos del ámbito del IVA, en la medida en que estos no ordenen medios.
 - Y en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, por entender que los servicios prestados por el socio son personalísimos y priman en ellos los conocimientos, experiencia y competencia profesional del socio, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. La relación será laboral si en las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad el profesional se somete a los criterios organizativos, su remuneración no depende de los resultados y la responsabilidad de la actividad es de la sociedad. Si no concurren estas condiciones, los servicios prestados por el socio estarán sujetos al IVA.

Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente, habrá que analizar cada caso en concreto, considerando todas las circunstancias concurrentes en la prestación de los servicios del socio a la sociedad en cuyo capital participa, para determinar si se cumple el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, que es lo que determina si estamos ante el ejercicio independiente de una actividad económica.

3. Rendimientos de capital mobiliario por el reparto de los beneficios de la sociedad a los socios.

Si partimos del supuesto de que se ha determinado el beneficio obtenido por la sociedad civil, computando a estos efectos la retribución a los socios por su participación en dicha obtención, ya sea como rendimientos derivados de una relación laboral o como rendimientos de actividades económicas, procede en último lugar el reparto del mismo.

En todo caso, estamos en un supuesto de reparto de beneficios obtenidos no aplicando el régimen de atribución de rentas, es decir, obtenidos a partir de 1 de enero de 2016, puesto que el caso contrario, reparto de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas se regula por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que ha sido tratada con anterioridad.

Es decir estamos ante un supuesto en el que, no arrastrando beneficios no repartidos procedentes de antes de 1 de enero de 2016, la sociedad civil, por ejemplo, obtiene los siguientes ingresos y gastos:

Ingresos obtenidos en 2016	200.000,00
Gastos incurridos en 2016 excepto relación con socios	-50.000,00
Rendimientos socios por prestación realizada a la sociedad	-80.000,00
Beneficio obtenido sociedad civil	70.000,00

Respecto a este ejemplo:

- La sociedad civil declarará un beneficio antes de impuestos de 70.000 euros en el IS, que tributará al tipo general del 25% lo que determinará una cuota de 17.500 euros.
- Los socios declararán en su base imponible general, como rendimientos derivados de una relación laboral o como rendimientos de actividades económicas, un importe total de 80.000 euros.
- Resulta un remanente a repartir a los socios de 52.500 euros. Este remanente no tributa en tanto no sea repartido a los socios.

Cuando la sociedad civil reparta a los socios los beneficios obtenidos en 2016:

- Si el socio es persona física tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario del artículo 25.1 a) de la LIRPF.
- Si el socio es persona jurídica tendrá la consideración de reparto de beneficio que estará exento si cumple los requisitos del artículo 21.1 de la LIS.

Por ejemplo si la sociedad civil tiene dos socios al 50% y se reparten los beneficios obtenidos en 2017, los dos socios integrarán en la base del ahorro del IRPF de 2017 de cada uno de ellos 26.250 euros como rendimientos de capital mobiliario.

C) Existencias y recargo de equivalencia

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

en vigor para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 a tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima cuarta, letra a), de la LIS.

De este artículo 7.1 a) de la LIS se desprende que determinadas sociedades civiles pasan a tributar por el IS. Por si existiera alguna duda tras la lectura del artículo anterior, este hecho se expone con claridad en el preámbulo de la Ley 27/2014 en el que se indica:

«En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes de este impuesto».

Como consecuencia de esta modificación, se da nueva redacción al artículo 6 de la LIS en el cual se dispone lo siguiente:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la LIRPF.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

En coordinación con esta regulación contenida en la LIS, se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF, a tenor del cual:

«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 LGT. 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».

Sobre esta importante novedad, hasta la fecha en la que hemos elaborado esta documentación, se han evacuado las siguientes 28 consultas por parte de la Dirección General de Tributos (DGT), a las que se va a hacer referencia durante la exposición:

1. Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553).
2. Consulta V2377/2015, de 28 de julio (NFC055584).

3. Consulta V2378/2015, de 28 de julio (NFC055563).
4. Consulta V2379/2015, de 28 de julio (NFC055578).
5. Consulta V2380/2015, de 28 de julio (NFC055580).
6. Consulta V2381/2015, de 28 de julio (NFC055574).
7. Consulta V2382/2015, de 28 de julio (NFC055573).
8. Consulta V2383/2015, de 28 de julio (NFC055623).
9. Consulta V2385/2015, de 28 de julio (NFC055624).
10. Consulta V2386/2015, de 28 de julio (NFC055625).
11. Consulta V2387/2015, de 28 de julio (NFC055626).
12. Consulta V2388/2015, de 28 de julio (NFC055627).
13. Consulta V2389/2015, de 28 de julio (NFC055628).
14. Consulta V2390/2015, de 28 de julio (NFC055629).
15. Consulta V2391/2015, de 28 de julio (NFC055632).
16. Consulta V2392/2015, de 28 de julio (NFC055566).
17. Consulta V2393/2015, de 28 de julio (NFC055634).
18. Consulta V2394/2015, de 28 de julio (NFC055635).
19. Consulta V2395/2015, de 28 de julio (NFC055637).
20. Consulta V2412/2015, de 30 de julio (NFC055569).
21. Consulta V2430/2015, de 30 de julio (NFC055638).
22. Consulta V2431/2015, de 30 de julio (NFC055572).
23. Consulta V2727/2015, de 22 de septiembre (NFC056094).
24. Consulta V2729/2015, de 22 de septiembre (NFC056091).
25. Consulta V2730/2015, de 22 de septiembre (NFC056090).
26. Consulta V2768/2015, de 25 de septiembre (NFC056073).
27. Consulta V2775/2015, de 25 de septiembre (NFC056095).
28. Consulta V2810/2015, de 28 de septiembre (NFC056008).

Nota: Las consultas incorporadas en el INFORMA de la página web de la AEAT sobre esta cuestión (números 134399, 134400, 137288, 137289, 137290, 137291 y 137292) no aportan nada nuevo a las consultas de la DGT que acabamos de enumerar.

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

La cuestión más importante es determinar el impacto cuantitativo que sobre las sociedades civiles actualmente constituidas va a tener esta importante modificación legislativa. Es decir, ¿cuántas de las sociedades civiles actualmente constituidas se van a ver afectadas por esta reforma legislativa y van a pasar a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 salvo que se disolvieran o transformaran durante el año 2016?

Los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 son los dos siguientes:

2.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

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

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

La interpretación de este artículo ha sido muy problemática ya desde la propia gestación del CC. En este sentido, y como anécdota significativa sobre esta cuestión, vamos a resaltar las palabras textuales pronunciadas por el diputado Danvila en la sesión del Congreso de fecha 21 de marzo de 1889 en relación con este artículo 1.669 del CC: «Confieso que es muy difícil comprender este artículo».

Estas palabras fueron dichas en pleno proceso de redacción del CC, cuya publicación se produjo en la Gaceta (antecedente del BOE) de fecha 25 de julio de 1889.

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

Doctrina DGT: Esta tesis clásica de la publicidad de hecho es la que adopta la DGT a la hora de valorar el cumplimiento de este primer requisito. Así en la Consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«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:

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

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

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

Nota: El acceso al Registro Mercantil de las sociedades civiles:

- El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 24 de febrero de 2000 (NFJ041205) anuló la disposición adicional del Real Decreto 1867/1998 que vino a modificar el artículo 81.3 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) en el sentido de establecer la posibilidad de acceso al mismo de las sociedades civiles en todo caso.
- Respecto a las sociedades civiles de profesionales acogidas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, el artículo 8 de la misma establece la obligación de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de constitución.

Conclusión: Por todo lo anterior, las sociedades civiles adquieren personalidad jurídica desde el momento en que se constituyan en escritura pública o mediante documento privado siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de un número de identificación fiscal (NIF).

Únicamente deberán otorgar escritura pública si pretenden ser titulares de inmuebles o derechos reales sobre los mismos.

2.2. EL OBJETO MERCANTIL

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

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

Doctrina DGT: Este criterio es el que adopta la DGT a la hora de valorar el cumplimiento de este segundo requisito. Así en la consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

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

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

En cuanto al cumplimiento en la práctica de este segundo requisito, hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Todas las sociedades civiles están matriculadas en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de la Sección 1.^a «Actividades empresariales» aunque realicen en la práctica una actividad profesional, ya que así lo exige la Regla 3.^a 3 de las Tarifas del IAE a tenor de la cual:

«Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.^a de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.^a de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.^a de aquellas».

2. De acuerdo a lo establecido en el punto anterior, habrá que analizar si en la práctica la actividad real de la sociedad civil es exclusivamente una actividad agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional o no.

Este análisis nos puede llevar a constatar la existencia de tres posibles situaciones:

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional.

Consecuencia: Siguen tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen exclusivamente una actividad mercantil.

Consecuencia: Salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

- Sociedades civiles que realicen una actividad económica agrícola, ganadera, forestal, minera o de carácter profesional y de forma simultánea otra u otras actividades mercantiles.

Consecuencia: A tenor de lo establecido en la Consulta DGT número V2412/2015, de 30 de julio (NFC055569), salvo disolución o transformación, pasan a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016.

3. En cuanto a la prueba de la actividad real realizada por la sociedad civil, su carga, en caso de que esta cuestión se suscite en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, corresponde a la propia sociedad civil a tenor de lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT), y podrá realizarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y, en concreto, por los medios establecidos en el artículo 106.1 de la LGT.

En la práctica, esta prueba podría realizarse, entre otros medios, por el objeto social que conste en el contrato de constitución de la sociedad civil, por los rótulos que se muestren en el lugar de realización de la actividad económica, por la publicidad que se realice en los medios de comunicación escritos, audiovisuales o digitales, etc.

Dudas prácticas planteadas en relación con determinadas actividades económicas:

1. Sociedad civil dedicada al arrendamiento de inmuebles:

La cuestión a plantear sería si el arrendamiento de inmuebles tiene o no objeto mercantil. Esta cuestión, de gran trascendencia, no ha sido contestada específicamente a la fecha actual por la DGT.

En nuestra opinión, caben argumentos para defender ambas posturas.

- A favor de que el arrendamiento de inmuebles tiene objeto mercantil estaría la interpretación literal de las contestaciones a las consultas de la DGT citadas en las que se establece que las únicas actividades ajenas al ámbito mercantil son las agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales y, al no estar el arrendamiento de inmuebles en ninguna de estas categorías de actividades, tendría objeto mercantil.

- A favor de que el arrendamiento de inmuebles no tiene objeto mercantil estaría el artículo 27.2 de la LIRPF a tenor del cual para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad económica es necesario una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, por lo que podría defenderse que, en caso de que el arrendamiento de inmuebles no sea actividad económica, no puede tener objeto mercantil.

Luego deberemos esperar a que la DGT se pronuncie sobre esta cuestión.

2. Se pueden generar dudas por la contradicción en las contestaciones a las consultas planteadas a la DGT sobre esta cuestión.

Así, en la Consulta número V2727/2015 (NFC056095) se plantea a la DGT la constitución de una sociedad civil profesional, acogida a la Ley 2/2007 e inscrita en el Registro Mercantil, dedicada a la asesoría laboral y la DGT contesta que al desarrollar una actividad profesional no tiene objeto mercantil y no tendrá la consideración de contribuyente del IS.

Mientras que en la Consulta número V2810/2015 (NFC056008), en relación con una sociedad civil que desarrolla la actividad de asesoría fiscal dada de alta en el epígrafe 842 de la Sección primera de las Tarifas del IAE, contesta que al estar dada de alta en un epígrafe de la Sección primera de las Tarifas del IAE, tiene objeto mercantil y tendrá la consideración de contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016.

¿Significa esto que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007 carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS? En apariencia, esto es lo que se desprende de la contestación de la DGT a estas consultas.

Doctrina DGT:

La DGT ha considerado que tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles:

- Venta al por menor de juguetes y artículos de deporte [Consulta número V2378/2015 (NFC055563)].
- Fabricación de artículos de carpintería metálica [Consulta número V2379/2015 (NFC055578)].
- Servicios de propiedad inmobiliaria [Consulta número V2392/2015 (NFC055566)].

La DGT ha considerado que no tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles:

- La inversión de productos financieros, nacionales o extranjeros, y, en particular, en instituciones de inversión colectiva [Consulta número V2431/2015 (NFC055572)].
- Actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad [Consulta número V2381/2015 (NFC055574)].
- Explotación agrícola de secano y regadío [Consulta número V2380/2015 (NFC055580)].

Conclusión: Las sociedades civiles cuya actividad económica real exclusiva no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional tienen objeto mercantil y cumplen este segundo requisito.

Retomando ahora la cuestión que planteábamos al principio de la exposición: ¿Cuántas de las sociedades civiles actualmente constituidas se van a ver afectadas por esta reforma legislativa y van a pasar a tributar por el IS a partir del 1 de enero de 2016 salvo que se disolvieran o transformaran durante el año 2016?, la conclusión final es la siguiente:

Conclusión final: Se van a ver afectadas por esta reforma legislativa todas las sociedades civiles que se constituyan en escritura pública o mediante documento privado siempre que, en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de un NIF siempre que su actividad económica exclusiva no sea agrícola, ganadera, forestal, minera o profesional.

2.3. TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES Y DEMÁS ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA DEL ARTÍCULO 35.4 DE LA LGT

Esta reforma no afecta a las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que seguirán tributando en régimen de atribución de rentas.

Doctrina DGT: Este criterio es el que adopta la DGT en relación con este tipo de entidades. Así en la Consulta número V2376/2015 (NFC055553) y otras de las que hemos mencionado al principio, la DGT establece lo siguiente:

«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 2.ª del Título X de la LIRPF».

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

Lo establecido en el punto anterior está provocando un problema que ya se empezó a detectar por los órganos de Gestión Tributaria a finales del pasado año 2014, debido a la importante

diferenciación en la tributación de una sociedad civil con objeto mercantil y de una comunidad de bienes que se introduce con esta modificación legislativa. Así:

Hasta 31 de diciembre de 2015: Tributación en la imposición directa.

Sociedad civil con objeto mercantil = Comunidad de bienes

Desde 1 de enero de 2016: Tributación en la imposición directa.

Sociedad civil con objeto mercantil \neq Comunidad de bienes

Es decir, a partir del 1 de enero de 2016 la tributación de una sociedad civil con objeto mercantil va a ser totalmente diferente a la tributación de una comunidad de bienes en el ámbito de la imposición directa, por lo que ser un tipo u otro de entidad va a afectar a la tributación y pueden darse situaciones en las que, una vez realizada esta reforma legislativa, sociedades civiles con objeto mercantil intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta reforma plantea también el problema de aquellas entidades que tienen un NIF de comunidad de bienes que ya fue concedido por la Administración tributaria en años anteriores pero que, en realidad, son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes.

Nota: El procedimiento de concesión del NIF está regulado en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RAT):

Así, el artículo 24.1 del RAT, «Asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad», establece que:

«La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 144.1 y 2. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, podrá denegar la asignación de dicho número».

Este procedimiento de comprobación censal se regula en los artículos 144 a 147 del RAT.

Esta situación problemática que acabamos de comentar se concreta en dos situaciones en la práctica que pasamos a comentar y analizar:

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

Ante esta situación podría pensarse inicialmente que, en un procedimiento de aplicación de los tributos (Gestión o Inspección) y por aplicación de lo establecido en el artículo 13 de la LGT a tenor del cual:

«Artículo 13. *Calificación.*

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Podría hacerse tributar a esa entidad como contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 si dicha entidad hubiera seguido tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta cuestión se le ha planteado reiteradamente a la DGT en varias de las consultas que hemos mencionado al principio de la exposición. Así:

1. En la Consulta número V2391/2015 (NFC055632) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de hostelería, encuadrada en el epígrafe 673.2 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
2. En la Consulta número V2390/2015 (NFC055629) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de venta de bollería y panadería, encuadrada en el epígrafe 644.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
3. En la Consulta número V2389/2015 (NFC055628) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de exposición y venta de lámparas, encuadrada en el epígrafe 653.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
4. En la Consulta número V2388/2015 (NFC055627) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios de instalación de material de iluminación y sonido en espectáculos, encuadrada en el epígrafe 843.9 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

5. En la Consulta número V2387/2015 (NFC055626) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de explotación de paneles solares para la producción de energía eléctrica, encuadrada en el epígrafe 151.4 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
6. En la Consulta número V2386/2015 (NFC055625) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de óptica, encuadrada en el epígrafe 659.3 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
7. En la Consulta número V2385/2015 (NFC055624) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de reparación de aparatos electrónicos, encuadrada en el epígrafe 699 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
8. En la Consulta número V2383/2015 (NFC055623) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón, encuadrada en el epígrafe 619.4 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
9. En la Consulta número V2730/2015 (NFC056090) se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de la explotación de un negocio de hostelería mediante restaurante de un tenedor.

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

«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 2.^a del Título X de la LIRPF».

No añade la DGT el párrafo que suele incluir en otras consultas y que deja a una posterior comprobación que pueda realizarse en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos verificar el hecho de que la realidad formal o aparente coincide con la realidad material.

Por lo tanto parece que la DGT en las contestaciones a las consultas realizadas ha primado el principio nominalista frente a un principio revisionista según el cual las cosas son lo que son con independencia del nombre que le hayan dado las partes, lo que puede tener su fundamento en que en el momento de solicitarse el NIF, como ya hemos señalado, se produce un procedimiento de verificación por la Administración tributaria.

Conclusión: En principio y, salvo cambio de criterio, las entidades que ya tienen concedido un NIF de comunidad de bienes, aunque en la realidad se las pudiera calificar de auténticas sociedades civiles con objeto mercantil, seguirán tributando en régimen de atribución de rentas sin que les afecte esta modificación legislativa.

2.ª situación: Sociedades civiles con objeto mercantil que, a la vista de esta modificación legislativa, intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta situación empezó a detectarse desde finales del año 2014 y, ante la misma, los órganos de Gestión Tributaria (Censos) están reaccionando aplicando la potestad establecida en el artículo 24.1 del RAT, que acabamos de comentar, según el cual:

«La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo».

Con ello se trata de asegurar que ninguna sociedad civil con objeto mercantil pueda, en el momento actual, obtener un NIF de comunidad de bienes para seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta situación plantea una cuestión de gran importancia como es el establecimiento de unos criterios respecto de la distinción y de la correcta calificación de la figura de la comunidad de bienes respecto de la figura de la sociedad civil.

EJEMPLO 1

Tres personas físicas, constituidas en una entidad, adquieren proindiviso un local o lo alquilan conjuntamente, adquieren conjuntamente una maquinaria (máquina para preparar café, lavavajillas, frigoríficos, etc.) y adquieren conjuntamente un mobiliario (mesas, sillas, vajilla, etc.) con la finalidad de iniciar una actividad económica de bar y cafetería.

¿Qué tipo de NIF correspondería a esta entidad que va a desarrollar esta actividad económica de acuerdo a los datos expuestos?, ¿le correspondería un NIF de comunidad de bienes (letra «E») o de sociedad civil (letra «J»)?

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha ido precisando las características que distinguen una y otra figura jurídica y, en este sentido, es fundamental la Sentencia del Tribunal Supremo número 471/2012, de 17 de julio (NCJ057531), en la que se mencionan una serie de criterios diferenciales establecidos por la doctrina científica, entre los que destacaría el basado en buscar el hecho diferencial en la noción de «explotación económica».

.../...

.../...

Así, el Tribunal Supremo expone en esta sentencia lo siguiente:

«(...) de este modo la sociedad, como situación dinámica, ordenaría su explotación con arreglo a una organización económica de sus medios (empresa), y con la finalidad preferente de lograr unas ganancias para partirlas entre sus partícipes. Por contra, la comunidad ordenaría su explotación, de forma estática, con arreglo a la mera utilización y aprovechamiento consorcial de los bienes, conforme a su función productiva y a la finalidad de conservación o mantenimiento de los mismos. (...)»

Finalmente, esta sentencia establece una serie de pautas a seguir que permitirían la diferenciación de ambas figuras:

«Cuando la formación de la situación jurídica resulte dudosa, generalmente por carecer de un negocio jurídico de creación o desenvolvimiento de la misma, el proceso de interpretación debe seguir las siguientes pautas:

A) La valoración del título que originó la situación de indivisión, conforme a los criterios hermenéuticos generales, y de acuerdo a la naturaleza mortis causa o inter vivos de la misma, con especial aplicación a este último caso, si diere lugar, a la valoración de las conductas de las partes como medio interpretativo y a los usos de los negocios o del tráfico (1.284 y 1.287 del Código Civil).

B) De acuerdo con el criterio diferencial señalado con anterioridad, el examen del tipo o modo de explotación de los bienes puestos en común, de forma que, como criterio de interpretación general, la explotación conjunta con criterios y organización de empresa debería entenderse como una situación de sociedad, mientras que su mera utilización y aprovechamiento consorcial debería entenderse como situación de comunidad.

C) La aplicación, en su caso, de las doctrinas de los actos concluyentes y de los propios actos.

Contestando a las cuestiones planteadas en el último ejemplo y la vista de esta doctrina del Tribunal Supremo, entendemos que a la entidad que va a desarrollar la actividad económica de bar y cafetería de acuerdo a los datos expuestos le correspondería un NIF de sociedad civil por el modo de explotación de los bienes puestos en común.

En todo caso, sería deseable que se publicaran en la página web de la AEAT los criterios que el Departamento de Gestión Tributaria va a utilizar para diferenciar ambos tipos de entidades de cara a la concesión de un NIF.

Doctrina DGT: Esta cuestión ya se la plantea en la Consulta número V2768/2015 (NFC056073), en la cual se pregunta si se puede constituir como comunidad de bienes entre dos personas físicas

y si tributaría en el IS una entidad para desarrollar la actividad de mediadores de comercio (agentes comerciales) y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios aportándose en la constitución, aportarían material informático, de comunicación, mercancías para la venta y dinero en efectivo.

La DGT, sin entrar en el fondo de esta importante cuestión, contesta que en la medida en que, en cumplimiento de la normativa civil aplicable, fuera posible la constitución de una comunidad de bienes que desarrollara la actividad descrita en los hechos de la consulta, y puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes tributaría como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.^a del Título X de la LIRPF.

2.5. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (SA Y SRL) CONSTITUIDAS MEDIANTE ESCRITURA PÚBLICA PERO NO INSCRITAS EN EL REGISTRO MERCANTIL

La Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece el plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la sociedad de capital para su inscripción en el Registro Mercantil. Durante ese plazo y hasta el momento de dicha inscripción, la sociedad de capital no tiene personalidad jurídica, ya que la misma se otorga con la inscripción registral que tiene efecto constitutivo, y tributará en régimen de atribución de rentas.

3. LOS RÉGIMENES TRANSITORIOS Y EL ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES

La entrada en vigor de esta modificación legislativa se retrasa para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tal y como señala la disposición transitoria trigésima cuarta a) de la LIS, articulándose un triple régimen transitorio al respecto:

- En primer lugar, se modifica la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016.
- En segundo lugar, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir del 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

- Por último, se añade una nueva disposición transitoria trigésima de la LIRPF para establecer que las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquirieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF, podrán seguir aplicando las deducciones por actividades económicas acreditadas a dicha fecha y pendientes de aplicación, siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

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

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

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

Vamos a analizar cada una de estas opciones más comunes:

3.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las SC regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF

A. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles

1) Requisitos para la opción.

Podrán optar por disolverse y liquidarse las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

1. Que, con anterioridad al 1 de enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
2. Que a partir del 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS.

3. Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación.
4. Que 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, de acuerdo con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente. Estos requisitos formales, a la fecha de la presente sesión, no han sido aprobados por ninguna norma reglamentaria.

Nota: La liquidación de la sociedad civil con el reparto de sus bienes entre los socios, a tenor del artículo 1.708 del Código Civil se rige por las reglas de la partición de las herencias que están contenidas en los artículos 1.051 a 1.087 de dicho Código.

- 2) Régimen fiscal especial de disolución y liquidación de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil.
 1. Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto «operaciones societarias», hecho imponible «disolución de sociedades», del artículo 19.1.1.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
 2. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
 3. A efectos del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) de los socios de la sociedad civil que se disuelve, se establece una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería, que, en ciertos casos, puede determinar, además, la obtención de una renta. La citada regla es la siguiente:

El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS, 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.

Es decir:

Valor de adquisición de acciones o participaciones.

+ Valor de titularidad de acciones o participaciones.

(En su caso y calculado de acuerdo a lo establecido en la disposición transitoria 32.ª LIS) (1)

.../...

.../...

+ Deudas adjudicadas.

- Créditos y dinero.

RESULTADO

(1) La disposición transitoria trigésima segunda de la LIS distingue dos supuestos diferentes:

- Sociedades civiles obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.
 - El valor de titularidad será el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.
 - El valor de adquisición será el efectivamente satisfecho por la adquisición de la participación en la sociedad civil.
- Sociedades civiles no obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.
 - No se computa valor de titularidad al desconocerse el importe de beneficios sociales obtenidos que no han sido objeto de distribución.
 - El valor de adquisición será la proporción que le corresponda a cada socio en los fondos propios de la sociedad civil teniendo en cuenta, como establece la disposición adicional trigésima segunda, número 4, de la LIS que, en este supuesto, los fondos propios se consideran formados, en su totalidad, por aportaciones de los socios 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.

El resultado de tal operativa puede arrojar un saldo positivo, negativo o ser igual a cero, con las siguientes consecuencias:

- Si el resultado fuese negativo:
 - Dicho resultado se considerará renta para las personas jurídicas y ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro para las personas físicas.
 - El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.
- Si el resultado fuese cero:
 - Se considerará que no existe renta alguna.
 - El valor fiscal de adquisición de los activos adjudicados, distintos de los créditos y de la tesorería, será cero y se considerarán adquiridos por los socios, personas físicas o jurídicas, en la fecha de su adquisición por la sociedad que se extingue.
- Si el resultado fuese positivo:
 - Se considerará que no existe renta alguna.

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

Consecuencias:

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

EJEMPLO 2

Supuesto más complejo que puede darse.

La sociedad civil Alfa, SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la fabricación de artículos de carpintería metálica.

Alfa, SC ha optado por disolverse y liquidarse, en los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF, presentando el siguiente balance de liquidación:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Existencias	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propios		1.200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

.../...

.../...

Se conocen los siguientes datos de Alfa, SC:

- Los inmuebles fueron aportados mediante escritura pública a la sociedad civil Alfa, SC por sus socios, el inmueble 2 en el momento de su constitución, y figuran en el Registro de la Propiedad a nombre de la sociedad civil Alfa, SC.
- Alfa, SC estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los años 2014 y 2015.
- Alfa, SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición individual de 500 y un coste de titularidad individual de 100.
- El inmueble 1, que fue aportado el 10 de enero de 2000, tiene un valor de mercado de 1.500 y el inmueble 2, que fue aportado el 20 de marzo de 1990, tiene un valor de mercado de 2.000 y que el resto de activos tienen un valor de mercado igual a su valor contable habiendo sido adquiridos en 2015.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- El señor López recibe el inmueble 1, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 50.
- El señor Pérez recibe el inmueble 2, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 550.

Solución

- Exención en el ITP y AJD y en el IIVTNU.
- Tributación en el IRPF del señor López:

Valor adquisición participaciones	+500
Coste de titularidad	+100
Deudas adjudicadas	+50
Deudores y tesorería (250 + 50)	-300
Diferencia	+350

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 1 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(1.500 \times 350/1.600) = 328,13$ y como fecha de adquisición el 10 de enero de 2000 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de $(100 \times 350/1.600) = 21,87$ considerándose adquiridas en 2015.

.../...

.../...

- Tributación en el IRPF del señor Pérez:

Valor adquisición participaciones	+500
Coste de titularidad	+100
Deudas adjudicadas	+550
Deudores y tesorería (250 + 50).....	-300
Diferencia	+850

Luego no obtiene renta alguna y el inmueble 2 que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de $(2.000 \times 850/2.100) = 809,52$ y como fecha de adquisición el 20 de marzo de 1990 y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de $(100 \times 850/2.100) = 40,48$ considerándose adquiridas en 2015.

La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en caso de liquidación y disolución de una sociedad civil aplicando este régimen fiscal:

La tributación en el IVA de los bienes, derechos, obligaciones y deudas transmitidos por la sociedad civil a sus socios como consecuencia de la aplicación de este régimen fiscal no tiene ninguna especialidad. Así, se podrán producir los tres supuestos siguientes:

1. Operaciones no sujetas al IVA: En aplicación de lo establecido en el artículo 7.1.º de la LIVA por la transmisión de una unidad económica autónoma.
2. Operaciones sujetas y exentas: En aplicación de los supuestos de exención en operaciones interiores establecidos en el artículo 20 de la LIVA. El supuesto más importante de aplicación será el establecido en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA aplicable a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.
3. Operaciones sujetas y no exentas: Por la transmisión del resto de bienes y derechos en los que no se produzca la no sujeción o la exención, por ejemplo en la transmisión del mobiliario y las existencias.

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

3.1.2.1. Normativa mercantil que regula la transformación

La normativa mercantil que regula la transformación de una sociedad civil en una sociedad de responsabilidad limitada está contenida en una ley y en un real decreto.

1. Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en adelante LMESM

Los principios básicos de la LMESM en relación con esta cuestión son los siguientes:

1. A tenor del artículo 2 de la LMESM, la presente ley es aplicable a todas las sociedades que tengan la consideración de mercantiles, bien por la naturaleza de su objeto, bien por la forma de su constitución.
2. A tenor del artículo 3 de la LMESM, en virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica.
3. A tenor del artículo 4.3 de la LMESM, una sociedad civil podrá transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil.

El procedimiento de transformación de una sociedad civil en una sociedad mercantil (SRL) y los requisitos formales para ello se regulan en los artículos 8 a 21 de la LMESM y se pueden resumir en los siguientes puntos:

1. Información a los socios (art. 9 de la LMESM).
 - Los socios pueden ejercer su derecho de separación.
2. Acuerdo de transformación (arts. 10 a 13 de la LMESM).
 - El acuerdo de transformación no podrá modificar la participación de los socios en la sociedad salvo el consentimiento de todos los que permanezcan en la sociedad transformada.
3. Publicación del acuerdo de transformación (arts. 14 a 17 de la LMESM).
 - El acuerdo de transformación debe ser publicado en el BORME y en un diario de gran circulación de la provincia para informar a todos, especialmente a los acreedores. Puede ser sustituida la publicación por una comunicación por escrito certificado y con acuse de recibo a los socios y a los acreedores. Si se transforma la SC en una SRL el consentimiento de los acreedores debe ser expreso e individual, de no ser así los socios mantienen su responsabilidad universal respecto de las deudas existentes de la SC.
4. Escritura pública de transformación e inscripción en el Registro Mercantil (art. 18 de la LMESM).
 - La inscripción de la escritura pública de transformación en el Registro Mercantil otorga la eficacia a la transformación.

2. Real Decreto 1784/1996, del Reglamento del Registro Mercantil, en adelante RRM

A tenor del artículo 218 del RRM, «Transformación de sociedad civil o cooperativa en sociedad de responsabilidad limitada»:

1. La escritura pública de transformación de sociedades civiles o cooperativas en sociedad de responsabilidad limitada no podrá inscribirse sin que conste el consentimiento de todos los socios de la sociedad civil por las deudas sociales.
2. Se incluirá en la escritura, asimismo, la manifestación de los otorgantes, bajo su responsabilidad, de que el patrimonio cubre el capital social quedando este totalmente desembolsado y, si los acreedores sociales hubieren consentido expresamente la transformación, los otorgantes lo manifestarán igualmente en la escritura bajo su responsabilidad.
3. A la escritura se acompañará, para su depósito en el Registro Mercantil, un balance general de la sociedad civil cerrado el día anterior al del acuerdo de transformación.

3.1.2.2. Efectos fiscales de la transformación

Vamos a analizar los efectos fiscales de la transformación de una SC en un SRL en los dos supuestos que se pueden producir a partir del 1 de enero de 2016.

1. SC con objeto mercantil que a partir del 1 de enero de 2016 sea contribuyente del IS y se transforme en una SRL

Los efectos fiscales de la transformación a partir del 1 de enero de 2016 de una SC contribuyente del IS en una SRL han sido recientemente tratados en profundidad por la DGT en la siguiente consulta:

- Consulta V2751/2014, de 13 de octubre (NFC052578).

En esta consulta la DGT analiza los efectos fiscales de la transformación de una sociedad agraria de transformación (SAT) en una sociedad de responsabilidad limitada.

En este sentido es importante destacar que, hasta el 31 de diciembre de 2015, las SAT eran las únicas sociedades civiles que tributaban en el IS como sujetos pasivos. Por ello, estos efectos fiscales se pueden aplicar plenamente a partir del 1 de enero de 2016 a la transformación de SC con objeto mercantil en SRL.

Las cuestiones planteadas y resueltas en la consulta, que hemos adaptado a la nueva LIS, son las siguientes:

- a) Si la transformación de la SC en SRL supone la obtención de algún tipo de renta a efectos fiscales en la SC que se transforma.

En la medida en que, conforme a la normativa civil o mercantil aplicable, en la operación de transformación no se altera la personalidad jurídica, sin que se produzca modificación alguna de las relaciones jurídicas en que participa la entidad subsistente, y habida cuenta de que la nueva forma jurídica no supone alteración del régimen fiscal aplicable a la entidad en el IS, dicha operación no determinará la obtención de renta a efectos fiscales en la SAT.

Tampoco se da ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 27.2 de la LIS por lo que no se produce finalización del periodo impositivo como consecuencia de la transformación.

- b) Si la transformación de la SC en SRL supondría la obtención de algún tipo de renta en los socios de la SC teniendo en cuenta que no se varía el porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

En cuanto al régimen fiscal de los socios, habida cuenta de que la transformación de una SAT en una SRL no afecta a la personalidad jurídica de la sociedad transformada y, en consecuencia, no se extingue ni supone su disolución de esta, cabe afirmar que dicha transformación no provoca, para el socio persona física, ganancias o pérdidas patrimoniales, en los términos establecidos en los artículos 33 y siguientes de la LIRPF, en la medida en que esta operación no implique la modificación del grado o porcentaje de participación en el capital social de la SRL.

- c) En el caso de transformación de la SC en SRL, ¿cuál sería la fecha de adquisición que tendrían las participaciones sociales recibidas como consecuencia de la transformación en la sociedad limitada a efectos de futuras transmisiones de las mismas?

La fecha de adquisición de las participaciones en la SRL recibidas como consecuencia de la transformación de la SC, a efectos de futuras transmisiones de las mismas, será la de adquisición de las participaciones que originariamente tenían los socios personas físicas en la SC.

- d) Tributación de la transformación de SC en SRL en el ITP y AJD.

La transformación de una SC con personalidad jurídica en una SRL no constituye hecho imponible ni de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en la que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad AJD y, por el contrario, no sujeta a la cuota gradual del citado tributo.

2. SC sin objeto mercantil que a partir del 1 de enero de 2016 no sea contribuyente del IS y que se transforme en una SRL (por ejemplo una sociedad civil con actividad agrícola que se transforme en una SRL)

Para analizar los efectos fiscales de la transformación de una SC que no tenga objeto mercantil en una SRL a partir del 1 de enero de 2016, son fundamentales las siguientes cuatro consultas evacuadas por la DGT:

- Consulta V1193/2013, de 9 de abril (NFC047517).
- Consulta V2796/2013, de 20 de septiembre (NFC049062).
- Consulta V3041/2013, de 11 de octubre (NFC049333).
- Consulta V0930/2014, de 2 de abril (NFC050991).

Las cuestiones planteadas y resueltas en la consulta, que hemos adaptado a la nueva LIS, son las siguientes:

a) Tributación de los rendimientos obtenidos en el año de transformación de SC a SRL:

- Periodo anual como SC:

Los rendimientos devengados¹ durante el periodo temporal en el que la SC ha desarrollado su actividad deberán ser imputados a los socios de la misma como rendimientos de actividades económicas en su declaración del IRPF en régimen de atribución de rentas.

La SC deberá presentar por las operaciones realizadas en este periodo el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, el modelo 190, para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, el modelo 347, de declaración anual de operaciones con terceras personas, y el modelo 390, de declaración-resumen anual del IVA, así como cumplimentar el resto de obligaciones formales exigidas en relación con las operaciones realizadas por la SC.

Por lo que respecta a los pagos fraccionados realizados por los socios de la sociedad civil, estos son pagos a cuenta de los rendimientos de la actividad

¹ Para dicho cálculo se aplicarán, con carácter general, los criterios de imputación temporal previstos en la LIS.

económica correspondientes a cada socio, disponiendo al efecto el último párrafo del artículo 99.7 de la LIRPF que «El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad». En consecuencia, los socios de la SC deberán consignar en su declaración del IRPF los pagos fraccionados que hubieran efectuado por los rendimientos obtenidos por la SC en dicho ejercicio.

- Periodo anual como SRL:

Por su parte, la SRL derivada de la transformación tributará como contribuyente del IS, por la totalidad de la renta obtenida desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de transformación² hasta el último día del periodo impositivo.

- b) Efectos fiscales en los socios de la SC por su transformación en SRL:

Al tener la SC personalidad jurídica en los términos anteriormente expuestos aunque no objeto mercantil, correspondiendo el patrimonio aportado a la SRL a la titularidad de la SC, la transformación de esta última no modifica la personalidad jurídica de la sociedad, según se establece en los artículos 3 y 4 de la Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Por lo tanto, en la medida en que no se altere la participación de los socios, dicha operación no determina ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas.

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 SC que se transforma.

- c) Tributación de la transformación de SC en SRL en el ITP y AJD:

La transformación de una SC con personalidad jurídica en una SRL no constituye hecho imponible ni de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, ni de las demás modalidades del impuesto.

En cuanto a la escritura pública en la que se formalice la transformación, estará en todo caso sujeta a la cuota fija de la modalidad AJD y, por el contrario, no sujeta a la cuota gradual del citado tributo.

² En este sentido, según el artículo 55.1 del RRM, se considerará como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

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

La disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes del IS.

El régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto distingue dos supuestos diferenciados, según la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil que pase a ser contribuyente del impuesto hubiese tenido o no hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

Vamos a analizarlos por separado.

3.1.3.1. *Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015*

En este punto deberemos plantearnos tres cuestiones:

- a) Cuáles son las sociedades civiles que se encuadran en este supuesto.
- b) Cuál es el régimen tributario aplicable a estas entidades.
- c) Cuáles son las consecuencias del régimen tributario aplicable.

Pasamos a analizar las tres cuestiones citadas.

A) Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Se tratará de:

1. Sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, con los requisitos antes analizados.
2. Sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

El artículo 68 del RIRPF señala que:

«Artículo 68. *Obligaciones formales, contables y registrales.*

(...)

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

(...)

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

A efectos de lo previsto en la letra d) del artículo 32.2 de este Reglamento, los contribuyentes que realicen las actividades a que se refiere la citada letra d) deberán llevar un libro registro de ventas o ingresos.

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes».

En consecuencia, el supuesto se refiere a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, y que de acuerdo con los requisitos señalados hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 por tributar en régimen de estimación directa, modalidad normal, y sean titulares de actividades empresariales de carácter mercantil.

Entendemos que la norma debe interpretarse de manera restrictiva, es decir, el supuesto se refiere a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, y que de acuerdo con los requisitos señalados hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y la hubieran llevado por tributar efectivamente en esos ejercicios en régimen de estimación directa, modalidad normal. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

La delimitación de los requisitos para estar encuadrados en este supuesto se encuentra en la norma fiscal.

De acuerdo con el artículo 30 de la LIRPF:

«1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Además señala el artículo 31 de la LIRPF que:

«1. El método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Por ello, están obligados a la determinación de los rendimientos económicos en régimen de estimación directa, modalidad normal:

- Aquellos contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior.

- Aquellos contribuyentes que no superando el límite de los 600.000 euros renuncien a la estimación directa modalidad simplificada.
- Aquellos otros contribuyentes que pudiendo aplicar el régimen de estimación objetiva renuncien a su aplicación.

Por tanto quedan excluidos del supuesto los contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, que son:

- Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil.
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

B) Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y, a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes del IS, será de aplicación, con carácter general, el régimen tributario aplicable al resto de los contribuyentes del IS en idénticos términos.

Es decir, que a partir de 1 de enero de 2016 a las sociedades civiles citadas se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas, que son:

- La distribución de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.
- La transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Para estas dos operaciones no será de aplicación el régimen general establecido en la LIRPF, si el socio de la sociedad civil es persona física, ni el régimen establecido en la LIS, si el socio de la sociedad civil es persona jurídica, en aquellas partes de los mismos que sean contrarias al régimen previsto por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS.

Se aplicará, en ambos casos, la norma especial recogida en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS de la forma que se indica a continuación:

1. Distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que los reparta y su régimen de tributación en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

- Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible, no estando sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, tendrán el tratamiento que corresponda según el texto refundido de la Ley del IRNR.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRPF, del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios obtenidos con anterioridad a 31 de diciembre de 2015 por la sociedad civil, y que fueron imputados a los socios por el régimen de atribución de renta, no tributan cuando sean objeto de reparto a partir de 1 de enero de 2016. Entendemos que es una solución lógica y que trata de evitar supuesto de doble imposición, ya que dichos beneficios ya fueron gravados en sede de los socios al tributar inicialmente por atribución.

En caso de que el socio de la sociedad civil fuera un contribuyente del IRPF, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el socio de la sociedad civil fuera un contribuyente del IS, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 6 de la LIS. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 7 de la LIRNR. Si el reparto de estas cantidades fuera objeto de tributación estaríamos ante un supuesto de doble imposición.

En caso de que el perceptor de los beneficios sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, en los ejercicios en los que se obtuvieron los beneficios le fueron atribuidos y tributó por ellos de acuerdo con el artículo 7 de la LIRNR. Sobre el reparto de estas cantidades nada dice la normativa específica, por lo que entendemos que debe tributar.

Entendemos que este régimen tributario es aplicable exclusivamente a la distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Parece razonable que en aquellos casos en que la sociedad civil distribuya beneficios obtenidos en régimen de atribución y beneficios obtenidos tributando como contribuyente del IS, los primeros no serán objeto de integración en base imponible y los segundos tributarán de acuerdo con el régimen general aplicable a estas operaciones. A este respecto conviene recordar que el artículo 21.1 último párrafo de la LIS incluye, al igual que el TRLIS, un criterio de identificación de las reservas distribuidas al señalar:

«Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas».

En el supuesto de que en el balance de la sociedad civil figuren reservas procedentes de beneficios obtenidos en régimen de atribución y beneficios obtenidos tributando como contribuyente del IS corresponde a la junta, mediante acuerdo, la identificación de las partidas distribuidas.

EJEMPLO 3

Supongamos la sociedad civil «X», con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Aportación socios		1.000,00
Reservas		200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de

.../...

.../...

2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

En el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015 a los socios de la entidad correspondiendo a cada uno de ellos 100 euros.

- a) Determinar el régimen tributario aplicable a los beneficios repartidos.
- b) Determinar el régimen tributario aplicable a los beneficios repartidos si uno de los socios de la sociedad civil es una SL residente.

Solución

- a) Si en el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015, los socios de la entidad no integrarán en la base imponible del IRPF cantidad alguna por estas operaciones.
- b) Si en el ejercicio 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015, los socios de la entidad no integrarán en la base imponible del IRPF o del IS cantidad alguna por estas operaciones.

2. Rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten y su régimen de tributación en ese momento recibirán el siguiente tratamiento:

- a) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre el valor de adquisición y titularidad y el valor de transmisión de la participación. El valor de adquisición y 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 entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.
 - Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

- b) Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
- c) Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR.

El régimen tributario se refiere al caso de transmisión de participaciones en la sociedad civil.

Vamos a distinguir los dos casos más importantes según se trate de socios de sociedades civiles que sean contribuyentes del IRPF o contribuyentes del IS o del IRNR con establecimiento permanente.

Primer caso: El transmitente sea un contribuyente del IRPF, la ganancia patrimonial que se pone de manifiesto se calcula por la diferencia entre:

- El valor de adquisición y titularidad.
- El valor de transmisión de la participación.

A estos efectos se entiende como valor de adquisición y titularidad la suma de tres elementos:

- 1.º El precio de adquisición de las participaciones, que coincidirá con el valor de las aportaciones iniciales a la sociedad civil, si las participaciones se adquirieron en la constitución de misma o, en caso contrario, con el precio pagado por las participaciones.
- 2.º El importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

En caso de que los beneficios sociales obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas no hayan sido objeto de distribución aumentan el valor de adquisición de las participaciones.

Al aumentar el valor de adquisición y titularidad de las participaciones estas cantidades, supone que dicho importe no computa como parte de la ganancia obtenida.

En consecuencia estas cantidades no tributan en la transmisión de las participaciones.

La justificación para ello es evidente, dichas cantidades ya fueron objeto de atribución, imputación y tributación en el impuesto directo de los socios cuando se obtuvieron los beneficios correspondientes por la sociedad civil.

En caso de que los beneficios sociales obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas hayan sido objeto de distribución, ya se ha determinado en el punto 1 relativo a la «distribución de beneficios obtenidos en

régimen de atribución de renta» que no tributan por la misma razón que en este caso, ya fueron objeto de atribución, imputación y tributación en el impuesto directo de los socios cuando se obtuvieron los beneficios correspondientes por la sociedad civil.

En conclusión, los beneficios sociales obtenidos por la sociedad civil tributando en el régimen de atribución de rentas no vuelven a tributar por el hecho de que la sociedad civil pase a tributar por el IS, ya sea vía reparto de beneficios y ya sea vía transmisión de las participaciones.

La limitación temporal que establece la norma al señalar «en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación» hace que este importe solo sea de aplicación a socios que tuvieron la participación en el tiempo en que en obtuvieron los beneficios en régimen de atribución. Por ello, para el socio que adquiera la participación a partir de 2016 no será de aplicación este supuesto».

EJEMPLO 4

Supongamos la sociedad civil «X», con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Aportación socios		1.000,00
Reservas		200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

.../...

.../...

Determinar el régimen tributario si en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros.
- b) La sociedad civil reparte a principios de 2016 los beneficios obtenidos en 2014 y 2015 y uno de los socios transmite inmediatamente después sus participaciones por importe de 650 euros.

Solución

a) La ganancia patrimonial obtenida por el socio se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 750 euros.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es de 100. Valor de adquisición y titularidad: 600 euros.

Por tanto la ganancia obtenida será de 150 euros (750 – 600), que tributará en la base del ahorro en el IRPF del socio.

b) A principios de 2016 la sociedad civil reparte los beneficios obtenidos en 2014 y 2015. Dicha cuantía de acuerdo con el punto 1 no se integra en la base imponible del IRPF.

La ganancia patrimonial obtenida posteriormente por el socio se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 650.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es 0, puesto que han sido objeto de reparto. Valor de adquisición y titularidad: 500 euros.

Por tanto, la ganancia obtenida será de 150 (650 – 500), que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Obsérvese que el régimen tributario es idéntico ante idénticas situaciones. En ambos casos el socio ha percibido 750 euros por sus participaciones, el primero por la venta y el segundo por la suma de los beneficios repartidos (100) y la venta de la participación (650) y en ambos casos se tributa por la misma cantidad, 150 euros, en la base del ahorro del IRPF.

- 3.º Cuando se trate de participaciones adquiridas con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, el valor de adquisición se disminuirá en el importe de la parte de estos que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas.

En los casos en los que se adquiriera la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales en régimen de atribución, el valor de adquisición y titularidad se disminuirá en el importe de dichos beneficios sociales.

No obstante interpretamos que es necesario que dichos beneficios hayan sido objeto de reparto al socio que adquirió la participación.

Entendemos que, en caso contrario, estaríamos ante un supuesto de sobreimposición no querido por el legislador.

Pongamos un ejemplo para entender el razonamiento.

Supongamos una sociedad civil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 recogiendo en su balance un importe de fondos propios de 20.000 de los que 8.000 son beneficios sociales obtenidos en régimen de atribución. Supongamos que uno de los socios vende su participación por 10.000 el 1 de enero de 2016 a una persona física. Y supongamos que el socio subsiguiente vuelve a vender la participación a un tercero el 2 de enero de 2016 por el mismo precio, 10.000.

Si aplicamos la norma por el literal:

- Valor de transmisión: 10.000.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (10.000) el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para el socio subsiguiente es de 0 y a esta cuantía, minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas que de acuerdo con el literal de la norma para este socio es 4.000. Valor de adquisición y titularidad. 6.000 euros (10.000 + 0 - 4.000).

Por tanto, la ganancia obtenida por el socio subsiguiente sería de 4.000 euros (10.000 - 6.000) que tributaría en la base del ahorro en el IRPF. Sin embargo es palmario que el socio subsiguiente no ha ganado nada en la compra y la posterior venta de las participaciones de la sociedad civil.

Si aplicamos la norma interpretando que los beneficios en régimen de atribución que hay que minorar son los repartidos:

- Valor de transmisión: 10.000.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (10.000) el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para el socio subsiguiente es de 0 y a esta cuantía, minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto que para este socio es 0. Valor de adquisición y titularidad: 10.000 euros (10.000 + 0 - 0).

Por tanto, la ganancia obtenida por el socio subsiguiente es de 0 euros (10.000 - 10.000) que corresponde a la realidad, ya que el socio subsiguiente no ha ganado nada en la compra y la posterior venta de las participaciones.

Por buscar una similitud desde la perspectiva contable, valga la distancia, sería la aplicación de la norma de registro y valoración 9.^a 2.8 del Plan General de Contabilidad (PGC) que señala que los dividendos no se reconocerán como ingresos cuando inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición y, en consecuencia, minoran el precio de adquisición de la participación.

Efectivamente, trasladada esta norma a un socio de una sociedad civil persona física que adquiera la participación con posterioridad a la generación de los beneficios obtenidos en régimen de atribución, el reparto de los citados beneficios no tributa como dividendo en el socio (como señala la regla a la que nos hemos referido en el punto 1 relativo a la «distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de renta») porque se han distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición (que para este socio es 0) y, además, minoran el precio de adquisición de la participación (como defendemos en la interpretación de la regla aquí citada).

EJEMPLO 5

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presentando el siguiente balance a 31 de diciembre de 2015:

.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Aportación socios		1.000,00
Reservas		200,00
Deudas		600,00
Total	1.800,00	1.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 200 durante 2014 y 2015 que fueron atribuidos a los socios.

Determinar el régimen tributario si en 2016 en los siguientes supuestos:

- Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros.
- Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros y el adquirente las vuelve a transmitir a finales de 2016 por 900.
- Uno de los socios transmite sus participaciones en 2016 por importe de 750 euros, la sociedad civil reparte las reservas a cada socio y el adquirente las vuelve a transmitir a finales de 2016 por 800.

Solución

- La ganancia patrimonial obtenida por el socio inicial se determina por la diferencia entre:
 - Valor de transmisión: 750.
 - Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por la suma del valor de adquisición (500) y el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas, que para cada socio es de 100. Valor de adquisición y titularidad: 600 euros (500 + 100).

Por tanto la ganancia obtenida será de 150 euros (750 – 600), que tributará en la base del ahorro en el IRPF del socio.

.../...

.../...

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio ha tributado por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El importe total de la renta recibida en la operación es también 250 euros pues se adquirió la participación por 500 y se ha vendido por 750 euros.

b) La ganancia patrimonial obtenida por el socio subsiguiente se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 900.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (750), el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para cada socio es de 0 y a esta cuantía minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto, que para este socio es 0. Valor de adquisición y titularidad: 750 euros (750 + 0 - 0).

Por tanto, la ganancia obtenida es de 150 euros (900 - 750) que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio inicial tributó por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El socio subsiguiente ha tributado por:

- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación.
- Total tributación subsiguiente: 150 euros.

Total tributación entre todos los socios: 250 + 150 = 400 euros.

.../...

.../...

El importe total de la renta recibida en la operación es también 400 euros pues se adquirió la participación inicialmente por 500, se ha vendido finalmente por 900 euros y no se ha recibido otra renta por ninguno de los socios.

- c) El socio subsiguiente ha recibido el reparto de los beneficios que procedían de ejercicios en que se tributó en régimen de atribución de rentas. Esta cuantía no se integra en base imponible tal y como se ha explicado anteriormente.

La ganancia patrimonial obtenida por el socio subsiguiente se determina por la diferencia entre:

- Valor de transmisión: 800.
- Valor de adquisición y titularidad. El importe se determina por el resultado de sumar al valor de adquisición (750), el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas entre el momento de adquisición y enajenación, que para cada socio es de 0 y a esta cuantía minorarla con el importe de los beneficios sociales que hubieran sido obtenidos por la entidad tributando en el régimen de atribución de rentas y que hayan sido objeto de reparto, que para este socio es 100. Valor de adquisición y titularidad. 650 euros (750 + 0 - 100)

Por tanto, la ganancia obtenida es de 150 euros (800 - 650) que tributará en la base del ahorro en el IRPF.

Si comparamos de forma global las cantidades tributadas y las rentas obtenidas son correctas.

El socio inicial tributó por:

- 100 euros en régimen de atribución, por los beneficios obtenidos por la sociedad civil en el ejercicio que los haya obtenido.
- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación de la sociedad civil.
- Total tributación por el socio: 250 euros.

El socio subsiguiente ha tributado por:

- 150 euros por la ganancia obtenida en la transmisión de la participación.
- Total tributación subsiguiente: 150 euros.

Total tributación entre todos los socios: 250 + 150 = 400 euros.

El importe total de la renta recibida en la operación es también 400 euros pues se adquirió la participación inicialmente por 500, se ha vendido finalmente por 800 euros, pero el socio subsiguiente ha obtenido además una renta de 100 euros que no ha tributado, por lo que el importe total recibido por las partes fue de 900 euros.

Segundo caso: Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.

Como nos estamos refiriendo a la transmisión de participaciones de sociedades civiles, y a falta de normativa específica, entendemos que se aplicará sin especialidad alguna la normativa reguladora del tratamiento de la doble imposición que recoge el artículo 21 de la LIS y el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

C) Consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

En este punto se trata de analizar las consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes de este impuesto.

Es decir, nos estamos refiriendo a sociedades civiles con personalidad jurídica que en 2014 y en 2015 tributaron en régimen de estimación directa, modalidad normal, y fueron titulares de actividades empresariales de carácter mercantil. Para ello vamos a distinguir tres cuestiones diferentes:

1. Contabilización inicial de los elementos patrimoniales de la sociedad civil a 1 de enero de 2016, fecha en la que pasan a ser contribuyentes del IS.

En el caso de sociedades civiles que hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, la contabilización del asiento de apertura de contabilidad a 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno, puesto que es la continuación de la contabilización de asiento de cierre a 31 de diciembre de 2015.

2. Contabilización y declaración de las operaciones ordinarias a partir de 1 de enero de 2016.

La contabilización y declaración de las operaciones ordinarias a partir de 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno puesto que seguirá, de manera expresa, la normativa general del IS.

Conviene recordar que para estas sociedades civiles se modifica el régimen tributario respecto a 2015 puesto que, en ese ejercicio, se determinaba el resultado contable y se aplicaba la normativa del IS y las especialidades establecidas en la normativa del IRPF para actividades económicas. Sin embargo, a partir de 2016, únicamente se aplica normativa contable y la normativa del IS.

3. Régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones.

Régimen especial que se trata en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y que ha sido tratado con anterioridad.

Se plantea el caso de que una sociedad civil que hubiese pasado a ser contribuyente del IS a 1 de enero de 2016 se transforme en sociedad limitada una vez iniciado 2016.

En estos casos, entendemos que seguirá siendo de aplicación igualmente el régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS, aun cuando se repartan los beneficios que en ese momento sean de una sociedad limitada o aun cuando se transmitan las participaciones que en ese momento sean de una sociedad limitada. Esta conclusión resulta del literal de la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que señala para ambas operaciones lo siguiente:

«a) La distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento...

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...».

Por tanto, entendemos que mientras no se repartan por la sociedad transformada los beneficios obtenidos en régimen de atribución o se transmitan las participaciones de la sociedad transformada, seguirá siendo de aplicación el régimen transitorio recogido en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS para este tipo de operaciones.

3.1.3.2. *Sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015*

En este punto deberemos plantearnos tres cuestiones:

- a) Cuáles son las sociedades civiles que se encuadran en este supuesto.
- b) Cuál es el régimen tributario aplicable a estas entidades.
- c) Cuáles son las consecuencias del régimen tributario aplicable.

Pasamos a analizar las tres cuestiones citadas

A) Sociedades civiles que NO hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Se tratará de sociedades civiles:

- Con personalidad jurídica y objeto mercantil, con los requisitos antes analizados.
- Y que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF.

Tal y como se ha explicado anteriormente, no estaban obligadas a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 conforme al artículo 68 del RIRPF las sociedades civiles que sean:

- Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil.
- Profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

Por tanto, se tratará de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil y que no estaban obligadas a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 por ser titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determinó en aquellos años en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en régimen de estimación objetiva. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

B) Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que NO hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

Cuando la sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes de este impuesto, será de aplicación con carácter general el régimen tributario aplicable a los contribuyentes del IS en todos sus términos.

Es decir, que a partir de 1 de enero de 2016 a las sociedades civiles citadas se les aplica, sin excepción, el régimen previsto en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y en el Real Decreto 634/2015 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece dos especialidades para dos tipos de operaciones específicas, que son:

- La distribución de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.
- La transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Para estas dos operaciones no será de aplicación el régimen general establecido en la LIRPF, si el socio de la sociedad civil es persona física, ni el régimen establecido en la LIS, si el socio de la sociedad civil es persona jurídica, en aquellas partes de los mismos que sean contrarias al régimen previsto por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS.

Se aplicará, en ambos casos, la norma especial recogida en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS de la forma que se indica a continuación:

1. Distribución de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas.

Se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, 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.

A estos efectos conviene matizar:

- a) La norma establece un importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios.

Por ello, en principio, parece razonable entender que cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas:

- La parte correspondiente a «aportación de socios» tendrá el régimen tributario en el socio aplicable a la «devolución de aportaciones» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea la LIRPF si el socio es persona física, la LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente, o la LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.
- El exceso de los fondos propios sobre el límite citado tendrá el régimen tributario en el socio aplicable al «reparto de reservas» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea la LIRPF si el socio es persona física, la LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente, o la LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.

Este régimen es aplicable respecto a los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, puesto que el reparto de beneficios obtenidos no aplicando el régimen de atribución de rentas no tiene ninguna especialidad en sede de los socios

- b) El importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios viene determinado por 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.

Entendemos que el valor del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias es el valor fiscal de los mismos, calculado como luego se expondrá, y que el valor del pasivo exigible es el valor contable, que coincide con el fiscal. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Parece claro que, inicialmente, el legislador fija el importe máximo de los fondos propios que se va a considerar aportación de socios por la diferencia entre dos partidas:

- Valor de los elementos patrimoniales que se deben anotar en el libro de bienes de inversión del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
- Valor del pasivo exigible, es decir, de las deudas de la entidad.

Entendemos que no es casual que el legislador fije el límite en función de estas partidas.

No es casual por el hecho de que, tratándose de contribuyentes que habían tributado en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en régimen de estimación objetiva, el único registro que, a priori, recoge qué elementos patrimoniales eran propiedad de la sociedad civil era el libro registro de bienes de inversión.

De acuerdo con el artículo 68 del RIRPF ambos tipos de contribuyentes estaban obligados a llevar el libro registro de bienes de inversión y en el mismo, solo debían figurar contabilizados, precisamente, los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Sin embargo, quizás el elemento más relevante para determinar el valor del límite fijado por la norma es la cláusula de cierre que establece la misma, al señalar «salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales».

Con esta cláusula de cierre, el legislador amplía el límite también al valor de todos los elementos patrimoniales de la entidad que inicialmente no se anotaban en libros registro de bienes de inversión y que se pueda probar que son propiedad de la sociedad civil.

Estaríamos incluyendo en ese límite también a las existencias, a las cuentas bancarias y el efectivo, a los instrumentos de patrimonio y a cualquier otro elemento patrimonial.

En definitiva, entendemos que el límite va a estar formado por la diferencia entre:

- El valor de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del resto de sus elementos patrimoniales que inicialmente no se anotaban en libros registro de bienes de inversión y que se pueda probar que son propiedad de la sociedad civil, es decir, el valor del activo total.
- El valor del pasivo exigible, es decir, de las deudas de la entidad.

Contablemente, la diferencia entre el valor del activo total menos el pasivo exigible coincide con el valor de los fondos propios.

Por tanto, se puede concluir que la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS determina, en última instancia, que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios». En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, se debería aplicar el régimen tributario en el socio referente a la «devolución de aportaciones» de acuerdo con la norma que le regule, ya sea:

- La LIRPF si el socio es persona física.
- La LIS si el socio es persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente.
- La LIRNR cuando sea no residente sin establecimiento permanente.

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

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

En estos casos el problema surgiría, en sede del socio persona física, en aquellos casos en los que el precio de adquisición de la participación, que coincide normalmente con la aportación inicial a la sociedad civil, fuera inferior a los fondos propios de la entidad, por el hecho de haber acumulado beneficios no distribuidos en régimen de atribución de rentas.

En estos casos, un reparto total de los fondos propios de la sociedad civil a partir de 1 de enero de 2016 determinaría que tributase por rendimiento de capital mobiliario en sede del socio persona física una cantidad que, en realidad, ya tributó por atribución de rentas cuando se obtuvo el beneficio. Se trata de un supuesto de doble imposición NO querido por el legislador.

Para evitar este supuesto de doble imposición el legislador recoge en la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS que:

«Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

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

EJEMPLO 6

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2016:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	1.600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propios		2.200,00
Deudas		600,00
Total	2.800,00	2.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a dos personas físicas residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 600 durante 2014 y 2015 que fueron imputados a los socios.

Determinar el régimen tributario en 2016 en los siguientes supuestos:

- Se reparten beneficios en 2016 por 1.000 euros.
- Se reparten beneficios en 2016 por 2.100 euros y el segundo socio es una SL.

Solución

- De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS, 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.

Por tanto:

La diferencia entre el valor del activo total y el pasivo exigible tendrá la consideración de aportación de socios. En este caso:

.../...

.../...

Valor activo total	2.800,00
Valor pasivo exigible	<u>-600,00</u>
Valor «Aportación de socios»	2.200,00

Es decir, todos los fondos propios de la entidad se corresponden con «aportaciones de socios».

Se reparten beneficios por importe de 1.000 euros, es decir, 500 euros por cada uno de los socios.

Como se trata de socios de la sociedad civil personas físicas, las cantidades repartidas:

- Deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones del artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, minoraría el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso debería tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Por tanto, teniendo en cuenta esta circunstancia, las cantidades repartidas, 500 euros por socio, minorarían el precio de adquisición de la participación, 500 euros por socio, de forma que el reparto de beneficios no tributaría en el IRPF pero el nuevo precio de adquisición fiscal de la participación para cada socio sería 0 euros.

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona física no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100, que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio, después del reparto de beneficios, sería 600 euros (1.100 – 500), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (500).

b) Se reparten beneficios por importe de 2.100 euros, es decir ,1.050 euros por cada uno de los socios.

En la parte correspondiente al socio persona física, las cantidades repartidas:

- Deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones del artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, minoraría el precio de adquisición de la participación hasta su anulación.
- El exceso debería tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Por tanto, teniendo en cuenta esta circunstancia, las cantidades repartidas, 1.050 euros por socio, minorarían el precio de adquisición de la participación (500 € por socio), el nuevo precio de adquisición fiscal de la participación para el socio debería ser 0 euros y además el exceso, 550 euros (1.050 – 500) tributaría en la base del ahorro del IRPF como rendimiento de capital mobiliario.

.../...

.../...

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.⁴ último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona física no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100, que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio después del reparto de beneficios sería 50 euros (1.100 – 1.050), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (1.050) y no tributaría cantidad alguna por rendimientos de capital mobiliario.

En el caso del socio persona jurídica, las cantidades repartidas deberían tener la consideración de reducción de capital por devolución de aportaciones, debería minorar el precio de adquisición de las participaciones hasta 0 euros y el exceso, 550 euros, tendría la consideración de ingreso contable y fiscal exento si cumple los requisitos del artículo 21 de la LIS.

No obstante, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.⁴ último párrafo de la LIS, el precio de adquisición a efectos fiscales de la participación del socio persona jurídica no es 500, que es lo que pagó por ella, sino 1.100 que es el que resulta de la norma fiscal. Por ello, el nuevo precio de adquisición de la participación del socio, después del reparto de beneficios, sería 50 euros (1.100 – 1.050), resultado de minorar al precio de adquisición fiscal (1.100) el importe de los beneficios repartidos (1.050).

2. Rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en régimen de atribución de rentas.

El valor de las participaciones sociales a 1 de enero de 2016, adquiridas con anterioridad a dicha fecha, se determinará considerando que 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.

Los efectos que plantea la norma son los mismos que para el reparto de beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas:

- a) La norma establece un importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios.
- b) El importe máximo de los fondos propios que se consideran aportaciones de los socios viene determinado por 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.

Pero en realidad el legislador, al introducir la cláusula de cierre «salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales» determina en última instancia que «la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios».

Además señala en la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS que:

«Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

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

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

EJEMPLO 7

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, presenta el siguiente balance a 1 de enero de 2016:

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	1.600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propio		2.200,00
Deudas		600,00
Total	2.800,00	2.800,00

La sociedad civil opta por pasar a ser contribuyente del IS en 2016.

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50 % a una persona física y a una persona jurídica residentes que adquirieron sus participaciones en la entidad en el momento de su

.../...

.../...

creación en enero de 2014, cada una de ellas por 500, habiendo obtenido unos beneficios de 600 durante 2014 y 2015 que fueron imputados a los socios.

Determinar el régimen tributario en 2016 en los siguientes supuestos:

- a) Un socio persona física transmite la participación en 2016 por 1.100 euros.
- b) Un socio persona jurídica transmite la participación en 2016 por 1.100 euros.

Solución

- a) De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS 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.

Por tanto:

La diferencia entre el valor del activo total y el pasivo exigible tendrá la consideración de aportación de socios. En este caso:

Valor activo total	2.800,00
Valor pasivo exigible	<u>-600,00</u>
Valor «Aportación de socios»	2.200,00

Es decir, todos los fondos propios de la entidad se corresponden con «aportaciones de socios»

En el caso de que el socio que transmite la participación sea persona física, sería aplicable la norma de IRPF, que no distingue entre «aportación de socios» o reservas en el precio de venta, por lo que toda la ganancia que se produjera tendría la consideración de renta imputable en la base imponible del ahorro en el IRPF, sin perjuicio de las normas especiales de valoración que recoge el artículo 37 de la LIRPF:

Precio de venta	1.100,00
Precio de adquisición	<u>500,00</u>
Ganancia de patrimonio	600,00

Sin embargo, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.4 último párrafo de la LIS, con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición real de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

Por tanto, en este caso, la ganancia de patrimonio a declarar será:

Precio de venta	1.100,00
Precio de adquisición según disposición transitoria trigésima segunda de la LIS	1.100,00
Ganancia de patrimonio	0,00

b) En el caso de que el socio que transmite es persona jurídica:

La renta obtenida, fiscal y contable, vendría determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de la participación. Dicha renta estaría exenta si cumple los requisitos del artículo 21 de la LIS.

No obstante, en aquellos casos especiales en los que el artículo 21 de la LIS establece un régimen distinto para la parte de las ganancias por transmisión de participaciones que se corresponda con «aportaciones de socios» y «reservas», las cantidades antes citadas tendrán dicho carácter. Quizás el caso más habitual sería que la sociedad civil tenga la consideración de «entidad patrimonial» del artículo 5.2 de la LIS, en cuyo caso la transmisión de las participaciones se calcularía teniendo en cuenta dicha circunstancia.

En este caso, y si se considerase que la sociedad civil hubiera tenido la consideración de patrimonial desde 2014 (cuestión que no se ha planteado en el supuesto), el socio persona jurídica determinaría una renta contable por la venta de las participaciones de 600 euros (1.100 de precio de venta – 500 de precio de adquisición). De dicha renta:

- Puesto que la participación del socio persona jurídica es el 50 %, de acuerdo con el artículo 21 de la LIS, estaría exenta la parte de la ganancia que se corresponda con el incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación. Teniendo en cuenta que todos los fondos propios se consideran aportación de socios el importe del incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación es 0, por lo que no está exenta ninguna cantidad.
- Estaría no exenta la parte de la ganancia que no se corresponda con el incremento neto de beneficios durante la tenencia de la participación, es decir, 600 euros.

Sin embargo, en aplicación de la disposición transitoria trigésimo segunda.⁴ último párrafo de la LIS, con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición real de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS y puestos de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

.../...

.../...

Por tanto, en este caso, la renta a declarar por el socio persona jurídica será:

Precio de venta	1.100,00
Precio de adquisición según disposición transitoria trigésima segunda de la LIS	<u>1.100,00</u>
Renta a integrar en la base imponible del socio	0,00

C) Consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles que no hubiesen tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015

En este punto se trata de analizar las consecuencias fiscales del régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que NO hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 y a partir de 1 de enero de 2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto. Es decir, que en 2014 y en 2015 eran:

- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- Titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación objetiva.

Para ello vamos a distinguir tres cuestiones diferentes:

1. Contabilización inicial de los elementos patrimoniales de la sociedad civil a 1 de enero de 2016, fecha que pasan a ser contribuyentes del IS.

En el caso de sociedades civiles que NO hubiesen tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015 la contabilización del asiento de apertura de contabilidad a 1 de enero de 2016 entendemos que dependerá del régimen tributario que hubieran aplicado con anterioridad a 1 de enero de 2016 y el tipo de elemento patrimonial a que se refiera. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Pasamos a analizar las posibles situaciones:

- a) Elemento del activo no corriente no susceptible de amortización. Entendemos que se contabilizará el 1 de enero de 2016 por el valor de adquisición del mismo de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones que supongan la modificación del precio de adquisición y la normativa contable que lo regula. Por ejemplo, un terreno.

b) Elemento del activo no corriente susceptible de amortización:

En nuestra opinión se contabilizará el 1 de enero de 2016 por la diferencia entre:

- El valor de adquisición del mismo de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones relacionadas con la adquisición y la normativa contable que lo regula.
- Las amortizaciones fiscales que se hubieran producido durante la tenencia del mismo, computándose en todo caso la amortización fiscal mínima en cada uno de los ejercicios. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Podemos encontrarnos en dos supuestos distintos:

- 1.º Que los socios de la sociedad civil hubieran aplicado estimación directa, modalidad simplificada. Entendemos que la amortización a descontar para determinar el valor inicial del elemento a contabilizar a 1 de enero de 2016 será la que corresponde a la modalidad simplificada, en la actualidad regulada en el artículo 30 del RIRPF y que señala que se aplicará de forma lineal y se utilizará la tabla de amortización simplificada que apruebe el ministro del Hacienda y Administraciones Públicas (Orden de 27 de marzo de 1998) y que fue aplicada por el contribuyente. Parece razonable que, en su defecto, deberá tenerse en cuenta la amortización fiscal mínima de acuerdo con la tabla simplificada. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 %	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 %	20 años
3	Maquinaria	12 %	18 años
4	Elementos de transporte	16 %	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 %	10 años
6	Útiles y herramientas	30 %	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 %	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 %	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 %	50 años
10	Olivar	2 %	100 años

- 2.º Que los socios de la sociedad civil hubieran aplicado estimación objetiva. La amortización a descontar para determinar el valor inicial del elemento a contabilizar a 1 de enero de 2016 será la que corresponde a la estimación objetiva, en la actualidad regulada en el artículo 37 del RIRPF y que señala que se aplicará cuando así se establezca y con la tabla de amortización que apruebe el ministro del Economía y Hacienda al aprobar la orden de módulos de cada ejercicio (Orden HAC/2222/2014 para el año 2015) y que fue aplicada por el contribuyente. Parece razonable que, en su defecto, deberá tenerse en cuenta la amortización fiscal mínima de acuerdo con la tabla correspondiente. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

En el caso de 2015 sería la siguiente tabla:

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 %	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 %	5 años
3	Batea	10 %	12 años
4	Barco	10 %	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 %	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 %	10 años

- c) Elemento del activo corriente. En este caso dependerá del tipo de elemento a que nos refiramos. Puede tratarse de:
- Existencias. En nuestra opinión deberá realizarse un inventario físico de las existencias a 1 de enero de 2016, valorarlas por el precio de adquisición de acuerdo con los justificantes documentales de la adquisición y de otras posibles operaciones relacionadas con la adquisición y de acuerdo con la normativa contable y utilizar cualquiera de los métodos autorizados en el PGC para la valoración de inventarios, fundamentalmente o FIFO o precio medio ponderado.
 - Clientes, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, fundamentalmente al coste amortizado.
 - Inversiones en instrumentos de patrimonio. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, ya sea precio de adquisición o valor razonable.
 - Efectivo y otros activos líquidos equivalentes. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC.
- d) Elemento del pasivo. Se deberán valorar de acuerdo con el criterio previsto en el PGC, fundamentalmente al coste amortizado.

2. Contabilización y declaración de las operaciones habituales a partir de 1 de enero de 2016.

La contabilización y declaración de las operaciones habituales a partir de 1 de enero de 2016 no plantea problema alguno puesto que seguirá de manera expresa la normativa del IS de las que son contribuyentes.

3. Régimen tributario de las operaciones de reparto de beneficios y transmisión de participaciones.

Régimen especial que se trata en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que ha sido tratado con anterioridad.

EJEMPLO 8

Supongamos la sociedad civil X, con personalidad jurídica y objeto mercantil que no hubiese tenido obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en 2014 y 2015, tributo en régimen de estimación directa, modalidad simplificada en esos ejercicios, y es titular de los siguientes elementos:

- Inmueble 1: Valor de adquisición de 1.700 y amortización acumulada calculada mediante la aplicación de la tabla simplificada de 100.
- Inmueble 2: Valor de adquisición de 450 y amortización acumulada calculada mediante la aplicación de la tabla simplificada de 50.
- Otros activos mobiliarios: Precio de adquisición de 200.
- Deudores: Valoración a coste amortizado de 500.
- Cuenta corriente de 100.
- Deudas: Valoración a coste amortizado de 600.

Contabilizar el asiento de inicio a 1 de enero de 2016

Solución

La sociedad civil presentará el siguiente asiento inicial a 1 de enero de 2016.

Cuenta	Debe	Haber
Inmueble 1	1.600,00	
Inmueble 2	400,00	
Otros activos mobiliarios	200,00	
		.../...
		.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Deudores	500,00	
Tesorería	100,00	
Fondos propios		2.200,00
Deudas		600,00

3.1.3.3. Reglas de devengo e imputación como consecuencia del régimen transitorio

El régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS regulado en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS establece tres normas de cautela en cuanto a las reglas de devengo e imputación establecidas con carácter general en la LIS. Estas reglas son las siguientes:

1. Las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en el régimen de atribución de rentas, no integradas en la base imponible a 1 de enero de 2016, lo serán en la base imponible del IS del primer periodo impositivo iniciado a partir de dicha fecha.

Entendemos que el legislador se está refiriendo a operaciones realizadas en periodos anteriores a 2016 que se hubieran declarado en régimen de imputación en función de los cobros/pagos. En dichas situaciones, la renta pendiente de integrar a 1 de enero de 2016 se imputará en ese ejercicio en la base imponible del IS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

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.

Se trata de una regla cuyo objeto es evitar supuestos de doble imposición, puesto que evita que tribute de nuevo rentas que ya lo hicieron en régimen de atribución.

3. Los cambios de criterio de imputación temporal que pudieran resultar de aplicación en ningún caso comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar ni que se computen doblemente.

Se trata de una cláusula de cierre para evitar supuesto de doble o de nula tributación.

EJEMPLO 9

Una sociedad civil estaba aplicando en 2015 criterio de caja para la imputación de los ingresos de la actividad económica desarrollada quedando pendiente de imputar a 1 de enero de 2016 10.000 euros no cobrados. A 1 de enero de 2016 pasa a ser contribuyente por el IS.

Solución

De acuerdo con la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS deberá integrar en 2016, además de las rentas obtenidas en ese ejercicio, las rentas devengadas en los periodos impositivos en los que se tributó en régimen de atribución de rentas y que estaban pendientes de integración. En este caso deberá integrar 10.000 euros en la base imponible del IS de 2016.

4. ANÁLISIS DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA TRIGÉSIMA DE LA LIRPF: SITUACIÓN DE LAS DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES CIVILES QUE PASEN A TRIBUTAR EN EL IS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

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

Es decir, que si las sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS y que hubieran tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas tienen deducciones por actividades económicas pendientes de aplicar y procedentes de ejercicios anteriores a 2016 (por haber excedido en esos ejercicios el límite del 25% o del 50% sobre la cuota íntegra positiva ajustada que recoge el art. 39.1 de la LIS), estos importes:

- No tienen la consideración de deducciones pendientes de aplicación para las sociedades civiles citadas.
- Pueden ser objeto de deducción por parte de los socios de las sociedades civiles señaladas siempre que se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la LIS.

Sobre esta disposición transitoria deben hacerse las siguientes matizaciones:

En primer lugar, entendemos que la atribución de las deducciones pendientes de las sociedades civiles a sus socios es aplicable:

- Para las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del IS habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por el IRPF.
- Pero también para las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que se apliquen el régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF para aquellas sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016.

Es decir, entendemos que, por la propia normativa que regulaba el régimen de atribución de renta, la imputación de las deducciones pendientes de las sociedades civiles es aplicable a todas las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que hubieran tributado con anterioridad a 1 de enero de 2016 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, tanto si se disuelven como si se convierten en contribuyentes del IS.

En nuestra opinión las deducciones por actividades económicas siempre se trasladan a los socios personas físicas. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

En segundo lugar, entendemos que las deducciones pendientes son atribuibles a los socios personas físicas de las sociedades civiles citadas tanto si realizan actividades económicas en 2016 como si no.

Por último, en tercer lugar, entendemos que, por la propia normativa que regulaba el régimen de atribución de renta, las deducciones pendientes de las sociedades civiles eran atribuibles también a todas las personas jurídicas contribuyentes del IS, socios de sociedades civiles que hubieran tributado con anterioridad a 1 de enero de 2016 en régimen de atribución de rentas por el IRPF, tanto si se disuelven como si se convierten en contribuyentes del IS.

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

Por último, debemos tratar aquellos elementos específicos de la tributación de las sociedades civiles como contribuyentes del IS o la tributación de sus socios, ya sea en el IRPF, en el IS o el IRNR con o sin establecimiento permanente. Para ello vamos a tratar los siguientes elementos:

A) Elementos patrimoniales

Uno de los puntos más importantes a tratar es el de los elementos patrimoniales utilizados por la sociedad civil en su actividad. Dentro de estos elementos patrimoniales debemos distinguir dos grandes grupos según la titularidad de los mismos corresponda a la sociedad civil o a los socios de la sociedad civil.

1. Elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde a la sociedad civil.

Se trata de elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad civil por tener personalidad jurídica propia.

En caso de inmuebles precisará escritura pública de adquisición e inscripción a nombre de la sociedad civil en el Registro de la Propiedad.

Como consecuencia de la utilización del elemento patrimonial no se generan rentas a integrar en la base imponible ni de la sociedad civil ni de los socios fuera de las propias de la utilización de los mismos, vía amortización o gastos relativos a los mismos.

En caso de transmisión de los elementos patrimoniales, la renta generada tributa en el IS de la misma forma que procedería en cualquier tipo de entidad sujeta a este impuesto.

2. Elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde a los socios de la sociedad civil y que son utilizados por esta en su actividad.

Se trata de elementos patrimoniales adquiridos por los socios de la sociedad civil que son cedidos a la misma para el ejercicio de la actividad de la entidad.

Como consecuencia de dicha cesión:

- a) No deben tenerse en cuenta por la sociedad civil en el asiento inicial a contabilizar a 1 de enero de 2016, puesto que se trata de elementos patrimoniales que NO pertenecen a la misma.

Por tanto:

- Ni figuran en el balance inicial de la sociedad civil.
- Ni forman parte del límite previsto en la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS a los efectos de regular el reparto de los beneficios obtenidos por la sociedad civil en periodos en que hubiera tributado en régimen de atribución de rentas ni en la transmisión de las participaciones de la sociedad civil al señalar que «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 co-

respondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales».

- b) Como consecuencia de la cesión de elementos patrimoniales a una sociedad entendemos que se genera un «arrendamiento operativo implícito».

En principio «arrendamiento operativo implícito» tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario o inmobiliario regulados en los artículos 22 y 25.4 c) de la LIRPF salvo que el socio, en relación con el arrendamiento inmobiliario, disponga de persona contratada y pueda calificarse de acuerdo con el artículo 27.2 de la LIRPF como actividad económica. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- c) El «arrendamiento operativo implícito» determina, como decimos, un rendimiento de capital mobiliario o inmobiliario en los socios o en su caso rendimiento de actividad económica y un gasto, en principio fiscalmente deducible, en la sociedad civil siempre que los elementos patrimoniales se dediquen a la actividad realizada por la sociedad civil. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.
- d) De acuerdo con el artículo 5.Uno c) de la LIVA «A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

(...)

- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Por tanto, salvo que el resto de la normativa del impuesto determine lo contrario, el «arrendamiento operativo implícito» derivado de la cesión de elementos patrimoniales de los socios a la sociedad civil determina una operación sujeta y no exenta del IVA. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- e) El «arrendamiento operativo implícito» derivado de la cesión de elementos patrimoniales de los socios a la sociedad civil se valorará por su valor con carácter general que será de mercado necesariamente en los casos previstos en el artículo 18 de la LIS.
- f) En caso de transmisión de elementos patrimoniales adquiridos por los socios de la sociedad civil que son cedidos a la misma, la ganancia de patrimonio se declarará por los socios, en la base imponible del ahorro del IRPF o, en caso de que sean personas jurídicas, en la base imponible del IS.

Se plantea la problemática de la aplicación o no de los coeficientes de abatimiento en régimen transitorio que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF en relación con los bienes

inmuebles adquiridos por los socios personas físicas antes de 31 de diciembre de 1994 y que son cedidos a la sociedad civil para su actividad. Para este caso habrá que distinguir dos supuestos:

- Primero: El elemento patrimonial se transmite después de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 y el socio no tiene contratada una persona para gestionar la actividad de alquiler del citado bien.

En este caso, parece claro que a 1 de enero de 2016 el bien inmueble pasa a generar rendimientos de capital inmobiliario y se produce su desafectación de la actividad económica. En aplicación del artículo 28.3 de la LIRPF, pasados tres años desde la desafectación se entiende que el elemento patrimonial nunca estuvo afecto a la actividad. Por ello, si se transmite el bien inmueble pasados tres años desde su desafectación, podrá aplicarse el régimen que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF si se cumplen los requisitos para ello.

- Segundo: El elemento patrimonial se transmite antes de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 o el elemento patrimonial se transmite después de pasados tres años desde el 1 de enero de 2016 pero el socio tiene contratada una persona para gestionar la actividad de alquiler del citado bien. En esos casos se está transmitiendo un elemento afecto a una actividad económica y, por tanto, no es aplicable el régimen que regula la disposición transitoria novena de la LIRPF.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

B) Relación socio/sociedad

Uno de los elementos que más controversia genera son las cantidades cobradas por los socios de la sociedad civil de la misma y la naturaleza de dicha relación.

En realidad en determinados casos resulta dificultoso encuadrar la prestación realizada por los socios a la sociedad civil en el marco normativo actual.

A la vista de la dificultad señalada habrá que estar a lo que señale la DGT.

No obstante, atendiendo a la relación entre las cantidades percibidas por los socios pueden tener tres naturalezas distintas:

1. Rendimientos de trabajo personal por el trabajo realizado por los socios en la sociedad.
2. Rendimientos de actividades económicas por la prestación realizada por los socios a la sociedad.
3. Rendimientos de capital mobiliario por el reparto de los beneficios de la sociedad a los socios.

Vamos a analizar las tres opciones señaladas, todo ello, sin perjuicio del pronunciamiento que sobre este tema realice la DGT.

1. Rendimientos de trabajo personal por el trabajo realizado por los socios en la sociedad.

El Estatuto de los Trabajadores establece que:

«1. La presente ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario».

Siguiendo la extensa casuística existente sobre el tema parece claro que, entre la sociedad civil y los socios de la sociedad civil, no debe haber contrato laboral puesto que no se dan, en un principio, las notas de dependencia y ajenidad que requiere el contrato laboral. Sin embargo, esta afirmación no es absoluta.

Respecto a la consideración de la existencia de una relación de carácter laboral, la doctrina del Tribunal Supremo (Sala Cuarta, de lo Social) contenida entre otras, en las Sentencias de fechas 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829), 12 de febrero de 2008 y 29 de noviembre de 2010 puede resumirse en los siguientes puntos:

- 1.º La calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.
- 2.º Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.
- 3.º Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción.
- 4.º Los indicios comunes de dependencia son:
 - La asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario.
 - El desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones.
 - La inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad, y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.
- 5.º Los indicios comunes de ajenidad son:

- La entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados.
- La adopción por parte del empresario –y no del trabajador– de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender.
- El carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo.
- El cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.

Por último, resulta especialmente relevante la condición de socio de las personas físicas por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una «mera apariencia formal».

En aquellos casos en los que se den las notas de dependencia y ajenidad, determinadas conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, las cantidades cobradas por los socios de las sociedades civiles por su prestación tendrán la consideración de «derivadas de una relación laboral», considerándose como retribución del trabajo personal en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.

2. Rendimientos de actividades económicas por la prestación realizada por los socios a la sociedad.

A los efectos de calificar como actividad económica la prestación realizada por un socio a la sociedad civil nos podemos encontrar en dos supuestos distintos que deben analizarse por separado.

1.º Se dan las circunstancias del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF.

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

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales de forma que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional, que son las recogidas en la Sección 2.ª de las Tarifas del IAE, independientemente de que por aplicación de la Regla 3.ª 3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª.

- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En principio este supuesto no se puede producir en el ámbito de las sociedades civiles que pasan a ser contribuyentes del IS porque, como se ha referido anteriormente, si la sociedad civil realiza una actividad recogida en la Sección 2.^a de las Tarifas del IAE NO se produce el cambio de sujeción al IS.

No obstante, en aquellos supuestos en los que la sociedad civil realice dos actividades, una de ellas mercantil y otra recogida en la Sección 2.^a de las Tarifas del IAE, ha señalado la DGT que se produce el cambio de sujeción al IS. Bajo esta hipótesis, entendemos que si además se producen las tres circunstancias señaladas anteriormente podría ser de aplicación el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF y calificar la prestación realizada por el socio como actividad profesional.

En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

- 2.º No se dan las circunstancias del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF pero la actividad desarrollada por el socio se califica como actividad económica a efectos del IRPF.

En este caso se deberá analizar el supuesto bajo la perspectiva general del artículo 27.1 párrafo primero de la LIRPF que señala que:

«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».

Es decir, hay que analizar dónde se encuentran los medios de producción de la actividad desarrollada por el socio, analizar la posible dependencia y ajenidad en su relación con la sociedad civil y determinar si la relación existente entre ambos es laboral o no.

A estos efectos conviene recordar la Nota 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa al tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles. Entendemos que será equivalente cuando el servicio prestado por el socio se realice a sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del IS. En todo caso, en relación con esta cuestión habrá que estar a lo que señale la DGT.

Llegado a este punto la actividad desarrollada por el socio por la prestación realizada solo puede calificarse como:

- Rendimiento derivado de una relación laboral. En ese caso ya se ha señalado que tributa como retribución del trabajo personal en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.
- Rendimiento derivado de una actividad económica. Deberá considerarse como rendimiento de actividad económica en el IRPF y gasto deducible para la sociedad civil en el IS.

A este respecto queda por determinar dos cuestiones:

En primer lugar, la valoración de la retribución prestada por el socio. En este caso recordar que si se dan las circunstancias del artículo 18 de la LIS, dicha operación cualquiera que sea la calificación que se le haya dado tendrá la consideración de operación vinculada y deberá valorarse a valor de mercado.

Y en segundo lugar, en aquellos casos en que se califique la relación entre el socio y la sociedad como no laboral es necesario determinar si dichas operaciones están sujetas al IVA o no. A estos efectos conviene recordar dos Consultas vinculantes, números V1147/2015 (NFC053933) y V1148/2015 (NFC053864) y de fecha 13 de abril de 2015, emitidas por la DGT a resultas de la modificación introducida en el artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, y que aclararon la tributación en el IVA de los servicios prestados de socios a sociedades.

En dichas consultas los criterios establecidos por la DGT introducen una menor seguridad jurídica que en el caso del IRPF y van a obligar a realizar un análisis caso a caso de la concurrencia de los mismos en cada uno de ellos.

- La sujeción al IVA es independiente de la calificación de los servicios en el IRPF como rendimiento de la actividad económica.
- La sujeción al IVA de los servicios prestados se producirá si la actividad se ejerce con carácter independiente o por cuenta propia, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Para apreciar si dicho ejercicio se produce con carácter independiente habrá que analizar tres aspectos:
 1. Las condiciones de trabajo, dentro de las que principalmente habrá que examinar dos indicios:
 - Si existe o no subordinación. No existirá cuando el socio organice los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad.
 - La integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

2. La remuneración, es decir, si el socio soporta el riesgo económico o no. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa.
3. La responsabilidad contractual frente a los clientes. Si bien, tal y como ha establecido el TJUE en el asunto C-235/85 (NFJ000268) el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.
 - En caso de que los activos principales para el ejercicio de la actividad se encuentren en sede de la sociedad, los servicios que prestan los socios quedarán excluidos del ámbito del IVA, en la medida en que estos no ordenen medios.
 - Y en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, por entender que los servicios prestados por el socio son personalísimos y priman en ellos los conocimientos, experiencia y competencia profesional del socio, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. La relación será laboral si en las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad el profesional se somete a los criterios organizativos, su remuneración no depende de los resultados y la responsabilidad de la actividad es de la sociedad. Si no concurren estas condiciones, los servicios prestados por el socio estarán sujetos al IVA.

Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente, habrá que analizar cada caso en concreto, considerando todas las circunstancias concurrentes en la prestación de los servicios del socio a la sociedad en cuyo capital participa, para determinar si se cumple el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, que es lo que determina si estamos ante el ejercicio independiente de una actividad económica.

3. Rendimientos de capital mobiliario por el reparto de los beneficios de la sociedad a los socios.

Si partimos del supuesto de que se ha determinado el beneficio obtenido por la sociedad civil, computando a estos efectos la retribución a los socios por su participación en dicha obtención, ya sea como rendimientos derivados de una relación laboral o como rendimientos de actividades económicas, procede en último lugar el reparto del mismo.

En todo caso, estamos en un supuesto de reparto de beneficios obtenidos no aplicando el régimen de atribución de rentas, es decir, obtenidos a partir de 1 de enero de 2016, puesto que el caso contrario, reparto de los beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas se regula por la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS que ha sido tratada con anterioridad.

Es decir estamos ante un supuesto en el que, no arrastrando beneficios no repartidos procedentes de antes de 1 de enero de 2016, la sociedad civil, por ejemplo, obtiene los siguientes ingresos y gastos:

Ingresos obtenidos en 2016	200.000,00
Gastos incurridos en 2016 excepto relación con socios	-50.000,00
Rendimientos socios por prestación realizada a la sociedad	-80.000,00
Beneficio obtenido sociedad civil	70.000,00

Respecto a este ejemplo:

- La sociedad civil declarará un beneficio antes de impuestos de 70.000 euros en el IS, que tributará al tipo general del 25% lo que determinará una cuota de 17.500 euros.
- Los socios declararán en su base imponible general, como rendimientos derivados de una relación laboral o como rendimientos de actividades económicas, un importe total de 80.000 euros.
- Resulta un remanente a repartir a los socios de 52.500 euros. Este remanente no tributa en tanto no sea repartido a los socios.

Cuando la sociedad civil reparta a los socios los beneficios obtenidos en 2016:

- Si el socio es persona física tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario del artículo 25.1 a) de la LIRPF.
- Si el socio es persona jurídica tendrá la consideración de reparto de beneficio que estará exento si cumple los requisitos del artículo 21.1 de la LIS.

Por ejemplo si la sociedad civil tiene dos socios al 50% y se reparten los beneficios obtenidos en 2017, los dos socios integrarán en la base del ahorro del IRPF de 2017 de cada uno de ellos 26.250 euros como rendimientos de capital mobiliario.

C) Existencias y recargo de equivalencia

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