



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES

CRISTINA TÍSCAR FERNANDEZ

JUNIO 2016





INDICE

INTRODUCCIÓN

**CAPITULO 1. LASOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL.
EVOLUCIÓN HISTORICA.**

**CAPITULO 2. CLASIFICACIONES GENERALES DE LAS
SOCIEDADES.**

CAPITULO 3. LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO CIVIL

3.1 CARACTERISTICAS DE LAS SOCIEDADES CIVILES.

**3.2. NUEVAS PAUTAS PARA LA DISTINCIÓN ENTRE
SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES SEGÚN
LA AEAT.**

3.3. SOCIEDADES PROFESIONALES.

**CAPÍTULO 4. FORMA EN LA QUE TRIBUTABAN LAS SOCIEDADES
CIVILES Y LAS COMUNIDADES DE BIENES HASTA LA REFORMA
DE 2014.**

**CAPÍTULO 5. LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO
MERCANTIL. TRIBUTACIÓN A PARTIR DE 2.016. LEY 27/2014, DE
27 DE NOVIEMBRE, IMPUESTO SOCIEDADES.**

**5.1.RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS
SOCIEDADES CIVILES QUE, A PARTIR DE 1 DE ENERO DE
2016, PASEN A SER CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES.**

**CAPÍTULO 6. DESVENTAJAS PARA LOS SOCIOS DE UNA
SOCIEDAD CIVIL ANTE EL CAMBIO.**

CAPÍTULO 7. DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN.

**7.1 DIFERENTE DECLARACIONES CENSALES QUE
PUEDEN PRESENTAR LAS SOCIEDADES CIVILES
EXISTENTES ANTE LA DISOLUCIÓN.**



**7.2 REGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES
ANTE LA DISOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN.**

**CAPÍTULO 8. COMPARATIVA DE LA LEY 27/2014 DE 27 DE
NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES VS
REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004 TEXTO REFUNDIDO DE
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

CAPITULO 9. CLASES DE SOCIEDADES.

**CAPÍTULO 10. INSTRUCCIONES DEL DEPARTAMENTO DE
GESTIÓN TRIBUTARIA ANTE LA MODIFICACIÓN EN LA
TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO
MERCANTIL.**

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

LEGISLACIÓN

ABREVIATURAS.



RESUMEN

La entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre sociedades, complica el tratamiento fiscal de las sociedades civiles. Hasta ahora venían recibiendo el mismo tratamiento que los denominados “Entes de Derecho”, a las que se le aplica – con algunas excepciones-- el régimen de atribución de rentas, según la normativa del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. No se distinguía entre el objeto de la sociedad, ya fuera o no mercantil, las sociedades civiles eran tratadas como comunidades de bienes, a pesar de su personalidad jurídica.

La nueva normativa supone un cambio en esa situación. Ahora debemos distinguirlas, para poder aplicar el régimen que acaba de entrar en vigor. Hemos de reconocer a cuales de ellas le será aplicable, caracterizar a las sociedades civiles con objeto mercantil, y no siempre es tarea fácil, lo que nos fuerza a analizar la institución con perspectiva histórica.

Por otra parte, el hecho de que dos figuras tan diferentes compartieran régimen de tributación durante tanto tiempo, introduce conflictos interpretativos cuando el tratamiento fiscal se bifurca. Los aplicadores del tributo necesitan delimitar el verdadero alcance de la reforma, que no afecta a las comunidades de bienes. Es preciso aclarar este extremo.

ABSTRACT

The entry into force of the new corporate income tax law, the tax treatment of complicated civil societies. So far they had been receiving the same treatment as the so-called "Law Bodies", which is applied - with some exceptions-- the income allocation regime, under the rules of income tax of individuals. It did not distinguish between the object of society, whether or not commercial, civil societies were treated as community property, despite their legal status.

The new regulation is a change in that situation. Now we must distinguish, in order to implement the scheme which has just entered into force. We must recognize which of them will be applicable characterize civil societies having a commercial form, and it is not always easy, forcing us to analyze the institution with historical perspective.



Moreover, the fact that two such different figures share tax regime for so long, introduces interpretive conflicts when the tax treatment forks. Tribute applicators need to define the true scope of the reform, which does not affect the joint property. It should clarify this.



INTRODUCCIÓN

Me parece un tema interesante debido a la confusión que ha existido siempre en torno a las sociedades civiles y la actividad que realmente han llevado a cabo, si es mercantil si no es mercantil, y la cantidad de sociedades dadas de alta como civiles cuando realmente ejercían una actividad puramente comercial por el simple hecho de la simplicidad de tramitar una sociedad civil y ahorrarse los formalismos requeridos por las sociedades mercantiles, pero sobre todo por la diferencia en cuanto a la tributación de unas y otras. En el desarrollo del trabajo voy a centrarme en la distinción entre sociedad civil y sociedad mercantil, ya que ha existido a lo largo de los años una dificultad para diferenciar las sociedades constituidas con una naturaleza distinta a la mercantil.

La importancia de su correcta diferenciación reside, desde el punto de vista normativo, en su diferente régimen jurídico en cuanto al régimen de los órganos sociales, responsabilidad de la sociedad, de los socios y de los encargados de la gestión social, la prescripción de acciones o el estatuto del comerciante.

La sociedad civil, aunque de manera progresiva haya decaído a partir de una época como consecuencia de la fortaleza de las sociedades mercantiles, se está apreciando una gradual reviviscencia que es concorde con el excesivo formalismo de las sociedades mercantiles para que los particulares encuentren un cauce jurídico a sus necesidades comerciales. Por ello considero que la sociedad civil a día de hoy es algo muy vivo. Y aunque la reforma fiscal de las sociedades civiles con objeto mercantil, ha traído numerosas novedades para estas sociedades, tanto por las ventajas como las dificultades que plantean otras soluciones, hay que destacar el papel que juegan las Comunidades de Bienes ante el cambio en cuanto a la nueva fiscalidad de las sociedades civiles.

La figura de la sociedad aparentemente civil con objeto mercantil se utiliza en la práctica, como ya ampliaré a lo largo del trabajo y como pone de manifiesto muchas Resoluciones de la Dirección General de los Registros y el Notariado, en adelante DGRN.

Ante esto es comprensible, que el legislador fiscal haya querido atraer a las sociedades llamadas “civiles” con objeto mercantil que existen en el tráfico en el ámbito de aplicación de la Ley de Impuesto de Sociedades, en adelante, LIS, con el objetivo de que todas las sociedades que tengan naturaleza mercantil, bien sea por su forma o su objeto, queden sujetas a este impuesto.



CAPITULO 1. LA EVOLUCIÓN A LO LARGO DE LA HISTORIA DE LA SOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL.

Ya en el Código Civil de 11 de mayo de 1889 (en adelante CC), se concibe como una ley general y sistemática aparecen las sociedades civiles con objeto mercantil en su art. 35.2º CC, éste las denomina asociaciones de interés particular y distingue entre mercantiles, industriales y civiles, incluidas éstas en la categoría de personas jurídicas. Estas personas jurídicas se rigen atendiendo a su naturaleza, por la legislación civil para las sociedades civiles y el código de comercio para las sociedades mercantiles e industriales y por las leyes especiales (art, 36 CC).

Y en el Código de Comercio de 22 de agosto de 1.885 (en adelante CCo), ya se aplicaba a las sociedades mercantiles e industriales, según su art. 1.2º y no a las civiles. En 1885, cuando se publicó el CCo, la mayoría de las sociedades mercantiles eran colectivas, comanditarias o anónimas (art 122), existía también otro tipo de sociedades mercantiles llamadas atípicas.

El régimen jurídico de las sociedades civiles con objeto mercantil, como sociedades colectivas estaban sometidas al Derecho tributario ya antes de la última reforma. Éstas --tuvieran o no la finalidad mercantil-- tenían un tratamiento distinto en comparación con las conocidas como sociedades capitalistas, que siempre tienen objeto mercantil.

En el aspecto formal, las sociedades civiles estaban exentas del cumplimiento de las normas contables a diferencia de las mercantiles, en cuanto a la sujeción del Plan General Contable en la llevanza de libros contables y la obligación de legalizarlos y depositar las cuentas anuales (balance, memoria, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambio en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo) en el registro mercantil.

La distinción entre sociedades civiles y mercantiles siempre ha constituido, desde su origen, un problema para la doctrina. A lo que contribuye, desde siempre, su conceptualización normativa (art. 1.665 del CC y 116 del CCo), en la que no se aprecian grandes diferencias conceptuales. Según el art. 1.665 del CC: *«La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias»*. Y para el art. 116 del CCo: *“El contrato de Compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener un lucro, será mercantil, cualquiera que fuese*



su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código. Una vez constituida la Compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos”.

La redacción confusa y aparentemente contradictoria de los artículos del CC y CCo ha dado lugar a una larga -- e inacabada a día de hoy-- polémica doctrinal.

Son numerosos los autores que exponen cuáles deben ser los criterios distintivos de una y otra categoría de sociedad. Sin intención de ser exhaustiva, destaco a Puig Brutau, Langle y Garrigues¹.

Se pueden destacar por su utilidad dos criterios, a pesar de las enormes dificultades para encontrar perfiles seguros que diferencien sociedad civil y compañía mercantil. Los decantados doctrinalmente serían, por una parte el criterio formal y el objetivo, por otra el material y el real. Con su utilización, podría parecer que el problema de atribuirles una calificación jurídica, civil o mercantil, se había resuelto de alguna manera, pero no fue así. En cierto modo, la claridad en la definición de ambas instituciones se alteró con la aparición de las leyes de sociedades de capital, que establecían la naturaleza mercantil únicamente a partir de un criterio de forma. La constitución de una sociedad como anónima o de responsabilidad limitada comportaba automáticamente su consideración mercantil (arts. 3 LSA de 1951, y LSRL de 1953). El referente formal viene recogido en el CCo de 1885 (fundamentalmente en los arts. 116 y 119), atiende a la forma de constitución y considera como mercantiles las sociedades que se constituyan ajustándose a los tipos previstos en las leyes mercantiles, lo cual transmite la exigencia de que dicha constitución societaria se otorgue mediante escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil. La doctrina, para paliar el efecto de un excesivo formalismo – que las sociedades mercantiles que carezcan de escritura e inscripción

¹ Cuyos trabajos sobre la materia aparecen reseñados en Tena Piazuelo, I. (1997) “Distinción entre sociedades civiles y mercantiles, irregularidad societaria y el artículo 1.670 del Código Civil”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 643, pp. 2029-2100. (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).. Sobre el concepto de “mercantilidad” en la doctrina derecho privado, determinante del diferente trato fiscal en las sociedades civiles, Vd., por todos, Murillas Escudero, J.M. (2002). “Unas notas sobre el concepto de la «mercantilidad»”, *REDUR*, 0, pp. 101-108.



se puedan considerar como sociedades civiles--, aclara que la constitución de una compañía mercantil "... parece ser un hecho anterior a la escritura y a la inscripción"².

La Exposición de Motivos del código de comercio considera civiles, sólo a las sociedades que concurran la doble circunstancia de no dedicarse a operaciones de comercio ni adoptar ninguna de las formas mercantiles. Esta solución es la más acertada, ya que en 1885 ni siquiera se tenía en el Derecho español, la personalidad jurídica que después vino a concederle, generosamente, el Código Civil.

Otro criterio distintivo, atiende al objeto o finalidad perseguida por la sociedad. Así pues se considerarán sociedades comerciales aquellas que realicen operaciones mercantiles. Este criterio es el que ha predominado tanto para civilistas como mercantilistas, aunque no está exento de inconvenientes, el principal, podemos destacar la calificación que los tribunales dan a ciertas sociedades y se puede constatar en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en adelante TS, en donde no es difícil encontrar la calificación de sociedades civiles a sociedades que tienen por objeto un negocio, como es el caso de cafeterías, espectáculos, bares, explotaciones mineras, de construcción. Cito unos ejemplos donde se puede apreciar lo dicho en este párrafo: sentencia del TS de 7 de marzo de 2.012 y resolución de la DGRN de 21 de mayo de 2013. La explicación que cabe ante tales circunstancias es que se trata de negocios de pequeña entidad, aunque sean mercantiles, resultaría desproporcionado que estuvieran sometidas a la normativa que el régimen mercantil comporta. Lo que no deja de ser una arbitrariedad.

El Código Civil, hace una distinción entre sociedades civiles y mercantiles, acudiendo al criterio objetivo del artículo 1.670: *"Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código"*. La jurisprudencia también ha usado el criterio objetivo como instrumento para calificar las sociedades, sin prescindir del criterio formal.

Al existir criterios distintos (formal, en el CCo de 1855 y objetivo en el CC de 1889) para establecer una separación entre sociedades civiles y mercantiles deriva al problema de

² Vd. Garrigues, J.(1976). "Teoría general de las sociedades mercantiles", *RDM*, 142, p. 543 y ss. . El autor cita como posibles criterios distintivos, el del domicilio social, el lugar de explotación, el del control de la sociedad, y el del lugar de constitución y de incorporación.



determinar por cuál de ellos se opta, cuando su aplicación llevase a resultados contradictorios. Lo que se ha venido haciendo ha sido aplicar las reglas generales sobre preferencia entre disposiciones, prevaleciendo como *lex posterior* el criterio objetivo que el CC desarrolla en el art. 1.670. Durante mucho tiempo, el criterio objetivo ha sido el preferente en la doctrina para establecer la naturaleza de una sociedad.

En el devenir histórico los criterios distintivos han encontrado acogida en los CCo y CC. Ya en CCo de 1829 en su art. 264³, adoptó un criterio puramente objetivo. “*El contrato de compañía, por el cual dos ó más personas se unen poniendo en común sus bienes e industria, ó alguna de estas cosas, con objeto de hacer algún lucro, es aplicable a toda especie de operaciones de comercio bajo las disposiciones generales del derecho común, con las modificaciones y restricciones que establecen las leyes mercantiles*”. Y el CCo actual, es decir, el de 1885 se inclina por el criterio de forma, como ya he expresado en párrafos anteriores, en el art. 116⁴. Este criterio de forma hubiera sido todo un logro en nuestro Derecho, si no hubiera sido por el precepto del art. 1670 CC⁵. En base a esta disposición, el criterio de forma ya no sirve, ya que tanto las comerciales como las civiles pueden adoptar forma mercantil.

La evolución histórica que ha experimentado la sociedad civil y la sociedad mercantil queda muy bien reflejada en la sentencia del TS de 7 de marzo de 2.012.⁶

³ Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (BOE núm. 289, de 16/10/1885).

⁴ Para el Art. 116 CCo: “*El contrato de Compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener un lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código. Una vez constituida la Compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos*”.

⁵ Según el Art. 1670 CC: “*Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código*”.

⁶ Vd. Sentencia T.S. 121/2012 (Sala 1) de 7 de marzo. (Supremo.vlex.es).



CAPITULO 2. CLASIFICACIONES GENERALES DE LAS SOCIEDADES.

Algunos autores se basan en la finalidad social para clasificar a las sociedades civiles, que *“por razón del fin al que se dedican los capitales y la actividad de los socios, pueden ser tan varios como varios pueden ser los fines”*⁷. Puesto que los fines pueden ser muy numerosos (agrícola, industrial, minero, pecuario...), no sólo sería aplicable el CCo sino leyes especiales que les fueran aplicables. Por la multitud de fines y la subjetividad adscrita resultaría una lista muy extensa el clasificar las sociedades civiles por los fines que persigue, independientemente de su naturaleza civil o mercantil. Aquí la Jurisprudencia se ha mantenido firme advirtiendo que las denominaciones que empleen los particulares no son determinantes ni constitutivos de naturaleza de los contratos que originen.

Parece como más objetivo utilizar como criterio estructurador el que atiende a la naturaleza civil o comercial de las sociedades, desde el punto de vista de su objeto o finalidad.

La clasificación de la sociedad según Castan Tobeñas⁸, este autor surte de manera extensa las diferentes especies de sociedad, es el más completo que aparece en la doctrina científica nacional. Centrándome en las categorías de sociedades que guardan relación con el tema de estudio: la distinción entre sociedades civiles y comerciales.

En relación con la clasificación de las sociedades, son notables las que atienden a la:

- Personalidad de la sociedad: La personalidad jurídica⁹ es *“el reconocimiento a un ser humano, una organización, una empresa u otro tipo de entidad para asumir una actividad o una obligación que produce una plena responsabilidad desde la mirada jurídica, tanto frente a sí mismo como respecto a otro”*. Según el criterio de personalidad jurídica se distinguen las sociedades que la tienen, llamadas en algunas ocasiones “sociedades personificadas” y las que no poseen dicha personalidad. Sociedades con personalidad, son en nuestro Derecho las sociedades civil y mercantil en su manifestación típica, sin embargo las que están privadas de ella son las

⁷Clemente de Diego, F., *Instituciones de Derecho civil español*. Tomo II, Madrid, 1959, pág. 167.

⁸Castán Tobeñas, J. (1933). “Comentario (Del contrato de sociedad)”, en Scaevola, Q.M. (1933) *Código Civil*, Tomo XXV, parte 1., Instituto Editorial Reus, Madrid, pp. 550-551.

⁹Soledad Jaimez, S, “Derechos civiles y políticos” Art. 3. Dº al Reconocimiento de la personalidad jurídica



sociedades a que se refiere el artículo 1.669¹⁰ CC, y las mercantiles que carezcan de algunos requisitos formales constitutivos.

- Visibilidad de la sociedad y sus relaciones con terceras personas. Desde este punto de vista se pueden diferenciar las sociedades propiamente dichas frente a las sociedades ocultas.
- Por las condiciones de constitución y validez de las sociedades, pueden calificarse de válidas o regulares, frente a las nulas o irregulares. El criterio que las distingue, es la fidelidad que guarda una sociedad con las normas legales. Al concepto de sociedad irregular no es ajena a la sociedad civil. Las sociedades irregulares, en cualquier caso, se registrarán por las normas propias de las comunidades de bienes, en caso de ser detectadas (ya sean, o no, sociedades civiles), según los términos del art. 1669 CC.
- Por la forma de constitución de la sociedad, existen las sociedades expresas, cuando aparecen manifiestas en las declaraciones de voluntad de los sujetos contratantes y las sociedades tácitas, cuando la relación societaria sólo aparece a partir de ciertos actos de las partes.
- En cuanto al objeto de la sociedad; las de objeto civil, las denominadas sociedades civiles y de objeto mercantil: las denominadas sociedades mercantiles o comerciales. La sociedad mercantil ha tenido un amplio predominio sobre la sociedad civil, por ser ésta una organización más completa históricamente. Dentro de las sociedades civiles, nuestro Derecho diferencia las sociedades civiles constituidas en forma civil y las que por su objeto se acogen a las formas previstas para las sociedades mercantiles, las denominadas sociedades mixtas, amparadas en el art. 1670 CC. Lo que establece en realidad dicho artículo son dos órdenes diferenciales, la actividad y la forma. En cuanto al régimen que debe aplicarse a las sociedades mixtas, si atendemos al sentido literal del art. 1670 CC, se utilizan los mandatos del CCo “...en cuanto no se opongan a las del presente Código”. Lo que no se aclara es si la aplicación de las normas mercantiles es predominante, excluyente, primordial o subsidiario, de la que pueda hacerse del CC.

¹⁰Artículo 1669 CC. “No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.”.



CAPITULO 3. LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO CIVIL.

El CC regula la auténtica sociedad civil bajo la forma de lo que denomina contrato de sociedad. Mediante el contrato de sociedad *“dos o más personas se obligan a poner en común bienes, dinero o industria, con el ánimo de partir entre sí las ganancias, aunque no adopten una de las formas típicamente mercantiles.”*

La verdadera sociedad civil tiene un objeto exclusivamente civil (sociedad agrícola, artesanal, cultural, las que puede constituir las personas en unión estable de pareja a modo de régimen matrimonial, etc.) Ya que debe de adoptar forma mercantil toda sociedad con objeto mercantil el ámbito de la sociedad civil queda muy limitado, sin dejar de lado el art. 2 de la Ley de Sociedades de Capital¹¹ que considera mercantil a toda sociedad de capital, cualquiera que sea su objeto.

La doctrina establece que, una sociedad es civil o es mercantil según el objeto sea civil o mercantil y siempre es mercantil si adopta forma mercantil, como se ha dicho; el problema es la delimitación exacta de qué es civil y qué es mercantil, pero la realidad demuestra la gran cantidad de sociedades civiles que en realidad son pequeñas empresas con finalidad puramente mercantil. Como ejemplo de lo explicado cabe mencionar la Resolución de la DGRN de 21 de mayo de 2013¹², según ésta no se trata de una sociedad civil si no de una sociedad mercantil irregular.

En la sociedad debidamente civil se suman esfuerzos para fines no mercantiles, llegando hasta las entidades que objetivamente no tienen finalidad de lucro como son: fundaciones, ong, asociaciones culturales, etc.

Todas las sociedades civiles que no adopten una de las formas típicas mercantiles como: sociedad regular colectiva, sociedad comanditaria simple, la sociedad comanditaria por acciones, sociedad anónima, sociedad limitada etc.) les será de aplicación las normas del CC art. 1665 y siguientes.

¹¹ Vd. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 03/07/2010).

¹² Vd. Resolución de 21 de mayo de 2013, de la DGRN (BOE de 27/06/2013).



3.1. CARACTERÍSTICAS DE LAS SOCIEDADES CIVILES.

- Contrato privado, en el que se detalla:
 - la actividad del negocio.
 - las aportaciones de cada socio, que podrán ser en dinero o en especie.
 - el porcentaje de participación que cada socio tiene en las pérdidas y ganancias.
 - el sistema de administración y representación.
 - las causas de liquidación y disolución.
 - Se recomienda su constitución en escritura pública, siendo ésta necesaria cuando se aporten inmuebles o derechos reales.
- Es un contrato de tracto continuo, es decir, se crea una relación obligatoria tendente a perdurar; no se extingue con el contrato constitutivo y persigue un fin concreto que requiere continuidad.
- Mínimo de dos socios.
- La responsabilidad de los socios por deudas frente a terceros es personal e ilimitada
- Los socios tributan, por separado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Hasta ahora la sociedad civil no tributa por el impuesto de sociedades aunque con la entrada en vigor de la reforma fiscal, a partir del 1 de enero de 2016 sí que tendrán que tributar por el IS.
- Régimen de la Seguridad Social: los socios deben darse de alta en autónomos
- La Sociedad Civil carece de personalidad jurídica propia. Al hablar de contrato de sociedad (es decir, el acuerdo constitutivo) y de sociedad entendida ésta como la entidad que se ha creado por el contrato. Cabe destacar el art. 1669 CC *“no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes”*. En la práctica esto es lo que ocurre en las llamadas sociedades civiles y se constituyen mediante documento privado. Si los pactos no se mantienen secretos la sociedad tendrá personalidad jurídica.



- Se consideran sociedades irregulares aquellas en las que no se ha cumplido con los requisitos de forma, como por ejemplo la escritura pública, si se aportan inmuebles.

La resolución de la DGRN de 25 de junio de 2.012¹³ pone de manifiesto que las sociedades civiles carecen de personalidad precisamente porque no se inscriben en el registro mercantil ésta se aparta de la doctrina de la resolución de la DGRN de 14 de febrero de 2.001¹⁴ ésta resolución vino a decir lo siguiente :”*la tesis según la cual únicamente gozan de personalidad jurídica las sociedades civiles con forma mercantil que se hallen inscritas en el Registro Mercantil había sido apuntada sólo por un tratadista, ciertamente prestigioso, y contradice el criterio que durante más de cien años había prevalecido en la práctica*”.

Lo que no puede afirmarse-establecerse con carácter general es, que una sociedad civil, aunque tenga objeto mercantil, y por ello sea sociedad irregular, carezca de toda personalidad. “*al margen de su conveniencia o no, nuestro sistema no exige la inscripción de las sociedades civiles en registro alguno y ni el art. 1669 del CC ni el 35 del mismo Código supeditan a la inscripción el reconocimiento de la personalidad de las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles, industriales, a las que la ley conceda personalidad propia independientemente de la de los asociados*”¹⁵

3.2. NUEVAS PAUTAS PARA LA DISTINCIÓN ENTRE SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES SEGÚN LA AEAT.¹⁶

La Agencia Tributaria, en una comunicación interna, ha ordenado las instrucciones a seguir para la constitución de las nuevas Sociedades Civiles y Comunidades de Bienes, a partir de 2016 con la entrada en vigor del nuevo sistema fiscal.

Pasa saber ante qué tipo de entidad nos encontramos hay que analizar las siguientes cuestiones:

¹³ Resolución de 25 de junio de 2012, de la DGRN (BOE 18/09/ 2012)

¹⁴ Resolución de la DGRN (BOE número 73de 26/03/2001)

¹⁵ Sentencia nº 121/2012 de TS, Sala 1ª, de lo Civil, 7 de Marzo de 2012

¹⁶ AEAT (2015) *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*. AEAT-Departamento de gestión tributaria, Madrid, 503 pp. (Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/>).



Personalidad Jurídica de las Sociedades Civiles.

En términos fiscales, la constitución debe hacerse en escritura pública o contrato privado y aportar dichos documentos a la Administración Tributaria para la asignación del NIF.

¿Cuándo una Sociedad Civil tiene objeto mercantil?

Una sociedad civil tiene objeto mercantil, cuando realice actividades de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado, siempre y cuando se produzca en un sector que no esté excluido del ámbito mercantil. Además hay que incluir los requisitos que establece el CCo en la definición de objeto mercantil, los cuales son:

- Ánimo lucrativo
- Permanencia
- Organización estable y adecuada.
- Distinción entre Sociedad Civil y Comunidad de Bienes.
- Sociedad Civil:
 - No existe patrimonio común preexistente
 - No es copropiedad de todos el patrimonio que preexiste
 - Fuera de la copropiedad existente, se aportan nuevos bienes y derechos.
 - Fuera de la copropiedad, se da la voluntad de asociarse.
 - Hay socios no copropietarios.

Comunidad de Bienes:

- Existe patrimonio preexistente.
- Se da cuando dicho patrimonio es copropiedad de todos los comuneros
- Fuera de lo que es la copropiedad, no se da la voluntad de asociarse.
- Fuera de la copropiedad no se aportan nuevos bienes ni derechos.
- No hay socios no copropietarios.

En la siguiente tabla, se puede observar con más detalle la comparativa a la que he hecho alusión:



El nuevo Régimen Fiscal de las Sociedades Civiles.

	PERSONA LIDAD JURIDICA	OBJETO SOCIAL		Letra NIF	LIBROS IMPOSICIÓN DIRECTA	LIBROS IVA	Tributación IRPF (comuneros o socios)	Tributación Sociedades	Pago fraccionado	Tributación IVA	Mod 184
COMUNIDAD DE BIENES	NO	Artículo 392 Cc: hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.	No mercantil	Letra "E"	• libro de ingresos, • libro de compras y gastos, • libro de bienes de inversión • libro de provisiones y suplidos.	<u>Régimen general:</u> • libro registro de facturas emitidas, • libro registro de facturas recibidas, • libro registro de bienes de inversión, • libro registro de determ. ops intracomunitarias. <u>Régimen simplificado:</u> (si todos los socios son personas físicas) solo llevan libro registro de compras. <u>REAGP</u> (si todos los socios son personas físicas) solo libro registro ops.régimen	SÍ	NO	Modelo 130, 131	<u>Régimen general Rég. Simplificado agricultura:</u> si todos los socios son personas físicas - <u>REAGP</u> :si todos los socios son personas físicas	SI
SOCIEDAD CIVIL	SI	Artículo 1665 CC: la sociedad es un contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias.	No mercantil	Letra "J"	• libro de ingresos, • libro de compras y gastos, • libro de bienes de inversión • libro de provisiones y suplidos.	<u>Régimen general:</u> • libro registro de facturas emitidas, • libro registro de facturas recibidas, • libro registro de bienes de inversión, • libro registro de determ. ops intracomunitarias. <u>Régimen simplificado:</u> (si todos los socios son personas físicas) solo llevan libro registro de compras. <u>REAGP</u> (si todos los socios son personas físicas) solo libro registro ops.régimen	SÍ	NO	Modelo 130, 131	<u>Régimen general Rég. Simplificado agricultura:</u> si todos los socios son personas físicas - <u>REAGP</u> :si todos los socios son personas físicas	SI
	SI	industria con ánimo de partir entre sí las ganancias.	Mercantil	Letra "J"	Contabilidad ajustada al Código de Comercio	<u>Régimen general:</u> • libro registro de facturas emitidas, • libro registro de facturas recibidas, • libro registro de bienes de inversión, • libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.	NO Desde 1-1- 2016 no tributan en IRPF	SÍ (modelo 200)	Modelo 202	Régimen general	NO

Fuente: Agencia Tributaria

Por otro lado la Agencia Tributaria (AEAT) considera que todas las sociedades civiles, una vez constituidas tanto en documento público notarial o privado, tienen personalidad jurídica salvo aquellas que sus pactos se mantengan secretos entre los socios, caso que se descarta por el mero hecho de aportar la copia de estos ante la AEAT para solicitar el NIF.

Es decir, salvo raras excepciones, la inmensa mayoría de las sociedades civiles tendrían personalidad jurídica y pasarán a tener que tributar en el impuesto de sociedades si tienen un objeto mercantil.



En cuanto a ese “objeto mercantil”, la Dirección General de Tributos ha establecido que tienen objeto mercantil aquellas que realicen una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional.

En resumen, a partir del día 1 de enero de 2016, tributarán en el IS todas las sociedades civiles que realizan una actividad económica, excepto las que realizan actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o profesionales.

3.3. SOCIEDADES PROFESIONALES.

Hay que hacer una especial mención a las sociedades profesionales que adopten la forma de sociedades civiles ya que no serán sujetos pasivos del Impuesto de sociedades, sino que tributarán por el IRPF en el régimen de atribución de rentas que regula la Sección 2 del Título X de la Ley 35/2006 de 18 de Noviembre (artículo 86 a 90)¹⁷ (en adelante LIRPF/2006). Conforme el artículo 8.3 de la citada Ley, las entidades que están sometidas a este régimen, en las que se encuentran “*las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica*”, no tendrán la condición de contribuyentes del IRPF, sino que sus rentas se atribuirán a los socios de acuerdo con lo establecido en los artículos 86 a 90 de la ley. El artículo 88 establece que las rentas imputadas a los socios “*tendrán la naturaleza derivada de la fuente de que procedan*”. Es decir, las contraprestaciones que se abonen a los socios profesionales por sus prestaciones accesorias se computarán como rendimientos

¹⁷ Sección 2 Régimen de Atribución de renta de la LIRPF/2006 (BOE de 29/11/2006) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Vigente hasta el 01 de Enero de 2017). **Art. 86:** “*Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2ª*”. **Art.87:** “1. *Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas*”. 2.” *El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.*

3. *Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.*”



profesionales, aunque sin dejar de lado las leyes especiales que contiene el art. 89.¹⁸, en concreto el apartado 3.

Para el reparto de beneficios en las sociedades profesionales habrá de ajustarse a los criterios que se establecen en el artículo 10 de la Ley 2/2007.¹⁹, y esos beneficios pasen a tributar según lo mencionado anteriormente.

CAPÍTULO 4. FORMA EN LA QUE TRIBUTABAN LAS SOCIEDADES CIVILES Y LAS COMUNIDADES DE BIENES HASTA LA REFORMA DE 2014.

Hasta el año 2015, las sociedades civiles y las comunidades de bienes que realizaban una actividad económica, tributaban por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Es decir, su base imponible se calculaba según las reglas de este impuesto; no varía el sistema de determinación, que sería igual que el que practica una persona física que realiza una actividad económica (un autónomo o profesional). Una vez calculado de esta forma, y en proporción a su participación en la entidad, se imputa a los socios o comuneros la parte de base imponible que le corresponda según el contrato de constitución de la misma.

Esto suponía que la sociedad aplicaba las normas del IRPF para calcular su base imponible, pudiendo optar para este cálculo entre las siguientes opciones:

¹⁸ LIRPF/2006(BOE de 29/11/2006) Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta:3.”*Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.*”

¹⁹ Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16/03/2007). Art. 10 Participación en beneficios y pérdidas:”1. *El contrato social determinará el régimen de participación de los socios en los resultados de la sociedad o, en su caso, el sistema con arreglo al cual haya de determinarse en cada ejercicio. A falta de disposición contractual, los beneficios se distribuirán y, cuando proceda, las pérdidas se imputarán en proporción a la participación de cada socio en el capital social.*

2. *Los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. El reparto final deberá en todo caso ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, las cuales no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de ésta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales.*”



- llevar una contabilidad completa (estimación directa normal)
- llevar unos libros registro (estimación directa simplificada)
- calcularlo según unos índices o módulos de la actividad (estimación objetiva o módulos).

Hasta ahora todas las sociedades civiles, no tenían la consideración de sujetos pasivos del IS ni de contribuyentes del IRPF, y las rentas obtenidas por las mismas eran objeto de atribución a sus socios mediante el régimen de atribución de rentas regulado en la LIRPF/2006.

La base imponible no era declarada por la propia sociedad, sino que se le atribuía a los socios en proporción a su participación en la misma, declarando cada uno de éstos su parte de beneficio en su declaración anual de renta (IRPF). Por ello, a estas entidades se les llamaba entidades en régimen de atribución de rentas.

CAPÍTULO 5. LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL. TRIBUTACIÓN A PARTIR DE 2.016. LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

La nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante LIS/2014)²⁰ introduce un nuevo planteamiento con respecto a la forma de tributar de las sociedades civiles con objeto mercantil.

Y es que a partir del 1 de enero de 2016 las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, pasan a tener la consideración de sujetos pasivos del IS y a tributar de acuerdo con el régimen general de tributación regulado en el citado Impuesto salvo las sociedades civiles con objeto mercantil que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional que quedan excluidas de este ámbito, éstas seguirán tributando como hasta ahora en virtud del régimen de atribución de rentas en el IRPF, regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF/2006.

En el mencionado impuesto, destaco la disposición transitoria trigésimo segunda de la nueva ley. En la que se establecen una serie de precauciones para evitar que el

²⁰ LIS/2014 (BOE de 28/11/2014)



cambio de ubicación del régimen fiscal de las sociedades civiles, junto con posibles criterios distintos de imputación de ingresos y gastos, favorezca la elusión fiscal. Un cambio normativo no puede suponer para el contribuyente ocasión propicia para el fraude.

El nuevo régimen fiscal de las sociedades civiles ha traído consigo una modificación de la Ley del IRPF, en concreto en su art. 8.3: *“no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”²¹. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2ª del Título X de esta Ley”*. Esto viene a decir que no serán contribuyentes ni del IS ni del IRPF las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, es decir las de objeto civil, las cuales seguirán tributando, como hasta ahora, bajo el régimen de atribución de rentas.

Esta modificación empezará a aplicarse a partir de enero de 2016, según la Disposición final duodécima de la LIS/2014²².

5.1. RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES QUE, A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2016, PASEN A SER CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El régimen transitorio aplicable a las Sociedades Civiles en 2016, se recoge en la Disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.²³

²¹ Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, de 18/12/2003). Art.35.4: *“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*. La LGT se limita a exponer la posibilidad de que la ley propia de cada tributo considere, o no, extender a las entidades que enumera la condición de sujetos pasivos.

²² LIS/2014. Disposición final duodécima (BOE de 28/11/2014): *“Entrada en vigor. La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir de la expresa fecha...”*

²³ LIS/2014. Disposición transitoria trigésima segunda Sociedades Civiles sujetas a este Impuesto. (BOE de 28/11/2014).



1.” Lo previsto en esta disposición será de aplicación a las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la LIRPF/2006 y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.”

2.” La integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.”

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

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

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

1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, los beneficios a que se refiere las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la LIRPF/2006 y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.



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

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

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

1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

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

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

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

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

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

3.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de



acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4º. En el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

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

CAPÍTULO 6. DESVENTAJAS PARA LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD CIVIL ANTE EL CAMBIO.

La sociedad civil, al pasar a tributar por el IS, estará sujeta a su régimen. Su base imponible tributará a un tipo fijo de gravamen. Concretamente, para este tipo de sociedad, se prevé aplicar el 25%.

Por lo tanto desde el primer euro que se obtenga tributa al 25%, cosa que no sucedía en el IRPF. Al ser éste un impuesto progresivo va aumentando (tipo) según se vayan obteniendo más ganancias.

Otra desventaja adicional sería que los socios tributarían por las ganancias o beneficios (base imponible) extraídos de la sociedad. Las derramas, participaciones en beneficios, dividendos, u otra denominación que reciban las participaciones en beneficios (después del pago de Impuestos) se incorporarán a la base imponible del ahorro de cada socio, como rendimientos del capital mobiliario (según la normativa propia del IRPF)

En consecuencia, se pagarían dos veces por los mismos beneficios; una vez en nombre de la sociedad a través del (IS) y la segunda en nombre del socio a través del (IRPF).

CAPÍTULO 7. DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN.

Estas medidas traen consigo un régimen transitorio, de carácter optativo para aquellas sociedades civiles afectadas por la reforma. Situadas ante un cambio de régimen, podrán optar



por la disolución o liquidación de la Sociedad. La opción estará disponible para las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Las que, al inicio del ejercicio 2016, pudiera serles de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Ley del IRPF.²⁴

b) Las que, al inicio igualmente del ejercicio 2016, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

c) Las que, en los seis primeros meses del ejercicio 2016, se haya adoptado acuerdo válido de disolución con liquidación. Siempre que estas actuaciones se realicen con posterioridad a la adopción del acuerdo – dentro de los seis meses siguiente-- . Es decir, en ese plazo habrían de realizarse todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil.

A las Comunidades de Bienes no les afecta esta normativa.

7.1 DIFERENTES DECLARACIONES CENSALES QUE PUEDEN PRESENTAR LAS SOCIEDADES CIVILES EXISTENTES ANTE LA DISOLUCIÓN.

En el plazo de los 6 meses que tienen las sociedades civiles para disolverse a partir del 1 de enero, como he apuntado anteriormente, éstas pueden presentar las siguientes situaciones:

1. Sociedad civil que pase a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.
2. Sociedad civil que se disuelva y liquide.
3. Sociedad civil que se transforma en sociedad civil profesional

Esta transformación es posible llevarla a cabo, para ello las sociedades civiles que decidan transformarse en sociedades profesionales que estén constituidas bajo la ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, deberán aportar-presentar (ante la AEAT) la escritura de

²⁴ Vd. Sección 2.^a del Título X de la Ley citada.



transformación inscrita en el registro mercantil y presentar la correspondiente declaración censal (el modelo 036)²⁵ haciendo constar:

En la casilla 125 “Modificación de otros datos identificativos”.

En la casilla 69 en “Forma jurídica” marcar “Sociedad civil profesional”.

4. Sociedad civil que pretenda transformarse en comunidad de bienes o viceversa.

La transformación de una sociedad civil que dispone en el ámbito fiscal de personalidad jurídica, quedando así manifiesta al solicitar el NIF, en una comunidad de bienes no es posible. La transformación de una sociedad civil en un ente sin personalidad no está amparada en la normativa. Si quieren constituirse como un ente sin personalidad jurídica deberá disolverse y liquidarse como sociedad civil y proceder a la creación de la entidad con la forma jurídica que se desee. Es decir, deberán presentar un modelo 036 de baja y disolución y un nuevo modelo 036 de solicitud de NIF y alta de la actividad.

La transformación de una Comunidad de Bienes en una Sociedad Civil no es posible. La transformación de una entidad sin personalidad jurídica en una con personalidad jurídica no está amparada en la normativa ya que esto supone un traspaso patrimonial hacia una entidad que dispone de personalidad jurídica.

Por tanto, si los partícipes de una comunidad de bienes quieren transformarse en una sociedad civil, deberán presentar una declaración censal de baja y posteriormente presentar un modelo censal solicitando el alta y un NIF de sociedad civil (“J”).

5. Sociedad civil que se transforme en sociedad limitada.

Esta transformación se recoge en la Ley 3/2009 de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles y así lo dispone su artículo 4.3: “las sociedades civiles pueden transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil”. Antes debe estar inscrita en el registro mercantil y cumplir con los requisitos de la transformación. La sociedad civil que conste como entidad en atribución de rentas y se transforme en Sociedad Limitada deberá presentar

²⁵ Seguimos, en este apartado, las instrucciones de la Agencia tributaria. Vd. AEAT (2016) *Guía práctica de la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores*. AEAT-Departamento de gestión tributaria, Madrid, 503 pp. (Disponible *on line*: <http://www.agenciatributaria.es/>).



un Modelo 036, adjuntando la escritura de transformación y certificado de inscripción en el Registro Mercantil, deberá marcar:

En la casilla 125 “Modificación de otros datos identificativos”.

En la casilla 69 en “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad limitada”.

Los socios de una sociedad civil sujeta al IS, por el mero hecho de tener obligaciones derivadas de su condición de socio en una entidad en régimen de atribución de rentas, tendrán que presentar el modelo 036 para formalizar la baja.

6. Sociedad civil profesional que no figure en el censo de la AEAT como tal.

7. Sociedad civil que comunica un cambio de actividad económica.

Desde el 1 de enero de 2016 la comunicación de cambio de actividad supone para las sociedades civiles el cambio de tributación como entidad en atribución de rentas a entidad sujeta al IS o a la inversa. Es decir el cambio de la subclave Sociedad civil sin objeto mercantil a Sociedad civil con objeto mercantil o a la inversa. Hay que tener en cuenta que una sociedad civil puede llevar a cabo varias actividades económicas, si solamente una actividad tiene objeto mercantil y ésta se da de baja, esto se debe comunicar ya que supone un cambio de subclave y un cambio de tributación y pasaría a tributar en régimen de atribución de rentas.

8. Sociedad civil sin actividad económica de alta.

Las sociedades civiles que no tengan ninguna actividad económica el 1 de enero 2016 y si hubieran tenido como última actividad alguna por las que se deba considerar sociedad civil con objeto mercantil, deberán presentar la disolución antes del 30 de junio de 2016 y comunicar la baja en el censo mediante la presentación de un modelo 036 . Si no se disuelven ni comunican la baja pasarán a tributar en el IS desde el 1 de enero 2016 aun en el caso de que consten como entidad inactiva.

7.2 REGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES ANTE LA DISOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN.



El régimen fiscal de las sociedades civiles que opten por la disolución con liquidación, será el siguiente, según la Disposición transitoria decimonovena de la LIRPF/2006²⁶:

a) Exención 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 Documentados²⁷.

b) Las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad, no devengarán el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana. En sucesivas transmisiones se entenderá que estos inmuebles fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.”

c) A efectos de los impuestos personales sobre la renta que pudieran afectar a la operación²⁸, se estará a lo siguiente:

1.º El valor de adquisición --o el de titularidad-- de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, será determinado de acuerdo con lo establecido en la Disp. Trans. 2ª de la LIS.²⁹

2.º Si el resultado de las operaciones anteriores resultase negativo, se considerará como renta (si el socio es persona jurídica) o ganancia patrimonial (si es persona física).

3.º Si el valor de adquisición de las acciones, como consecuencia de aplicar la primera regla, resultase cero o negativo, se considerará que no existe renta o pérdida patrimonial. Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes

²⁶ “Nueva redacción dada a esta disposición transitoria decimonovena por el apartado noventa y uno del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la LIRPF/2006, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (B.O.E. de 28 de noviembre), con entrada en vigor el día 1 de enero de 2016.” (Ley 35/2006 de 2 de noviembre)

²⁷ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE núm. 251, de 20/10/1993).

²⁸ El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve

²⁹ Es decir, 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.



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

4. Las adjudicaciones a los socios, distintos de los créditos o dinero, se considerarán adquiridos en la misma fecha en que los adquiriera la sociedad.

3. Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil (en un plazo de seis meses), continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas previsto en la Ley del IRPF. Por tanto la sociedad civil no llegará a adquirir la consideración de contribuyente del IS. Si los socios no optaran por la extinción, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del IS desde 1 de enero de 2016, y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.”

Cuando las sociedades civiles se disuelven con liquidación de su patrimonio y con adjudicación de cuotas de bienes a los socios, se entenderá constituida una comunidad de bienes como hasta ahora, en orden al régimen de atribución de rentas a los comuneros, a efectos de su tributación al IRPF.

CAPÍTULO 8. COMPARATIVA DE LA LEY 27/2014 DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES VS REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004 TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ³⁰

Para facilitar la labor del intérprete, y favorecer la adaptación a la nueva regulación, hemos creído conveniente exponer de forma gráfica el régimen fiscal aplicable a las rentas de este tipo de sociedades. En la columna de la izquierda aparece la regulación actual (que introduce la nueva Ley del IS). Que compararemos con el régimen de atribución que le era aplicable cuando compartían tratamiento el resto de sociedades civiles (sin objeto mercantil) y la mayoría de comunidades de bienes.

³⁰ Seguimos el Cuadro comparativo LIS/2014, elaborado por la Agencia Tributaria, que nos facilita la comprensión de las modificaciones.



LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Artículo 6. Atribución de rentas 1^ª. <i>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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.</i> 2. <i>Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán</i> Artículo 7. Contribuyentes. 1. Serán <i>contribuyentes</i> del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) <i>Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.</i>	REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004 TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Artículo 6. Atribución de rentas 1. <i>Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria 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 2ª del título VII del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.</i> 2. <i>El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación, que tributarán por el Impuesto sobre sociedades. (Trasladado al art. 7.1.b) nuevo).</i> 3. <i>Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.</i> Artículo 7. Sujetos pasivos 1. Serán <i>sujetos pasivos</i> del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) <i>Las personas jurídicas excepto las sociedades civiles.</i>
--	--

Fuente: Agencia Tributaria

CAPITULO 9. CLASES DE SOCIEDADES.

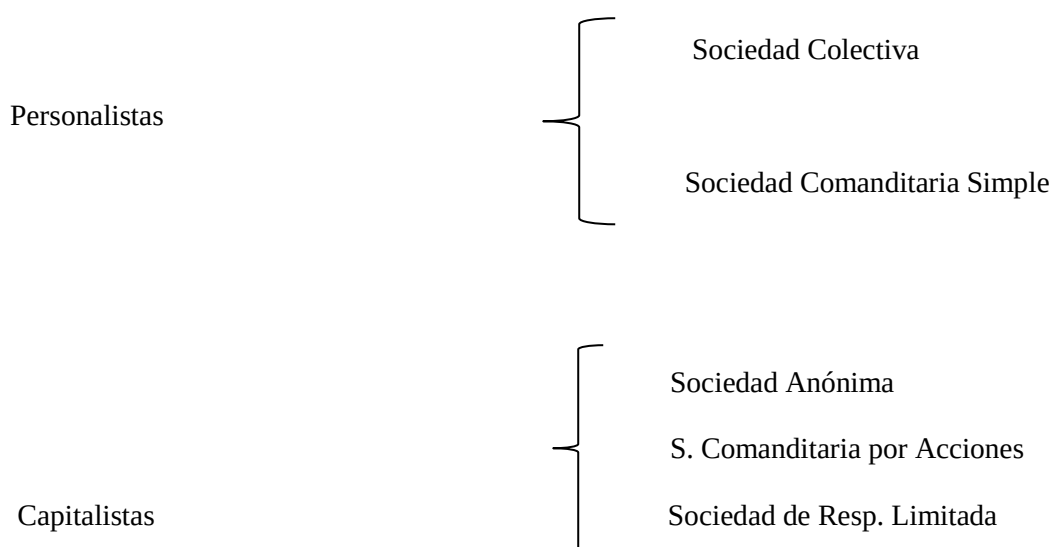
Las sociedades mercantiles se dividen en dos grupos: las sociedades mercantiles personalistas y las sociedades mercantiles capitalistas. Las primeras son sociedades en las cuales la gestión de la sociedad corresponde a los socios; en cuanto a la responsabilidad es personal e ilimitada, es decir, si la sociedad no puede hacer frente a sus deudas deberán satisfacerlas los propios socios y entre ellos de forma solidaria³¹. Las segundas son sociedades en las que la gestión de la sociedad no tiene por qué

³¹ Responder de forma solidaria significa, que cualquiera que tenga un derecho de crédito frente a la sociedad puede reclamar la deuda a cualquiera de los socios y éste responder con todo su capital y abonar la deuda de



corresponder a los socios, se caracterizan especialmente por las aportaciones realizadas con independencia de la identidad de la persona del socio que realiza la aportación. La responsabilidad de los socios en este tipo de sociedades es limitada, es decir, se responde ante las deudas con el capital de la sociedad.

Sociedades mercantiles:



9.1. NUEVO MARCO FISCAL PARA LAS SOCIEDADES CIVILES Y MERCANTILES

En la siguiente tabla se puede observar la comparativa entre los distintos tipos de sociedades y su fiscalidad.

forma íntegra en su totalidad, luego él podrá reclamar a los demás socios la parte que les corresponda sobre el total de la deuda.



OBLIGACIONES FISCALES EN 2016

SOCIEDAD CIVIL	NO MERCANTIL	• IRPF • I. SOCIEDADES (No) • IVA
	MERCANTIL	• I.SOCIEDADES (25%) • IRPF (No 1-1-2016) • IVA
COMUNIDAD DE BIENES	NO MERCANTIL	IRPF IVA
AUTÓNOMOS	• IRPF • IVA	
SOCIEDAD LIMITADA	• I.SOCIEDADES • IVA	
SOCIEDAD ANÓNIMA	• I. SOCIEDADES • IVA	
SOCIEDAD LIMITADA. LAB	• I.SOCIEDADES • IVA	
SOCIEDAD COOPERATIVA	COOP. NO PROTEGIDA	• I. SOCIEDADES (20%) • I.TRASMISIONES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS



	COOP. PROTEGIDA	• BENEFICIO FISCAL (50%) EN I. SOCIEDADES • BENEFICIO FISCAL EN I. TRANSMISIONES Y ACTOS JCOS DOCUMENTADOS
SOCIEDAD COLECTIVA	I. SOCIEDADES IVA	
SOCIEDAD COMANDITARIA SIMPLE	I. SOCIEDADES	

CAPÍTULO 10. INSTRUCCIONES DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA ANTE LA MODIFICACIÓN EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL.³²

El Departamento de Gestión Tributaria, de la Dirección General de los Tributos, ha tratado de clarificar la nueva situación fiscal de las sociedades civiles, emitiendo una serie de instrucciones que unifiquen criterios entre los aplicadores del tributo o contestando a consultas formuladas por los contribuyentes. Aunque las primeras son disposiciones de orden interno, y las segundas sólo vinculan al formulante de la pregunta, resultan muy útiles para la interpretación del nuevo régimen. Extractaremos las líneas que juzgamos de mayor interés.

1) Entidad que se presenta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades): Se considera que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica. Consecuentemente, tendrá la

³² AEAT (2016) *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*, 7 pp. (Disponible on line: www.agenciatributaria.es).



consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (siempre que tenga objeto mercantil en los términos que se señalan a continuación). En este caso se otorgará un NIF “J”³³ de Sociedad civil.

2) Entidad que no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT³⁴ (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades): Se considera que tiene la voluntad de mantener su pactos secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica. En este caso, se aplicaría el régimen de atribución de rentas, tributaría en sede del IRPF y no se considerará contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

En estos casos, podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o en presencia de cualquier otro ente sin personalidad jurídica (los denominados por la doctrina “Entes de derecho”). A todos ellos se les otorgará un NIF “E”³⁵, cualquiera que haya sido la denominación de dicho ente (diferente de sociedad civil) por el solicitante del NIF.”

Se concederá el NIF con clave “J” a la entidad que se declare como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF. Dentro de la clave “J” (sociedad civil), la AEAT ha determinado unas subclaves, las cuales advertirán sobre la tributación que corresponde en cada caso, éstas son:

- Sociedad civil con objeto mercantil (sujeta a IS)
- Sociedad civil sin objeto mercantil (sujeta a atribución de rentas)
- Sociedad civil profesional (sujeta a atribución de rentas)

Se marcarán a efectos censales como sociedad civil con objeto mercantil, aquellas que expresen como objeto social la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, excepto las entidades que se dediquen a actividades

³³ La agencia tributaria, para distinguir unas sociedades de otras, otorga al NIF una letra, que es una clave inicial que incluirá información sobre su forma jurídica, la “J” corresponde a las sociedades civiles.

³⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003). Artículo 35. Obligados tributarios.4. *“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.*

³⁵ La agencia tributaria, para distinguir unas sociedades de otras, otorga al NIF una letra, que es una clave inicial que incluirá información sobre su forma jurídica, la “E” corresponde a las Comunidades de Bienes, Herencias Yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves.



agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional. Tampoco se considera con objeto mercantil aquellas cuya actividad sea pesquera.

Se marcará a efectos censales como sociedad civil profesional, las sociedades civiles que se hayan constituido con arreglo a la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales (para ello deben haberse acogido a dicha Ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución).

Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas.

Se marcará a efectos censales como Sociedad civil sin objeto mercantil, el resto de sociedades civiles diferentes de las dos anteriores.

Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas.

Se concederá el NIF con clave “E” a las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves. La AEAT ha determinado unas subclaves a las ya existentes, éstas son:

- Herencia yacente
- Comunidad de Bienes
- Titularidad compartida de explotaciones agrarias
- Otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves (nueva). Esta nueva subclave se asignará, a la entidad que no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT (indicándolo así en el acuerdo de voluntades).

Para que la AEAT considere a una Comunidad de Bienes, ésta debe manifestar claramente en el documento constitutivo la cuota de participación que le corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien que tienen en común, así como la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad. Si esto no aparece claramente manifestado en el documento, la AEAT le otorgará el NIF "E", subclave "otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidos en el resto de claves”.



CONCLUSIONES

A partir de enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantiles declararán sus rendimientos en el Impuesto de Sociedades al tipo fijo del 25%. Teóricamente esto traerá consigo una mayor carga fiscal, puesto que los comuneros, que carezcan de nómina cobrarán por dividendos y se le aplicará el tipo correspondiente a los dividendos percibidos, de acuerdo con la escala de gravamen aplicable a la base imponible del ahorro. Es decir, contribuirán desde una doble vertiente, como cotitulares del capital social de la empresa abonarán la cuota correspondiente al IS; además declararán los dividendos percibidos, sometiéndolos al tipo de gravamen aplicable a la base imponible del ahorro (IRPF). En las sociedades civiles -- al contrario que en las Sociedades Limitadas- los socios no pueden percibir una remuneración de la sociedad, ni pueden emitir factura contra la misma por los servicios prestados; por lo tanto intuyo que las cantidades que los partícipes reciban, se considerarán dividendos --o participación en beneficios--. Aparentemente la nueva regulación sitúa a estos sujetos en una posición de desventaja.

Su simplicidad a la hora de la constitución explica que se hayan convertido en una figura cada vez más utilizada en los pequeños negocios, pero ahora pueden perder buena parte de su atractivo. Entre otras cosas, porque mientras que comparten régimen fiscal con las sociedades capitalistas clásicas, no participan de su límite legal de responsabilidad.

A no muy largo plazo, los nuevos emprendedores (sobre todo profesionales liberales) tendrán que ponderar la utilidad de esta figura jurídica para su negocio. A la hora de iniciar su actividad les habrá de resultar más atrayente el formato de una Sociedad Limitada, que una Sociedad Civil con idéntico trato fiscal. Como ya mencionábamos, ambas van a pagar los mismos impuestos; y ,en cuanto a la responsabilidad, en una Sociedad de Capital es limitada mientras que en la Sociedad Civil es ilimitada. La agilidad en los procesos de constitución tal vez no compensen la elección de esta figura, máxime si --como vienen prometiendo desde hace tiempo--se abrevian y simplifican los requisitos legales para la constitución de una Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Las sociedades civiles, con objetivos fuera del comercio, resultan ahora algo extraño. Este formato se ha venido utilizando como encaje de las denominadas “Sociedades de Profesionales”, para las que su normativa propia no exigía una forma jurídica determinada (incluso podían ser comunidades de bienes). Era una forma jurídica idónea para pequeñas



empresas basadas en el talento de sus socios, sociedades íntegramente conformadas por profesionales ajenos a las exigencias formales de una sociedad capitalista. Entidades de modesta facturación, y para las cuales los costes de gestión suponían un obstáculo a veces insalvable. Lo de menos era el ahorro fiscal, que ya realmente no se producía.

La reforma fiscal (en la que se inscribe la nueva Ley del IS) se ha planteado por el Gobierno como acción que disminuiría la presión fiscal sobre las sociedades. En la práctica no estamos seguros de que suponga para los contribuyentes un ahorro fiscal efectivo. Podría, incluso, incrementarse la recaudación en este sector de actividad. Anteriormente a la reforma, es cierto que la atribución de rentas (en el IRPF de cada socio) se sometía a una tarifa progresiva, pero lo hacía dentro de un impuesto progresivo y subjetivo (para determinar la deuda tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares, incluso algunas decisiones de gasto del contribuyente), lo que podía atemperar el efecto. Tras la reforma, todas las rentas sociales se gravarán a un tipo fijo (25%), cuyo único criterio subjetivador va a ser el carácter de pequeña empresa (su facturación anual). En consecuencia, se pagarían dos veces por los mismos beneficios; una vez en nombre de la sociedad a través del (IS) y la segunda en nombre del socio a través del (IRPF).

En todo caso, la nueva normativa, no afectará a las sociedades civiles cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, que continuarán rigiéndose por las disposiciones relativas a una comunidad de bienes. Estas comunidades las forman, por ejemplo, dos o más autónomos que comparten el negocio, aunque cada uno de ellos continúe siendo trabajador por cuenta propia. Y en este caso, la clave vuelve a ser si esa sociedad tiene carácter lucrativo, por lo tanto, si de esta manera se consigue un ahorro fiscal serán muchas las nuevas empresas que surjan de este modo, es decir, como una agrupación de autónomos, cuando en realidad son pequeñas empresas.



BIBLIOGRAFÍA.

AEAT (2016) *Guía práctica de la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores*. AEAT-Departamento de gestión tributaria, Madrid, 503 pp. (Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/>).

AEAT (2016) *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*, 7 pp. (Disponible on line: www.agenciatributaria.es).

Aurioles Martin, A. (2000) “Transformación de sociedad de responsabilidad limitada en sociedad civil (de nuevo sobre el registro mercantil y el «extrañamiento» de la sociedad civil)”. *Diario La Ley, Sección Doctrina*, Tomo 6, pp. 1-16 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es/>).

Capelleras Segura, J.[Coord.] (2015). *La Reforma Fiscal. La nueva normativa anotada y comentada por profesionales de la fiscalidad*, Edit. Bosch, Barcelona, 508 pp. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es/>).

Capelleras Segura, J.[Coord.] (2015). “PARTE 1ª. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades”, en Capelleras Segura, J. (2015). *La Reforma Fiscal. La nueva normativa anotada y comentada por profesionales de la fiscalidad*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, pp. 23-257 (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).

Castán Tobeñas, J. (1933). “Comentario (Del contrato de sociedad)”, en Scaevola, Q.M. (1933) *Código Civil*, Tomo XXV, parte 1., Instituto Editorial Reus, Madrid, pp. 550-551.

Díaz de Monasterio-Guren, F.L. (2008), “Aspectos fiscales de las sociedades profesionales”, en VV.AA. (2008). *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, Editorial LA LEY, Madrid, pp. 1-12 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es/>).

Garrigues, J.(1976), “Teoría general de las sociedades mercantiles”, *RDM*, 142, pp. 519-552

Martín Queralt, J. (2015). “Capítulo II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (I)”, en Martín Queralt, J. ; Tejerizo López, J.M. y Cayón Galiardo, A.(Dirs) et alii (2015). *Manual de Derecho Tributario [Parte Especial]*, Aranzadi- Thomson Reuters, Pamplona, pp. 1-59 (Disponible on line: <https://proview.thomsonreuters.com>).



Martín Queralt, J. (2015). “Capítulo III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (II)”, en Martín Queralt, J. ; Tejerizo López, J.M. y Cayón Galiardo, A. (Dirs) et alii (2015). *Manual de Derecho Tributario [Parte Especial]*, Aranzadi- Thomson Reuters, Pamplona, pp. 1-54 (Disponible on line: <https://proview.thomsonreuters.com>).

Martínez Lafuente, A. (2015) “Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 5-6, pp. 1-12 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Menéndez García, G. (2015) “Tratamiento de las Sociedades Civiles en la imposición directa tras la reforma de 2014”. *Revista Contable* nº 32. Pp. 1-8. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Menéndez García, G. (2016) “Nota sobre la doctrina administrativa relativa a la sujeción de las sociedades civiles al Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Contable*, 40, pp.1-9 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Murillas Escudero, J.M. (2002). “Unas notas sobre el concepto de la «mercantilidad»”, *REDUR*. 0, pp. 101-108

Ruiz Baña, M.L., Jiménez Compairé, I. Y Álvarez Martínez, J. (2015). “Capítulo IV. Impuesto sobre Sociedades”, en Martín Queralt, J. ; Tejerizo López, J.M. y Cayón Galiardo, A. (Dirs) et alii (2015). *Manual de Derecho Tributario [Parte Especial]*, Aranzadi- Thomson Reuters, Pamplona, pp. 1-51 (Disponible on line: <https://proview.thomsonreuters.com>)

Tena Piazuelo, I. (1997) “Distinción entre sociedades civiles y mercantiles, irregularidad societaria y el artículo 1.670 del Código Civil”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 643, pp. 2029-2100. (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com>).

Vigil Fernández, C. (2015). “Las llamadas sociedades civiles con objeto mercantil y su régimen jurídico”, *Diario La Ley, Sección Tribuna*, 8551 --1 de Junio de 2015--, pp. 1-7 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).



LEGISLACIÓN Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (*BOE* núm. 289, de 16/10/1885).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (*BOE* núm. 206, de 25/07/1889).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 302, de 18/12/2003).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (*BOE* núm. 61, de 11/03/2004).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (*BOE* núm. 62, de 12/03/2004).

Real Decreto Legislativo de 1/2010 de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. (*BOE* núm. 161, de 3/07/2010).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (*BOE* núm. 285, 29 /11/ 2006).

Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (*BOE* núm. 288 de 28/11/2014).

Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (*BOE* núm. 65 de 16/03/2007).

Resolución de la DGRN (*BOE* núm. 73 de 26/03/2001).

Resolución de 21 de mayo de 2013, de la DGRN (*BOE* núm. 153 de 27/06/2013).



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Tributaria
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CCo.	Código de Comercio
Disp. Trans.	Disposición Transitoria
DGRN	Dirección General de los Registros y el Notariado
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
NIF	Número de Identificación Fiscal
RDM	Revista de Derecho Mercantil
REDUR	Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de la Rioja
Vd.	<i>vide</i> (véase)