

SOBRE SOCIEDADES CIVILES

La ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014 por la que se modifican, entre otras, la Ley 35/2006 del IRPF, ha dado una nueva redacción al apartado 3 del artículo 8 de la LIRPF para adecuarlo a las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades en relación con el ámbito de sujeción pasiva de este último, que establece que las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del IS.

En efecto, el artículo 7.1 a) de la LIS señala como contribuyentes de este impuesto a *“Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que **no** tengan objeto mercantil”*. Luego, a sensu contrario, serán contribuyentes del IS las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, que tradicionalmente vienen tributando en el IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Haciendo una síntesis de la diferente documentación obtenida en cursos organizados por la CAI, el Colegio de Economistas de Cataluña, y de la Agencia Tributaria, presentamos un análisis de esta nueva situación para estas entidades, así como de sus obligaciones censales, contables y fiscales.

Sujetos pasivos del IS:

Como ya hemos dicho, según el artículo 7 de la LIS, desde el 1 de enero de 2016 serán contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

Personalidad jurídica de las scp:

La doctrina mayoritaria sobre este tema permite concluir que: **las sociedades civiles adquieren personalidad jurídica desde el momento en que actúan como entidades autónomas en el tráfico jurídico utilizando su nombre, en el que se contendrá la mención “sociedad civil” o “SC”, y su propio NIF, que comenzará por la letra “J”, sin exigírseles requisito formal alguno.** Únicamente deberán otorgar escritura pública si pretenden ser titulares de inmuebles o derechos reales, pudiendo acceder al Registro de la Propiedad como titulares de los mismos.

Según informe del servicio técnico de la AEAT, la sociedad civil una vez constituida, adquiere plena personalidad jurídica sin necesidad de mayores requisitos formales.

Se exceptúa, según el artículo 1669 del Código Civil, las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, que se registrarán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.

En este sentido, según sendas consultas de la DGT (por ejemplo CV V4168-15), cuando una scp se constituya en contrato privado presentado ante la Administración tributaria para la obtención de NIF, pasa a tener personalidad jurídica.

¿Cuándo se entiende que una scp tiene objeto mercantil?:

De acuerdo con las consultas de la DGT (por ejemplo CV V4168-15) y el informe del servicio técnico de la AEAT, será objeto mercantil la realización de una actividad económica de

producción, intercambio o de prestación de servicios para el mercado, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras, o de carácter profesional (las que estén adaptadas a la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales).

Doctrina de la DGT:

No son sujetos pasivos del IS las S.C.P. dedicadas a las siguientes actividades:

- Agrícolas (CV V2380-15).
- Ganaderas (CV V2381-15).
- Forestal (CV V3293-15).
- Pesquera (CV V3968-15).
- Profesional acogida a Ley 2/2007 (CV V4167-15).
- Mera titularidad de bienes (CV V2431-15).
- Farmacias (actividad reglada: no es posible su desarrollo por la sociedad civil). CV V4142-15.

Si son sujetos pasivos del IS las S.C.P. dedicadas a las siguientes actividades (entre otras):

- Arrendamiento de inmuebles sin empleado (CV V4098-15).
- Mixtas (parte mercantil, parte no mercantil). CV V4103-15.
- Central de gastos (CV V4165-15).

Así, en la casilla 403 del modelo 036, tendrán objeto mercantil:

- Alquiler de locales. **Es irrelevante si tiene o no a personal empleado**, ya que no se ha discutido es si es actividad económica o no; lo que se ha dirimido es si tiene objeto mercantil o no.
- Resto empresariales.
- Profesionales, excepto a las que resulte de aplicación la Ley 2/2007.

La información a suministrar a los contribuyentes al presentar un alta de NIF es que la casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el IS, la deberán rellenar las scp que rellenen los siguientes contenidos de actividad económica:

- A01
- A03. Todos los epígrafes del IAE, salvo los de la sección 1, división 1, y los de las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 (ambas divisiones con epígrafes destinados a actividades mineras).
- A04
- B04
- B05

De todas formas, es importante mencionar que en el anteproyecto de Ley de Código Mercantil, cuyo texto íntegro puede consultarse en la página web del Ministerio de Justicia (desde el 30 de abril del 2014 este Anteproyecto está informado al Consejo de Ministros) y que pretende sustituir al Código de Comercio actualmente vigente, mercantiliza todas estas actividades en los siguientes términos:

“Ámbito de aplicación.

Artículo 001-2. Ámbito subjetivo.

1. A los efectos de este Código son operadores del mercado y quedan sujetos a sus normas:

a) **Los empresarios.** Se consideran empresarios:

1. Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, **incluidas las actividades agrarias y las artesanales.**
2. Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior.
3. Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.

b) Las personas físicas que ejerzan **profesionalmente** y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.

c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, **ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.**

CONCLUSION: Con la entrada en vigor del Código Mercantil, cualquier actividad económica realizada por empresarios, profesionales, sociedades mercantiles o personas jurídicas, tendrán objeto mercantil. La duda es si ese nuevo Código Mercantil va a ser aprobado en estos términos, y cuándo entrará en vigor.

Distinción entre Sociedad Civil y Comunidad de Bienes:

Según el Código Civil e informes de servicios consultivos, en el caso de comunidades de bienes que se constituyan para poner en común dinero, bienes, o industria con el ánimo de obtener ganancias y lucros comunes, estaremos en presencia de una sociedad civil, que desde el 1 de enero de 2016 será sujeto pasivo del IS.

En conclusión, cuando se solicite un NIF de C.B. o S.C.P., para valorar ante qué tipo de entidad estamos, habrá que analizar el documento que acredite situaciones de cotitularidad o el acuerdo de voluntades aportado para solicitar dicho NIF, tomando en consideración:

- a) Si hay o no previa existencia de un patrimonio.
- b) Si el patrimonio es poseído en común por todos los comuneros.
- c) Si hay voluntad de asociarse diferente de la mera copropiedad que ya deben tener todos los solicitantes.
- d) Si se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- e) Si hay o no socios no copropietarios.

Por tanto,

- Se otorgará el NIF de C.B., si del acuerdo de voluntades se desprende que:
 - i. Hay patrimonio común preexistente.
 - ii. El patrimonio común preexistente es copropiedad de todos.
 - iii. No hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.
 - iv. No se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
 - v. No hay socios no copropietarios.

- No se otorgará el NIF de C.B. si del acuerdo de voluntades o documentación que acredite situaciones de titularidad aportada para solicitar el NIF se desprende que:
 - i. No hay patrimonio común preexistente.
 - ii. El patrimonio común preexistente no es copropiedad de todos.
 - iii. Hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.
 - iv. Se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
 - v. Hay socios no copropietarios.

Alternativas que plantea la legislación en vigor:

La entrada en vigor del nuevo régimen de sujeción pasiva de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil se retrasa para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, tal y como señala la DT 34 a) de la LIS, articulándose un triple régimen transitorio al respecto:

- En primer lugar, se modifica la DT 19 de la LIRPF para establecer un régimen fiscal especial para los supuestos de disolución y liquidación de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, habiendo tributado hasta 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 1/1/2016.
- En segundo lugar, la DT 32 de la LIS establece el régimen transitorio aplicable a las sociedades civiles que, a partir del 1/1/2016, pasen a ser contribuyentes de este impuesto.
- Por último, se añade una DT 30 a la LIRPF para establecer que, las personas físicas contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles que adquieran a partir del 1/1/2016 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.

Vemos que, de los cuatro supuestos de hecho que se pueden plantear (socios, personas físicas o jurídicas, de sociedad civil que se extingue y socios, personas físicas o jurídicas, de sociedad civil que pasa a ser contribuyente del IS) la DT 30 de la LIRPF solamente contempla uno de ellos, el de las personas físicas contribuyentes del IRPF socios de sociedades civiles que

adquieran a partir del 1/1/2016 la condición de contribuyentes del IS, habiendo tributado con anterioridad en régimen de atribución de rentas por IRPF.

Analicemos a continuación el citado régimen fiscal especial de disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles, cuando se opte por esta alternativa, así como el régimen transitorio aplicable a aquellas otras que se conviertan en contribuyentes del IS a partir del 1/1/2016:

Las scp que no deseen ser contribuyentes del IS, podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación de un régimen especial, previsto en la Disposición Transitoria 19ª de la LIRPF.

Requisitos para la opción.

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

- Que, con anterioridad a 1/1/2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF.
- Que a partir del 1/1/2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del IS (personalidad jurídica y objeto mercantil).
- Que en los seis primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación. El acuerdo de disolución con liquidación deberá adoptarse de forma fehaciente (hay quien recomienda hacerlo en escritura pública, pero entiendo que si ese acuerdo se liquida por el Organismo Autónomo pertinente será igualmente válida su fehaciencia).
- 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.

Acordada la disolución y liquidación, se continuará aplicando el régimen de atribución de rentas hasta la liquidación sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del IS.

De lo contrario, si no se acordara la disolución y liquidación, o no se cumplieran los plazos, la s.c.p. tendrá la consideración de contribuyente del IS desde el 1 de enero de 2016.

Consecuencias fiscales de la disolución:

- ITPyAJD: Exención por operaciones societarias por disolución.
- IIVTNU: No devengo por la adjudicación (diferimiento).
- A efectos del IRPF, del IS, y del IRNR de los socios de las sociedades civiles que se disuelvan, 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, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el importe de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicados.

VALOR DE ADQUISICIÓN DE LAS PARTICIPACIONES + DEUDAS ADJUDICADAS – CREDITOS Y DINERO ADJUDICADO

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 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 o liquidada.

¡!!!!Recordar!!!!:

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, ésta 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 1/1/2016, sin que pueda acogerse al régimen especial de disolución y liquidación comentado.

Ejemplo 1: Contribuyente socio de una s.c.p. con los siguientes datos:

- Valor de adquisición de las participaciones: 3.000€.
- Pasivos recibidos en la disolución: 1.000€.
- Activos recibidos:

- ✓ Efectivo: 1.000€.
- ✓ Elemento de transporte: valor de mercado 60.000€.
- ✓ Mobiliario: valor de mercado 20.000€.

Incidencia en el IRPF 2016 de la disolución:

- Valor de adquisición + pasivos – efectivo = 3.000€
- Ganancia patrimonial: 0
- Valor de adquisición a efectos de futuras transmisiones:
 - ✓ Mobiliario: $(20.000/80.000) \times 3.000 = 750€$.
 - ✓ Elemento de transporte: $(60.000/80.000) \times 3.000 = 2.250€$.
- Si ese resultado es negativo, será la ganancia patrimonial que deberá declarar el socio en su IRPF por la disolución de su s.c.p. Y se entenderá que el valor de adquisición de los bienes adjudicados, distintos de los créditos y dinero recibidos, será CERO.

Ejemplo 2:

Supongamos la sociedad civil "X, SC", con personalidad jurídica y objeto mercantil, que, optando por disolverse y liquidarse, se extingue dentro de los plazos señalados en la DT 19 del IRPF, presentando el siguiente balance de liquidación:

ACTIVO		PASIVO	
Inmueble 1	600,00€	Fondos Propios	1.200,00€
Inmueble 2	400,00€	Deudas	600,00€
Otros activos mobiliarios	200,00€		
Deudores	500,00€		
Tesorería	100,00€		
Total Activo	1.800,00€	Total Pasivo	1.800,00€

Supongamos que la sociedad civil pertenece al 50% a dos personas físicas residentes, cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición de 500€ para cada una de ellas, correspondiente tanto a la aportación del inmueble 2 en el momento de su constitución en marzo de 1990 como la posterior aportación del inmueble 1 en enero del 2000, teniendo un coste de titularidad individual de 100 (para entender el coste de titularidad ver página 12).

Supongamos también que el inmueble 1, que fue aportado el 10 de enero de 2000, tiene un valor de mercado de 1,500€, que 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:

- *Socio PF1: Recibe el inmueble 1, la mitad del resto de activos mobiliarios y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 50€.*
- *Socios PF2: Recibe el Inmueble 2, la mitad del resto de activos mobiliarios y la mitad de los deudores y la tesorería, adjudicándose deudas por 550€.*

SOLUCION:

- Exención en el ITPyAJD, y en el IIVTNU.
- Tributación IRPF socio PF1:

Valor adquisición participaciones.....	+500€
Coste de titularidad.....	+100€
Deudas adjudicadas.....	+50€
Deudores y tesorería (250 + 50).....	<u>-300€</u>
Diferencia.....	+350€

Como la diferencia es positiva 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. El resto de activos adjudicados tendrán un valor fiscal de $(100 \times 350 / 1.600) = 21,87€$, considerándose adquiridos en 2015.

Los 1.600 vienen de: 1.500 por el valor de mercado del inmueble 1, más 100 por el 50% del valor de los otros activos mobiliarios.

- Tributación IRPF socio PF2:

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

Luego no obtiene ninguna renta, y el inmueble 2 que se le ha 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. El resto de activos adjudicados tendrán un valor fiscal de $(100 \times 850 / 2.100) = 40,48€$, considerándose adquiridos en 2015.

Los 2.100 vienen de: 2.000 por el valor de mercado del inmueble 2, más 100 por el 50% del valor de los otros activos mobiliarios.

Si en lugar de disolverse, los socios decidieran transformarse:

1.- A sociedad mercantil:

- Desde 1/1/2016 se convierte en sujeto pasivo del IS, pues se considera que no hay periodo impositivo partido por la transformación.

2.- A S.C.P. Profesional:

- Atribución de rentas. No es sujeto pasivo del IS.

3.- A Comunidad de Bienes:

- No es posible. Es necesario disolver la SCP, con las consecuencias fiscales para los socios vistas anteriormente.

OBLIGACIONES FORMALES Y FISCALES DE LAS SCP SP DEL IS

Contables: La aplicación del Código de Comercio obliga a llevar, al menos, tres libros contables (CV V2378-15):

- El libro de actas, que habrá que presentar telemáticamente antes del 30 de abril de cada año.
- El libro diario.
- El libro de inventarios y cuentas anuales.

Recuerdo que el artículo 200 LGT dice que la no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 1% de la cifra de negocios del sujeto infractor, en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600€.

Fiscales: Se aplicarán las reglas generales, salvo (DT 32ª de la LIS):

- Las rentas devengadas en los períodos impositivos en los que la entidad tributó en régimen de atribución de rentas, no integradas en base imponible a 1/1/2016, se integrarán en la base imponible del IS del primer período impositivo iniciado a partir de esa fecha. 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.
- 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.
- 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 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del RIRPF (**EDN**), se aplicarán las siguientes reglas:
 - La distribución de beneficios obtenidos en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:
 - Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF (serían rendimientos de capital mobiliario del artículo 25 LIRPF), 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 LRNR.

- 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 realice la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará una ganancia o pérdida patrimonial, a integrar en la base imponible del ahorro, por la 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 sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.
 - ✓ Tratándose de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de períodos impositivos en los que hayan sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en la normativa del IS.
 - Cuando el transmitente sea contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, se estará a lo dispuesto en el texto refundido de la LRNR.
- 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 (**EDS y EO**):
 - Se entenderá que a 1/1/2016, a efectos fiscales, la totalidad de los sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.
 - El valor de las participaciones sociales a 1/1/2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a esa 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.

Deducciones pendientes de aplicar por socios personas físicas: se continúan aplicando por los socios (LIRPF DT 30ª).

Retenciones: soportan retenciones con arreglo al IS.

Pagos fraccionados: con arreglo al IS.

Obligaciones en IVA:

A las s.c.p. que pasen a ser contribuyentes del IS, no les será de aplicación el régimen de estimación simplificada del IVA. A partir del 2016 deberán aplicar el régimen general.

Asimismo, a las s.c.p. minoristas que pasen a ser contribuyentes del IS, no les será de aplicación el régimen de recargo de equivalencia. Hasta ahora, para estas entidades, no existe obligación de expedir factura ni documento sustitutivo por las ventas realizadas, salvo en determinados supuestos. Tampoco existe obligación de llevar libros de IVA, salvo que se realicen actividades en otros regímenes.

De todas formas, según D. Manuel de Miguel Monterrubio, Subdirector General del IRPF del MINHAP, una s.c.p. agraria dedicada a la producción agrícola y a la comercialización de productos agrícolas, sería mixta, por lo que sería sujeto pasivo del IS (CV V4103-15), pero a efectos de IVA, por la parte de producción agrícola, podría continuar con el régimen simplificado del IVA.

Por todo ello, las s.c.p. que pasen a ser contribuyentes del IS, deberán:

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

Hay que recordar que el artículo 201 de la LGT dice que cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

iiiiii Recordar!!!!!!

Distribución de beneficios en el caso de la s.c.p. que hubieran tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015:

Cuando los beneficios repartidos correspondan a ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, y el perceptor sea contribuyente del IRPF, del IS, o del IRNR con EP, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible, y, correlativamente, su distribución no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta. Por eso es muy importante distinguir en la contabilidad las reservas que vengan de ejercicios donde se ha aplicado el

régimen de atribución de rentas, de las que se hayan producido en ejercicios donde la entidad haya sido sujeto pasivo del IS.

Si el perceptor es contribuyente del IRNR sin EP, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el TRIRNR para el mismo.

Transmisión de participaciones por contribuyentes del IRPF en estas situaciones:

Regla del coste de titularidad (beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que aplicó atribución de rentas.

Ejemplo:

- Valor de adquisición de la participación: 3.000€.
- Reservas generadas hasta 31 diciembre 2015 que tributaron por atribución de rentas durante el periodo de tenencia de la participación: 25.000€.
- Valor de transmisión de la participación en 2016: 100.000€.

Incidencia en el IRPF 2016:

- ✓ Valor de adquisición: 3.000€.
- ✓ Coste de titularidad: 25.000€.
- ✓ Valor de transmisión: 100.000€.
- ✓ **Ganancia patrimonial: 72.000€.**

Fondos Propios en el caso de s.c.p. que NO hubieran tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015:

Se entenderá que, a 1 de enero de 2016 y a efectos fiscales, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor de mercado 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 (salvo prueba de otros elementos: valor de mercado del inmovilizado material + valor de mercado de las inversiones inmobiliarias – pasivo exigible), **y se entenderá que el resultado de esta fórmula será el valor de adquisición de las participaciones a 1 de enero de 2016.**

Ejemplo del cálculo del valor de adquisición a 1 de enero de 2016 para un socio que participa al 50% en una s.c.p. que no ha aplicado régimen de atribución de rentas en los ejercicios anteriores:

- Valor de adquisición de la participación: 3.000€ (50% de la s.c.p.).
- Valor de mercado a 31/12/2015 de activos y pasivos de la entidad:
 - ✓ Mobiliario: 5.000€.
 - ✓ Elemento de transporte: 10.000€.
 - ✓ Aplicaciones informáticas: 1.000€.
 - ✓ Pasivo exigible: 1.000€.

Valor de adquisición del 50% a 1/1/2016: 7.500€.

Problemática específica de los socios de las s.c.p. que realizan actividades empresariales clasificadas en la Sección Primera de las Tarifas del IAE:

A partir de 2016, las cantidades retiradas por los socios personas físicas de las s.c.p. que realicen actividades estrictamente mercantiles, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, sometidos a retención según tablas. Es decir, los socios dejarán de presentar modelo 130, y la sociedad ingresará las retenciones de los socios a través del 111.

Por lo tanto:

- Deben darse de baja del censo de empresarios o retenedores cuando estuvieran en él exclusivamente por tal condición y no ejerzan actividad económica a partir del 1 de enero 2016 (modelo 036).
- Dejan de presentar pagos fraccionados de la entidad.
- Calificación: en general como rendimiento del trabajo, sujeto a retención según tablas. Pero si la actividad es calificada como profesional (artículo 27.1 LIRPF), el socio deberá emitir factura a la s.c.p. con la retención correspondiente a los servicios profesionales (CV V3877-15), y ello será así aunque la entidad no sea una s.c.p. **profesional**, ya que lo relevante en este caso es que el socio debe estar dado de alta en la Sección Segunda del IAE.
- Operación vinculada: a mercado, salvo aplicación del artículo 18.6 LIS (CV V3569-15), donde se dice qué requisitos son necesarios cumplir para considerar que lo que está retirando un profesional se considera a precio de mercado.

Sociedades Civiles Profesionales:

La delimitación entre sociedades civiles que realizan una actividad profesional sometidas al IS o no, vendrá dada por la situación de que estén o no adaptadas a la Ley 7/2007 de Sociedades Profesionales. Es decir, únicamente quedarán excluidas del IS aquellas para cuyo ejercicio se requiera titulación universitaria y colegiación obligatoria.

A partir del 2016, las cantidades retiradas por los socios personas físicas de las s.c. que realicen actividades profesionales de carácter mercantil, incluidas dentro del ámbito del IS, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

Es decir, los ingresos de la s.c. no estarán sujetos a retención; los socios dejarán de presentar modelo 130; y la sociedad pasará a ingresar las retenciones practicadas a los socios en el modelo 111.

Comunidades de Bienes:

De conformidad con la doctrina de la DGT (tenemos unas cuantas en el despacho), las comunidades de bienes, al no ser sociedades civiles, no son sujetos pasivos del IS. En consecuencia, continuarán tributando en régimen de atribución de rentas en el IRPF y, en su caso, en los regímenes especiales del IVA.

Me informa Elena que en el curso que han hecho en Hacienda, les han dicho que las C.B. que estén mal constituidas, lo que se debe hacer es disolverlas y constituir una s.c.p.

Cuestiones censales:

Sobre este tema, os reproduzco la circular que enviamos a los clientes:

Otorgamiento del NIF.

Se otorgará NIF "J" a la entidad que se manifieste como sociedad civil cuando solicite el NIF, creándose una subclave para las que tengan objeto mercantil, que tributarán por Impuesto sobre Sociedades.

Se crearán dos subclaves más para las que no tengan objeto mercantil en general y para las sociedades civiles profesionales (las de la Ley 2/2007), tributando estos dos supuestos como entidades en régimen de atribución de rentas, es decir, por IRPF. De esta forma se le asignará un NIF J:

- 76 Sociedad Civil con objeto mercantil (sujeto pasivo IS).
- 37 Sociedad Civil sin objeto mercantil (atribución de rentas).
- 75 Sociedad Civil profesional (atribución de rentas).

Se asignará un NIF "E" a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria: las herencias yacentes, las comunidades de bienes (C.B.), las de titularidad compartida de explotaciones agrarias y otras diferentes de las anteriores.

V2376-15: no es sujeto pasivo del IS una C.B. dedicada al asesoramiento jurídico, laboral, fiscal y contable.

Se aclara que si un contribuyente se persona en la Agencia Tributaria manifestándose como comunidad de bienes, para calificarla como tal en el documento debe figurar la cuota de participación de cada comunero en el bien común, la firma de todos los comuneros, y el objeto de la comunidad y, si no figurase con claridad el bien poseído en común, se le dará una subclave (dentro de la clave E) como "Otras entidades sin personalidad jurídica", que es distinta de las herencias yacentes, las C.B. o la de titularidad compartida de explotaciones agrarias. En cualquier caso, todas esas entidades tributarán por IRPF.

Así, se asignará un NIF E:

- 48 Herencia Yacente.
- 49 Comunidad de Bienes (siempre que quede claramente identificada la cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad).
- 56 Titularidad compartida de explotaciones agrarias.

- 74 Otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves (nueva: no existe bien en común).

Actuaciones de mantenimiento censal.

De oficio se suprimirán las subclaves de sociedades civiles que distinguían, dentro de éstas, con y sin personalidad jurídica, ya que a estos efectos se entiende que todas las que tienen asignado NIF tienen personalidad jurídica.

En este proceso se emitirá una carta informativa a todas las sociedades civiles sobre la modificación normativa y de cómo cumplimentar el modelo 036 en cada caso. Y respecto a las entidades que no se hayan manifestado en un sentido y otro mediante la presentación del modelo 036 correspondiente, a partir del 1 de julio de 2016 se les iniciará un procedimiento de comprobación censal.

Respecto a las declaraciones censales que pueden presentar las sociedades civiles existentes, en estas Instrucciones se detallan las posibles, en función de las siguientes circunstancias:

- Sociedades Civiles que pasan a tributar por Impuesto sobre Sociedades.
- Sociedades Civiles que se disuelvan y liquiden.
- Sociedades Civiles que pretendan transformarse en CB (esto no es posible al no estar amparado en la normativa, si bien sí que lo es la disolución con liquidación y constitución de una CB u otra entidad de atribución de rentas).
- Sociedades Civiles que se transformen en S.L.
- Sociedades Civiles que cambien de actividad económica.
- Sociedades Civiles Profesionales que no figuren como tales (deberán presentar modelo 036 para señalar en la forma jurídica “sociedad civil profesional”).

Además, en muchos casos, los socios también tendrán que modificar su situación censal.

Adjuntamos un cuadro resumen:

Nuevas subclaves NIF en la aplicación de alta de entidades jurídicas

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

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

Otras cuestiones de interés:

- En consulta de 24 de noviembre de 2015 a la Tesorería General de la Seguridad Social, sobre si los incentivos previstos para la contratación por parte de los trabajadores autónomos es aplicable a aquellos que ejercen su actividad a través de scp, se dice que a los socios de las scp se les da el mismo tratamiento que si se trataran de trabajadores autónomos titulares de negocio o industria (autónomos individuales).

28 de febrero de 2016