

Super Contable



FISCALIDAD SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES

EJERCICIO 2016

ÍNDICE DE CONTENIDOS

- Introducción.
- Comunidades de Bienes (CBs)
- Sociedades Civiles (SCs)
 - 1º. ¿Cambia la tributación de mi Sociedad Civil?
 - 2º. Calificación de la Sociedad Civil y Asignación de “letra NIF”.
 - 3º. Actuaciones de la AEAT.
 - 4º. ¿Qué opciones tengo si cambia la forma de tributar de mi Sociedad Civil?
 - 4.1 Sociedades civiles que pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.
 - 4.2 Sociedades civiles que se disuelvan y liquiden.
 - 4.3 Sociedades civiles que pretendan transformarse en comunidades de bienes.
 - 4.4 Sociedades civiles que se transformen en sociedades limitadas.
 - 4.5 Sociedad civil que comunica un cambio de actividad económica.
 - 4.6 Sociedad civil profesional que no figuren como tal.
 - 5º. ¿Qué implicaciones lleva aparejado el cambio de tributación?
 - 6º. Cese en el régimen especial del recargo de equivalencia.
- Anexos. Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos
 - Consulta **V2380/2015**, de 28 de julio. *Sociedad Civil Particular*. Explotación agrícola de secano y regadío.
 - Consulta **V2381/2015**, de 28 de julio. *Sociedad Civil*. Ganadería.
 - Consulta **V2392/2015**, de 28 de julio. *Sociedad Civil*. Servicios de intermediación y propiedad inmobiliaria.
 - Consulta **V2394/2015**, de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. Comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética.
 - Consulta **V2395/2015**, de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. Actividad profesional de abogacía.

- Consulta **V2412/2015**, de 30 de julio. Sociedad Civil Particular. Asesoramiento fiscal y contable.
- Consulta **V2430/2015**, de 30 de julio. Comunidad de Bienes. Comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene.
- Consulta **V2678/2015**, de 25 de septiembre. Comunidad de Bienes. Constitución y tributación; actividad de mediadores de comercio y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios.
- Instrucciones con las Sociedades Civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (AEAT).
- Cuestiones censales en relación con la modificación en la Tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil (AEAT).

INTRODUCCIÓN.

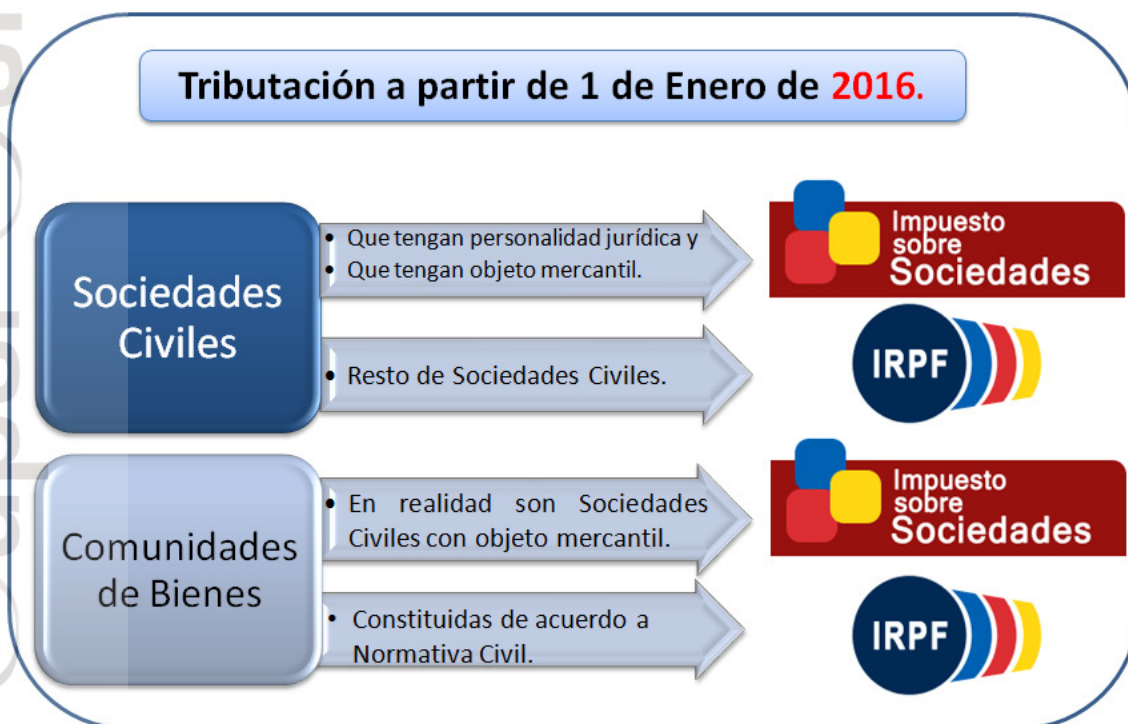
Entendemos que es de general conocimiento, que la denominada “*reforma fiscal 2015*” articuló, entre otras múltiples cuestiones, el cambio de tributación, a partir de 1 de enero de 2016, de **las SOCIEDADES CIVILES con personalidad jurídica y objeto mercantil**.

Pues bien, ha llegado el momento de concretar y aclarar determinadas dudas al respecto; en el presente comentario intentaremos mostrar las posibilidades que estas sociedades tienen a partir del cambio normativo y las implicaciones o consecuencias de las mismas, aunque como siempre ocurre la generalización aquí presentada en absoluto podrá resolver determinadas casuísticas particulares. Sustentamos nuestra exposición en la normativa vigente, las consultas vinculantes publicadas por la Dirección General de Tributos (DGT) durante julio de 2015 y las propias instrucciones de la Agencia Tributaria.

Tanto la normativa de IRPF (Ley 35/2006 LRIPF artículo 8.3) como la del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014 LIS artículo 7.1.a)), recogen en sus redacciones, que las sociedades civiles, a partir de 1 de enero de 2016, pasarán a tributar por el Impuesto sobre Sociedades cuando tengan:

- **Personalidad jurídica y**
- **Objeto mercantil.**

En este sentido, durante el presente ejercicio económico (2015) se han suscitado dudas en relación con si este cambio de tributación afectaría o no a las **COMUNIDADES DE BIENES**, por lo que comenzamos con la conclusión, gráficamente:



COMUNIDADES DE BIENES (CBs).

Es el primer gran aspecto controvertido del cambio normativo.

Inicialmente con la publicación de las Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre, donde encontramos los cambios normativos respecto de esta problemática, y principalmente a partir de julio de 2015 donde la Dirección General de Tributos (DGT), a partir de varias consultas vinculantes (entre otras [V2394-2015](#), [V2395-2015](#), [V2430-2015](#)) se “postuló” en los términos:

*“el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, por lo que **las comunidades de bienes (CBs) seguirán tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la **LIRPF**”.*

Las dudas, consultas, ambigüedades respecto de la tributación a partir de 2016 de este tipo de sociedades está siendo uno de los principales “caballos de batalla” de los profesionales dedicados al asesoramiento y consecuentemente de los socios y comuneros de estas entidades.

Realizamos una pequeña cronología desde estas consultas, hasta la situación existente a fecha de cierre del presente comentario.

Después de las consultas publicadas por la DGT, la conclusión obtenida (que apuntamos en una revisión anterior de este texto como incompleta y fuera de la realidad) venía a ser:

Consecuentemente, este tipo de entidades (**CBs**) **seguirán tributando en IRPF** y deberá producirse una nueva modificación normativa para que este hecho cambie; también es cierto que esta solución práctica de la DGT descansa en que una comunidad de bienes es tal en la medida que sea así denominada, aunque se dedique a una explotación económica (*“con lo que ello puede suponer”*).

Del literal de estas consultas, a partir del 1 de enero de 2016 la tributación de una comunidad de bienes diferirá totalmente de la tributación de una sociedad civil con personalidad jurídica y objeto mercantil (renta y sociedades, respectivamente), por lo que como ya comentamos en la versión anterior de este comentario, existiría la “**opción maliciosa**” de que sociedades civiles con objeto mercantil intentasen obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas (IRPF).

Como se ha demostrado esta “opción maliciosa” resulta prácticamente imposible actualmente pues si algún lector ha intentado constituir una Comunidad de Bienes con

personalidad jurídica y objeto mercantil, en los términos establecidos para las Sociedades Civiles, le habrán denegado ese alta o constitución al verificar el acuerdo de voluntades (salvo que el funcionario en cuestión tenga un mal día); este hecho como ya apuntamos en su momento, ha venido ocurriendo pues se han constituido Comunidades de Bienes cuando por su naturaleza deberían ser Sociedades Civiles, utilizando “*inadecuadamente*” una forma jurídica que no estaba pensada para realizar una actividad mercantil.

El propio Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, en su nota relacionada con las cuestiones censales en relación con la modificación de la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil señala: (*documento adjunto en este manual*)

“No es posible la transformación de una sociedad civil (que dispone de personalidad jurídica en el ámbito fiscal de acuerdo con la doctrina de la DGT por haberse manifestado como tal en el momento de solicitar el NIF) en una comunidad de bienes. La transformación de una sociedad civil en un ente sin personalidad no está amparada en la normativa. Si quieren constituirse como un ente sin personalidad jurídica deberán disolverse y liquidarse como sociedad civil y proceder a la creación de la entidad con la forma jurídica que se desee. Es decir, deberán presentar un modelo 036 de baja y disolución y un nuevo modelo 036 de solicitud de NIF y alta de la actividad (...)”.

Posteriormente, en septiembre de 2015, se produce una novedad al respecto con la publicación de una nueva consulta vinculante **V2768-15** de 25 de septiembre de 2015, donde se introduce un **matiz** que hasta la fecha no hacían las anteriores consultas y que ya nos ponía en situación de nuestras dudas y sospechas previamente comentadas, al establecer que:

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

Como observamos, el **matiz** a que hace referencia esta consulta es que la tributación de las Comunidades de Bienes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el régimen de atribución de rentas, vendría dada entendiendo que la **constitución de la comunidad de bienes se hubiese producido de acuerdo a la normativa civil**; es decir, se está partiendo de la hipótesis de que esas CBs han sido constituidas de acuerdo la normativa civil, cuando en nuestro país, no todas (por no decir la gran mayoría) de las Comunidades de Bienes están constituidas adecuadamente (o de acuerdo a la norma). Recordemos que el Código Civil, en su artículo **392**, establece que

“(...) Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas (...)”.

Ante la avalancha de informaciones contrapuestas, presunciones, hipótesis, borradores de instrucciones de la AEAT,..., que suscita lo comentado, la Agencia Tributaria entendemos aclara determinados aspectos a través de unas **instrucciones en relación con las sociedades civiles** (recogidas en el apartado de ANEXOS).

Sobre estas instrucciones existió un borrador inicial que ha sido modificado (oficialmente) y que establecía unas conclusiones en las que nos apoyamos para que el lector “identifique” con claridad la naturaleza de la Comunidad de Bienes y consecuentemente extraer lo que sería la tributación de las Comunidades de Bienes:

1. 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 1 de enero de 2016, serán **contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades**.
2. La existencia de un patrimonio poseído en común, que será necesario conservar y mantener, sin perjuicio de su posible explotación posterior nos llevará ante la figura de la **COMUNIDAD DE BIENES**.
3. La existencia de una voluntad de unir bienes con ánimo de obtener unas ganancias, nos llevará ante la figura de la **SOCIEDAD CIVIL**.

Siguiendo las conclusiones de las instrucciones de la AEAT, cuando se solicite un NIF de Comunidad de Bienes, para valorar ante qué tipo de sociedad nos encontramos, la Administración Tributaria (en las facultades que le confiere Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, artículos 24.1 y 144 a 147) analizará el documento que acredite las situaciones de cotitularidad o el acuerdo de voluntades aportado para la solicitud del NIF, otorgándose éste si del referido acuerdo se desprende que:

- Hay un patrimonio en común.
- El patrimonio preexistente es propiedad de todos los socios o comuneros.
- No hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de los comuneros.
- No se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad existente.
- No hay socios no copropietarios.

Consecuencia de lo expresado, con fecha **15 de Enero de 2016**, se publica la *Orden HAP/5/2016, de 12 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica*, que aprueba la “reformulación” de los NIF para este tipo de entidades, de forma que y tal y como expresa la exposición de motivos de la misma, consecuencia de la reforma tributaria, se considera necesario a efectos de control tributario mantener la **clave “J” para las sociedades civiles sin distinción entre con y sin personalidad jurídica**.

Por otro lado, la clave **“E”** que hasta la fecha se asignaba al NIF correspondiente a las **comunidades de bienes** y herencias yacentes se amplía a las demás entidades carentes de personalidad jurídica, que no disponen de clave específica y encuadradas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

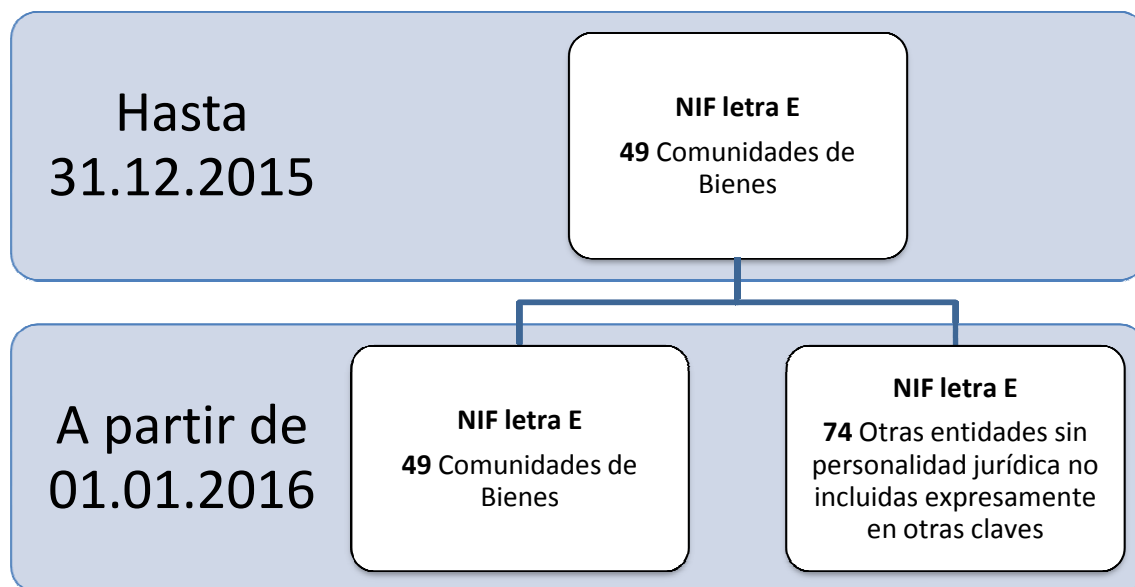
Así, a partir de la entrada en vigor de esta Orden Ministerial (**16 de Enero de 2016**), estas letras responderán a:

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

J. Sociedades civiles (sin distinción entre con y sin personalidad jurídica como existía hasta la fecha).

Esta Orden ha sido acompañada de unas INSTRUCCIONES elaboradas por el Departamento de Gestión de la AEAT, que trataremos en un apartado posterior, donde respecto de las Comunidades de Bienes y a colación con las modificaciones censales (letra NIF “E”) referidas podemos concluir que

Aquellas entidades que ya disponen asignada una **clave E** (sobre todo los referimos a las **CBs**) “podrán sufrir” una reasignación de clave NIF de acuerdo (entendemos que así será pues se hará para las sociedades civiles pero en principio no tendrá incidencia en su tributación) con la tipología establecida en la *Orden EHA/451/2008* según redacción dada por la *Orden HAP/5/2016*, pues la administración tributaria cuando no figure claramente identificado el bien poseído en común para considerarla comunidad de bienes otorgará el NIF “E”, subclave “otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidos en el resto de claves”; **hemos de entender que si están aquí clasificadas y con apoyo de las consultas vinculantes de la DGT seguirían tributando en el régimen de atribución de rentas del IRPF.**

**CONCLUYENDO:**

PRIMERO.- Aquellas entidades que no se manifiesten como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (modelo 036), sino que **se manifiesten como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT** (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), tendrán asignada una **“letra E”** para el NIF.

Así distingue la subclave 74 para:

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

En el caso particular de las Comunidades de Bienes (CBs), el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT hace mención de que *“si un sujeto se persona ante la AEAT manifestándose como “comunidad de bienes”, nada obsta a la necesidad de valorar el documento que se presenta ante la AEAT como constitutivo de tal comunidad de bienes y en el que deberá figurar claramente identificada la cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad. En caso de que no figure claramente identificado el bien poseído en común para considerarla comunidad*

de bienes se le otorgará el NIF "E", subclave "otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidos en el resto de claves".

Este hecho ya lo han sufrido alguno de los profesionales que nos siguen cuando, durante el ejercicio 2015 intentasen dar de alta una CB y no les fuese concedida el alta, por considerar la Administración tributaria que no se cumplía la naturaleza de este tipo de entidades de acuerdo a la documentación presentada y de lo cual deja constancia el Departamento de Gestión Tributaria, en los términos que hemos señalado en el párrafo precedente.

La Administración dispone de la potestad tributaria de comprobación y hace uso de la misma para conceder o no el alta en los términos solicitados.

SEGUNDO.- A fecha de actualización del presente Manual y a expensas de futuras instrucciones interpretativas y normas tributarias que entendemos habrán de ser publicadas, podríamos establecer:

- 1. Comunidades de bienes de nueva creación o sociedades civiles que intenten obtener un NIF de CB para seguir tributando en IRPF (régimen de atribución de rentas).**- En este caso, nos remitimos a lo establecido en párrafos anteriores para la obtención del NIF por parte de la CB; será la Administración tributaria la que verificará, de acuerdo a la documentación presentada por el solicitante del "NIF-CB", qué entidades responden a la figura de una Comunidad de Bienes y que otras responden al perfil de Sociedad Civil, concediendo el NIF que corresponda en cada caso; en el caso de haberse manifestado en el acuerdo de voluntades como otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4, si corresponderá clasificarla como "49 Comunidad de Bienes" o "74 Otras entidades sin personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves".
- 2. Comunidades de Bienes ya constituidas, con "NIF-CB", pero que en la práctica son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes.**- A este respecto, nuestro pensamiento no está respaldado de una certeza absoluta y habremos de estar a expensas de una posible aclaración por parte de la Administración; dicho esto, si nos apoyamos en los criterios emanados de las distintas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos a que hacemos referencia a lo largo del presente comentario, no podemos sino pensar en que las entidades que tienen el por nosotros denominado "NIF-CB" (letra E) seguirán

tributando en régimen de atribución de rentas de IRPF, aun cuando en realidad pudieran ser calificadas como sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil de haber sido constituidas adecuadamente pues, si bien se denominan así (CBs), por su objeto, realmente son sociedades civiles y por analogía se les debería aplicar la misma nueva regulación que a las sociedades civiles.

Luego otra cuestión será tratar la **“discriminación”** que pueda producirse a partir de esta decisión así aplicada, **entre las CBs antiguas y las CBs nuevas** (éstas últimas no podrán constituirse como tales), salvo que se produzca una **“esperada”** revisión en este sentido en próximas fechas.

SOCIEDADES CIVILES.

Este tipo de entidades sí son el objeto de la modificación normativa en los términos que ya hemos apuntado anteriormente y que pasamos a desarrollar.

1º. ¿CAMBIA LA TRIBUTACIÓN DE MI SOCIEDAD CIVIL?

Ya hemos señalado que determinadas sociedades civiles (aquellas que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil) pasarán de tributar en el régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) al Impuesto sobre Sociedades (IS).

Así, veamos cuando se cumplen estos dos requisitos:

- **Personalidad jurídica.**- En este sentido se ha posicionado también la DGT en consultas tales como la **V2380-15, V2381-15 V2392-15, V2412-15** entre otras, estableciendo que *“se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales cuando exista una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad”*.

Claro es en este caso, que las Sociedades Civiles necesitan un número de identificación fiscal (NIF), que será facilitado por la AEAT, y para ello habrán de constituirse en escritura pública **o bien en documento privado**, siempre que en este último caso, dicho documento **se haya aportado ante la Administración tributaria**. De esta forma justifica la DGT el hecho de que los **pactos no sean secretos** pudiendo considerarse como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, pues la sociedad civil se manifiesta como tal frente a la Administración tributaria.

Luego en estos casos, **se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales**.

- **Objeto mercantil.**- De acuerdo con las múltiples consultas ya expresadas en párrafos anteriores de la DGT, se entenderá por objeto mercantil “la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil; **quedan así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil**”.

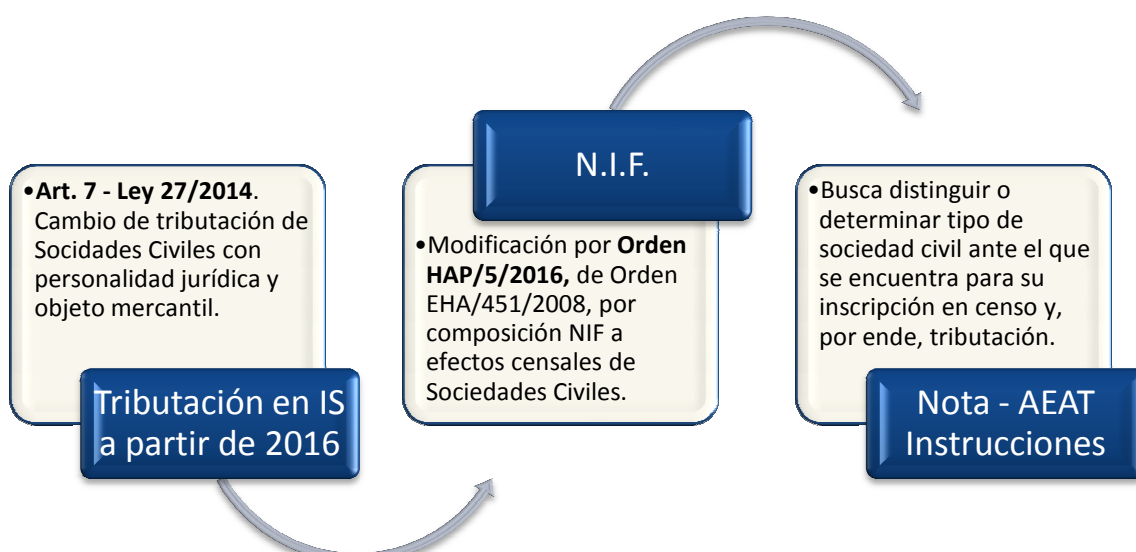
Consecuentemente, si su **sociedad civil tiene personalidad jurídica y objetivo mercantil** en los términos establecidos en estos párrafos, **a partir de 1 de Enero de 2016 pasará a tributar por el Impuesto sobre Sociedades**.

Utilizamos en este punto un esquema elaborado por la AEAT, (incluido en sus instrucciones), para resumir esquemáticamente las diferencias entre la calificación de Sociedad Civil y Comunidad de Bienes: (AEAT)



2º. CALIFICACIÓN DE LA SOCIEDAD CIVIL Y ASIGNACIÓN DE “LETRA NIF”.

En concreto, el Departamento de Gestión Tributaria elabora unas **INSTRUCCIONES** para determinar ante qué tipo de entidad nos encontramos consecuencia de los cambios normativos introducidos en relación a este tipo de entidades.



Como vamos a intentar trasladar en los párrafos siguientes, si bien es cierto que estas instrucciones se refieren al procedimiento censal de calificación de las entidades sin personalidad jurídica (mercantil) consecuencia de la modificación en la tributación de algunas de ellas, en estas instrucciones podemos encontrar el **"refuerzo"** de algunas de las interpretaciones que ya establecemos en otros apartados y de las **líneas de actuación** de la AEAT respecto de la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil y por ende, del resto de entidades sin personalidad jurídica (mercantil).

Comenzar comentando que distintas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (a las que ya hemos hecho referencia en otros comentarios disponibles en nuestro manual de **FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES**) han tipificado como **sociedades civiles con objeto mercantil (tributando por el Impuesto sobre Sociedades por hacer públicos su acuerdos al solicitar su NIF)** aquellas que declaren como objeto social la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras, pesqueras o de carácter profesional.

Como bien aclara la nota de la AEAT objeto de este comentario, el criterio **ratificado por la Dirección General de Tributos entiende como carácter profesional exclusivamente las actividades desarrolladas por las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales.** Es decir, la AEAT va a considerar como Sociedad Civil con **objeto mercantil y por tanto serán contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, todas las sociedades civiles excepto** ⁽¹⁾ las acogidas a la Ley 2/2007, actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, producción de mejillón y las actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del IAE).

De esta forma distingue una tipificación de Sociedades Civiles, todas ellas con **NIF “letra J”**, para los contribuyentes se manifiestan como **sociedad civil ante la AEAT** en el momento de solicitar el NIF (modelo 036) mencionándolo así en el acuerdo de voluntades:

76 - Sociedad Civil con Objeto Mercantil

- Tributarán por **el Impuesto sobre Sociedades**.
- Objeto social: realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios ⁽¹⁾

37 - Sociedad Civil sin Objeto Mercantil

- Tributan por el **Régimen de Atribución de rentas de IRPF**.
- Constituidas al amparo de la Ley 2/2007, siendo recogido este hecho en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución.

75 - Sociedad Civil Profesional

- Tributan por el **Régimen de Atribución de rentas de IRPF**.
- Resto de sociedades civiles diferentes de las dos anteriores.

De esta forma todas las sociedades civiles que consten en el censo con **NIF letra “J”** se considera **tienen personalidad jurídica**.

Por el contrario, como ya hemos comentado en el apartado dedicado a las CBs, aquellas entidades que no se manifiesten como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (modelo 036 ó 037), sino que **se manifiesten como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT** (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), tendrán asignada una **“letra E”** para el NIF.

Así distingue la subclave 74 para:

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

Como podemos observar, la elección de las claves de alta o modificación en la declaración censal, condicionarán nuestra forma de tributación, atendiendo claro está a la naturaleza de la sociedad de acuerdo a la normativa relacionada.

3º. ACTUACIONES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA (AEAT)

Muy **IMPORTANTE** para nuestros contribuyentes el presente apartado que establece la AEAT en su nota respecto de las modificaciones censales consecuencia del cambio de tributación de las sociedades civiles, pues nos informa que realizará una **reasignación del colectivo de sociedades civiles** actualmente existentes en las tres nuevas subclaves creadas (76, 37 y 75), a partir de la información que sobre la actividad económica en cuestión conste declarada de acuerdo a:

- 1º. La AEAT enviará carta informativa a las sociedades civiles que están en el censo para informarles:
 - a) Sobre la modificación normativa
 - b) De las actividades que según la DGT se consideran que constituyen objeto mercantil.
 - c) De que las sociedades civiles que se consideren contribuyentes por el impuesto sobre sociedades por tener objeto mercantil, si lo desean, disponen hasta el 30 de junio para disolverse de acuerdo con la DT 19ª de la LIRPF.
 - d) De cómo debe cumplimentarse el modelo 036 en caso de que quieran disolverse.
 - e) De cómo debe cumplimentar el modelo 036 aquellas que tributan por el impuesto sobre sociedades desde el 1 de enero de 2016.
- 2º. A las entidades que no se hayan manifestado en uno u otro sentido mediante la presentación del modelo 036 correspondiente se les iniciará un procedimiento de comprobación censal a partir del 1 de julio de 2016 de acuerdo con los datos de que dispone la AEAT.

4º. ¿QUÉ OPCIONES TENGO SI CAMBIA LA FORMA DE TRIBUTAR DE MI SOCIEDAD CIVIL?

Nota Previa: Resulta evidente comentar, aunque no podemos continuar sin hacer mención a ello, que las sociedades civiles que no tengan personalidad jurídica y objeto mercantil podrán seguir tributando en el régimen de atribución de rentas del IRPF, y nada habrá cambiado para ellas (como hemos visto en el esquema inicial de este manual).

Nos servimos para comenzar este epígrafe de las **opciones** que presenta la AEAT en sus instrucciones, en cuanto a la **obligación de los socios o representantes de sociedades civiles con objeto mercantil** (que deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades) para entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 (6 meses) disolverse; debiendo comunicar censalmente (modelo 036) la modificaciones relacionadas con las siguientes posibles situaciones:

Las Comunidades de Bienes (CBs) no están afectadas por esta normativa.

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

NOTA IMPORTANTE: Pasamos a analizar algunas de las opciones referenciadas, si bien para la obligación de alta, modificación o baja censal que puede acompañar a cada una de ellas, remitimos a la lectura de las instrucciones que acompañan a la finalización del presente manual, que nos mostrarán como cumplimentar las celdas adecuadas del modelo 036. (**)

4º.1. Sociedades Civiles que pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

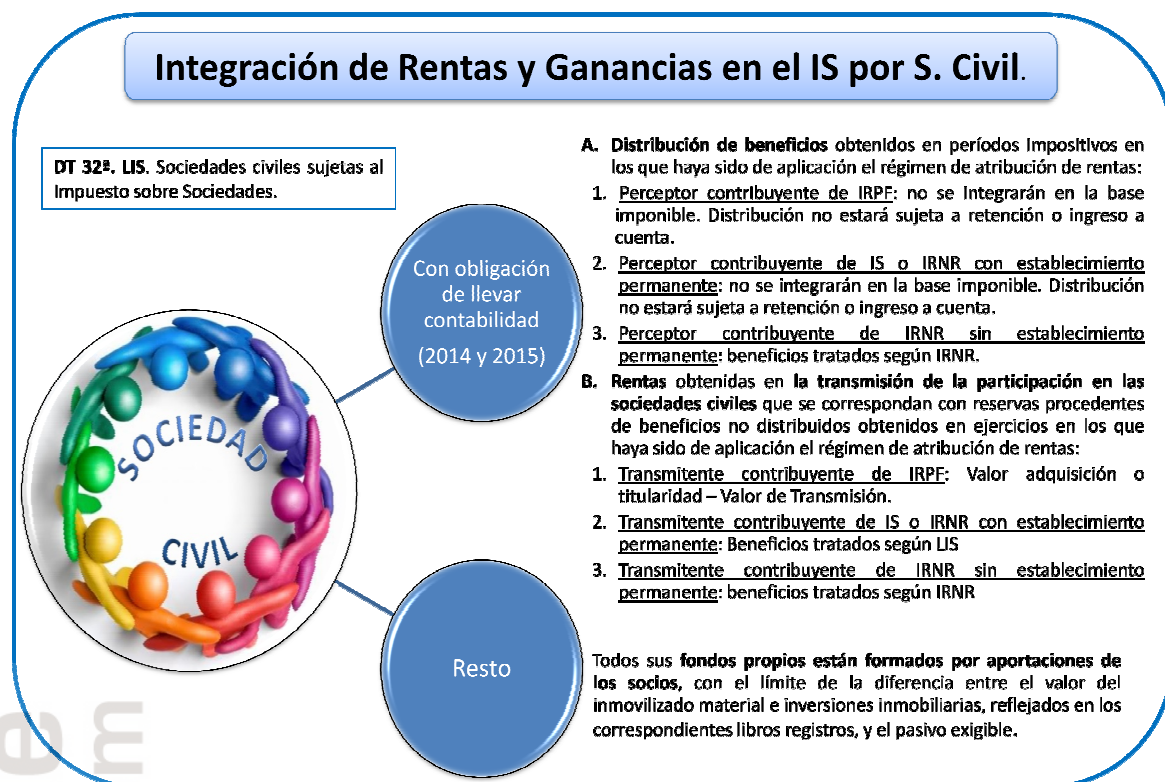
Habrà de comunicarse en el **modelo 036 obligatoriamente** los cambios que habiliten la nueva situación tributaria de la entidad y los socios (**).

Como aspecto positivo a destacar de esta opción podríamos reseñar que no implicaría trabajo administrativo extra ni coste alguno, pues simplemente se modificarían los modelos de autoliquidación a presentar ante la AEAT sin más; ahora bien, no podrían aplicarse los beneficios fiscales señalados de la DT 19ª LIRPF.

Señalar que los socios, personas físicas, de sociedades civiles que pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades podrán seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra por actividades económicas (artículo 68.2 de esta Ley), que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016, con los límites previstos en Renta (modificación de la redacción del artículo 8.3 y DT 30ª LIRPF); por supuesto, siempre y cuando se cumplan las condiciones, requisitos y límites establecidos en el artículo 69 de la LIRPF y en la propia LIS.

Es la **disposición transitoria trigésima segunda de la Ley 27/2014 “Sociedades civiles sujetas a este impuesto”**, la que establece la integración de las ganancias y rendimientos obtenidos por las sociedades civiles en el IS, estableciendo entre otros muchos aspectos que 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 integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016** (si ya hubieran sido integrados no habrá de hacerse nuevamente).

De una forma gráfica podríamos resumir la referida disposición transitoria:



4ª.2. Sociedades Civiles que se disuelvan o liquiden.

Se dispone de un plazo de los **seis primeros meses de 2016 para presentar un Modelo 036**, cumplimentándolo de acuerdo a las instrucciones de la AEAT (**) y acompañándolo con la documentación necesaria.

De acuerdo con la **disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006 de IRPF**, en su redacción dada por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, podrán acordar la disolución y liquidación en unas “*condiciones fiscales especiales*” establecidas en la propia disposición, las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

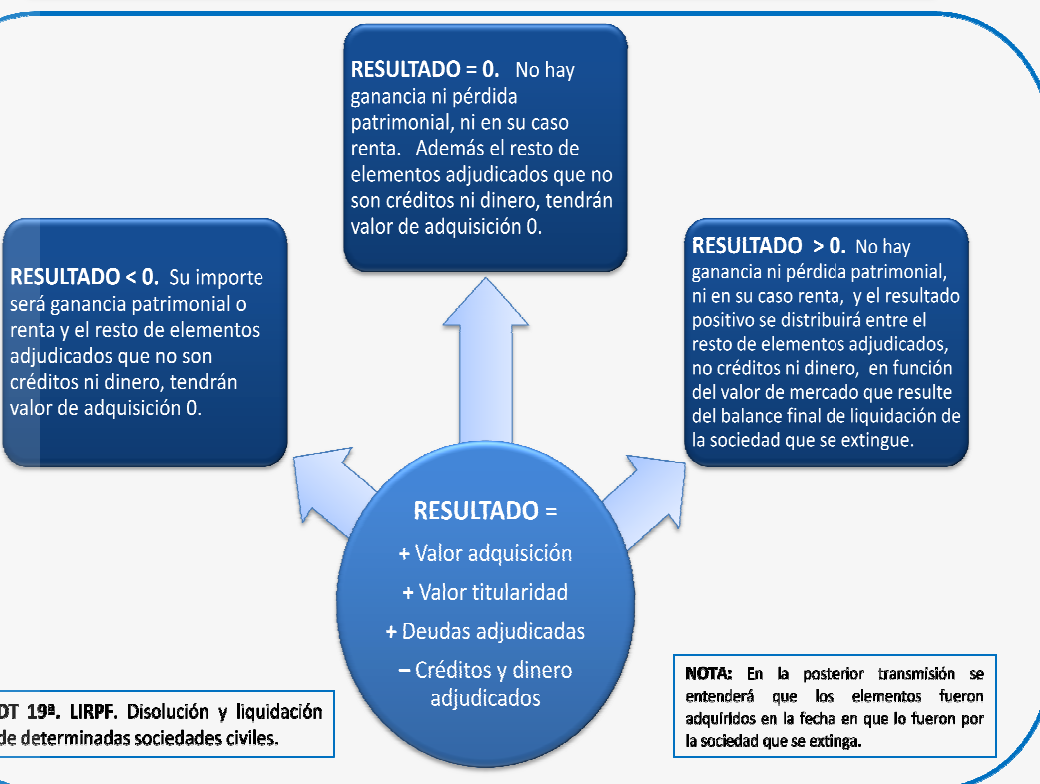
- a. Que con **anterioridad a 1 de enero de 2016** les hubiera resultado de aplicación el **régimen de atribución de rentas (IRPF)**.
- b. Que **a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades** (personalidad jurídica y objeto mercantil).
- c. Que **en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación** y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

El proceso de extinción realizado en estos plazos implicará que la sociedad civil pueda continuar aplicando el régimen de atribución de rentas sin que llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades; caso contrario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.

Entre las “condiciones fiscales especiales” (**BENEFICIOS**) aplicables a disolución y liquidación de sociedades civiles por lo aquí establecido, destacamos:

- **Exención** del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (**ITP**) y Actos Jurídicos Documentados (**AJD**) (operaciones societarias).
- **No devengo** del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (**IIVTNU**) por las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
- En **IRPF, IS e IRNR** de los socios **sólo se tributará en el momento de la liquidación cuando se perciba dinero o créditos**, en otro caso se difiere la tributación al momento en que se transmitan los demás elementos que hayan sido adjudicados al socio. Así:

Tratamiento Fiscal de la liquidación en IRPF, IS o IRNR.



Como podemos observar esta opción puede ser interesante por distintos motivos:

1. Supone importantes beneficios fiscales de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria 19ª de la LIRPF
2. Puede ser la opción más racional y práctica cuando el perfil de la sociedad civil responde a entidades constituidas por un solo socio trabajador y el resto son familiares incluidos en la sociedad civil con el objetivo de reducir la presión fiscal distribuyendo los beneficios; también sociedades con un socio principal y dueño de los principales activos.

EJEMPLO

La sociedad civil RCRCR, S.C., con personalidad jurídica y objeto mercantil, obligada a llevar contabilidad durante los ejercicios 2014 y 2015 de acuerdo al Código de Comercio, ante los cambios normativos en la LIRPF y LIS, opta por disolverse y liquidarse, en los términos previstos en la disposición transitoria 19ª de la LIRPF.

RCRCR, S.C., divide su participación a partes iguales entre D. Raulito y D. Carlitos, personas físicas cuyas participaciones en la entidad tienen un valor de adquisición individual de 3.000 euros y un coste de titularidad individual de 500 euros.

El patrimonio de la SC viene dado por:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO	
Inmueble A.....	50.000	Fondos Propios.....	56.000
Inmueble B.....	30.000	PASIVO	
Existencias.....	20.000		
Deudores.....	10.000	Deudas L/P.....	40.000
Tesorería.....	6.000	Proveedores.....	20.000
TOTAL ACTIVO	116.000	TOTAL PN + PASIVO	116.000

Respecto de los inmuebles:

- Están inscritos en el Registro de la Propiedad a nombre de RCRCR, S.C. pues fueron aportados en el momento de la constitución de la sociedad mediante escritura pública el 26 de mayo de 1991.
- Inmueble "A": Valor de mercado de 180.000 euros.
- Inmueble "B": Valor de mercado de 120.000 euros.

Las existencias están registradas por su valor de mercado y fueron adquiridas en 2015.

La adjudicación del haber social viene dada por:

- D. Raulito recibe: Inmueble A, y la mitad de las existencias, saldo de deudores y tesorería, adjudicándose deudas por 50.000 euros.
- D. Carlitos recibe: Inmueble B, y la mitad de las existencias, saldo de deudores y tesorería, adjudicándose deudas por 10.000 euros.

SOLUCIÓN

1º. **Exención** del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y Actos Jurídicos Documentados (AJD) (operaciones societarias).

2º. **No devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)** por las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

3º. Tributación en IRPF de D. Raulito:

Valor adquisición de participaciones	+ 3.000
Coste de titularidad	+ 500
Deudas adjudicadas	+ 50.000
Deudores y tesorería (5.000 + 3.000)	- 8.000
DIFERENCIA	+ 45.500

Como resultado > 0, no hay ganancia ni pérdida patrimonial.

El resultado positivo se distribuirá entre el resto de elementos adjudicados sin contar créditos y dinero, luego:

- **Inmueble A:** Valor fiscal de $(180.000 \times 45.500/190.000) = 43.105,26$ euros y como fecha de adquisición el 26 de mayo de 1991.
- **Existencias:** Valor fiscal de $(10.000 \times 45.500/190.000) = 2.394,74$ euros considerándose adquiridas en 2015.

4º. Tributación en IRPF de D. Carlitos:

Valor adquisición de participaciones	+ 3.000
Coste de titularidad	+ 500
Deudas adjudicadas	+ 10.000
Deudores y tesorería (5.000 + 3.000)	- 8.000
DIFERENCIA	+ 5.500

Como resultado > 0, no hay ganancia ni pérdida patrimonial.

El resultado positivo se distribuirá entre el resto de elementos adjudicados sin contar créditos y dinero, luego:

- **Inmueble B:** Valor fiscal de $(120.000 \times 5.500/130.000) = 5.076,92$ euros y como fecha de adquisición el 26 de mayo de 1991.
- **Existencias:** Valor fiscal de $(10.000 \times 5.500/130.000) = 423,08$ euros considerándose adquiridas en 2015.

4º.3. Sociedades Civiles que pretendan transformarse en Comunidad de Bienes.

Ya comentado en el apartado dedicado a las CBs de este manual, esta posibilidad no es posible pues no se encuentra amparado en normativa alguna.

Para conseguir estos efectos, deberá disolverse y liquidarse la 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.

4º.4. Sociedades Civiles que se transformen en Sociedades Limitadas.

Las Sociedades Civiles que elijan esta opción deberán presentar un Modelo 036, adjuntando la escritura de transformación y certificado de inscripción en el Registro Mercantil, cumplimentado el modelo de acuerdo a las instrucciones marcadas por la AEAT (**).

Para muchos socios o representantes resulta lógico pensar que ya que se está obligado a tributar por el Impuesto sobre Sociedades, elegir una forma jurídica de empresa que limite la responsabilidad patrimonial de los socios al capital aportado, resultaría una mejor opción.

Ahora bien, en este caso al no producirse la disolución será de aplicación el régimen de beneficios fiscales establecidos en la disposición transitoria 19ª de la LIRPF.

4º.5. Sociedades Civiles que comunican cambio de actividad.

Simplemente hacer mención para este apartado que cualquier cambio de actividad económica de las sociedades civiles afectadas por el objeto mercantil puede suponer además la necesidad de cumplimentar el modelo 036 tanto para las entidades afectadas por dicho cambio, como para los socios; en los términos expresados por la AEAT (**).

4º.6. Sociedades Civiles Profesionales que no figuren como tales.

Los socios o representantes de Sociedades Civiles Profesionales (SCP) habrán de verificar que están constituidas de acuerdo a la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, y que constan en el censo de la AEAT con la nueva subclave específica para "Sociedad civil profesional"; de no ser así deberán presentar un modelo 036 para de acuerdo a las instrucciones de la AEAT (**) (de no hacerlo corren el riesgo de que la Administración tributaria les obligue a tributar por Impuesto sobre Sociedades).

5º. ¿QUÉ IMPLICACIONES LLEVA APAREJADO EL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN?

Evidentemente, de una forma u otra, la obligación en la llevanza de contabilidad, tributación en el régimen de estimación directa, e incluso pudiéramos pensar que obligaciones formales relacionadas con la presentación de cuentas anuales, libros, etc. si es que los Registros lo permitiesen, serán (en la mayoría de casos) nuevas tareas con las que habrán de convivir los gestores de estas entidades a partir de 1 de enero de 2016.

Al mismo tiempo hemos de reflexionar sobre lo que supone el cambio en el perfil tributario; en el Impuesto de Sociedades, **las rentas tributarán** al tipo del 25%, mientras en IRPF se tributa de forma progresiva pudiendo este hecho convertirse en una **ventaja o desventaja** dependiendo de la escala que se le viniese aplicando al socio de la sociedad civil en su tributación en IRPF hasta la fecha. Ahora bien, también es importante reseñar que las ganancias de la sociedad tributarán si se reparten a los socios, es decir, cuando el socio extrae los beneficios de la sociedad y los incorpora a su propio patrimonio personal, siendo considerados ingresos percibidos por el mismo (dividendos u otros), debiendo tributar él personalmente en sus declaraciones por dichos capitales y, en consecuencia, pagando dos veces por el mismo beneficio; el desarrollo reglamentario podría modificar/aclarar estas situaciones.

No obstante, aun con todo lo expresado en este comentario, hemos de entender que la reforma fiscal no está completada de forma definitiva a este respecto, **pudiendo encontrarnos en un futuro no muy lejano, cambios** que aclaren la tributación de los socios de estas sociedades civiles con objeto mercantil, y otros aspectos significativos, o al menos así lo pensamos.

6º. CESE EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.

De acuerdo con la disposición transitoria tercera de la *Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016*, las sociedades civiles que, con efectos 1 de enero de 2016, pasen a tener la condición de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, cesen en el régimen especial del recargo de equivalencia podrán deducir en la autoliquidación correspondiente al período en que se produzca dicho cese, la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho impuesto y recargo vigentes en la misma fecha (artículos 155 LIVA y 60 RIVA).

Javier Gómez (28 Enero 2015)

www.supercontable.com

ANEXOS.

Conjunto de consultas publicadas durante el mes de julio de 2015, a este respecto: (a expensas de nuevas publicaciones por la DGT)

1. [Consulta V2376/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Asesoramiento jurídico, laboral, fiscal y contable.**
2. [Consulta V2377/2015](#), de 28 de julio. *Sociedad Civil Particular Profesional*. **Abogado.**
3. [Consulta V2378/2015](#), de 28 de julio. *Sociedad Civil*. **Venta al por menor de juguetes y artículos de deporte.**
4. [Consulta V2379/2015](#), de 28 de julio. *Sociedad Civil*. **Fabricación de artículos de carpintería metálica.**
5. [Consulta V2380/2015](#), de 28 de julio. *Sociedad Civil Particular*. **Explotación agrícola de secano y regadío. (Texto incluido a continuación)**
6. [Consulta V2381/2015](#), de 28 de julio. *Sociedad Civil*. **Ganadería. (Texto incluido a continuación)**
7. [Consulta V2382/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Otros cafés y bares.**
8. [Consulta V2383/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón.**
9. [Consulta V2385/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Reparación de aparatos electrónicos.**
10. [Consulta V2386/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Actividad óptica.**
11. [Consulta V2387/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Explotación de paneles solares.**
12. [Consulta V2388/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Servicios de instalación de material de iluminación y sonido en espectáculos.**
13. [Consulta V2389/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Exposición y venta de lámparas.**
14. [Consulta V2390/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Venta de productos de bollería y panadería.**
15. [Consulta V2391/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Hostelería.**

16. [Consulta V2392/2015](#), de 28 de julio. *Sociedad Civil*. **Servicios de intermediación y propiedad inmobiliaria.** ([Texto incluido a continuación](#))
17. [Consulta V2393/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Pesca costera.**
18. [Consulta V2394/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética.** ([Texto incluido a continuación](#))
19. [Consulta V2395/2015](#), de 28 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Actividad profesional de abogacía.** ([Texto incluido a continuación](#))
20. [Consulta V2412/2015](#), de 30 de julio. *Sociedad Civil Particular*. **Asesoramiento fiscal y contable.** ([Texto incluido a continuación](#))
21. [Consulta V2430/2015](#), de 30 de julio. *Comunidad de Bienes*. **Comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene.** ([Texto incluido a continuación](#))
22. [Consulta V2431/2015](#), de 30 de julio. *Sociedad Civil Particular*. **Inversión de productos financieros, nacionales o extranjeros en instituciones de inversión colectiva.**
23. [Consulta V2768-15](#), de 25 de septiembre. *Comunidad de Bienes*. **Tributación de Comunidad de Bienes a partir de enero de 2016.** ([Texto incluido a continuación](#))

DIRECCIÓN GENERAL DE TIBUTOS**NUM-CONSULTA V2394-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 28/07/2015****NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8; LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una comunidad de bienes formada por dos hermanos, que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética, epígrafe 652.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

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

CUESTION-PLANTEADA

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

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, así, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los

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

Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2395-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 28/07/2015****NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8; LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una comunidad de bienes que desarrolla la actividad profesional de abogacía.

CUESTION-PLANTEADA

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

En caso afirmativo:

- Cómo se deben repartir los ingresos entre los socios comuneros, y en concreto, si los comuneros deben hacer una factura a la comunidad de bienes, con IVA y retención del IRPF, y si sería gasto para la comunidad de bienes.
- Si la entidad consultante debe llevar contabilidad normalizada e inscribir sus cuentas anuales en el Registro Mercantil.

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, así, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por

tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2430-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 30/07/2015****NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8; LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene, epígrafe 652.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Carece de personalidad jurídica propia, tributa por el régimen de atribución de rentas de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributando sus rendimientos en estimación directa normal, en sede del impuesto personal de cada comunera.

CUESTION-PLANTEADA

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016.

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los

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

Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2380-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 28/07/2015****NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8; LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una sociedad civil particular que realiza la actividad de explotación agrícola de secano y regadío. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributa en el régimen especial agrario y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplica el régimen especial de entidades en atribución de rentas, determinando sus resultados en estimación objetiva.

CUESTION-PLANTEADA

Si la actividad agrícola tiene la consideración de objeto mercantil y por tanto la entidad consultante debe tributar como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de

identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad agrícola. Puesto que las actividades agrícolas están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2381-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 28/07/2015****NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8; LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una sociedad civil, constituida mediante contrato privado en 2005, que se eleva a público en 2007. Está participada por tres socios, con un porcentaje del 50%, 25% y 25%, respectivamente.

Desarrolla una actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad.

La entidad consultante lleva libro registro de ventas, compras, inversiones y amortizaciones y tributa en el régimen de atribución de rentas. Su volumen de negocios no supera los 600.000 euros, y lo conforman los ingresos de venta de leche, de terneros, indemnizaciones y subvenciones.

CUESTION-PLANTEADA

Si la actividad desarrollada por la entidad consultante tiene la consideración de objeto mercantil y por tanto debe tributar como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

En tal caso, si existe un periodo transitorio y si el importe de la cifra de negocios incluiría las subvenciones agrícolas.

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción,

intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley".

En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad ganadera. Puesto que las actividades ganaderas están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2392-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 28/07/2015****NORMATIVA LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una sociedad civil que se dedica a prestar servicios de propiedad inmobiliaria, obteniendo una comisión por la intermediación, encuadrada en el epígrafe 834 de la sección primera del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Está participada por dos socios, personas físicas, ostentando cada uno de ellos el 50% de su capital. Ambos socios trabajan captando clientes, pero ninguno de los dos es un profesional con título académico ni está colegiado.

La entidad consultante posee número de identificación fiscal.

CUESTION-PLANTEADA

Si la entidad consultante será sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los

pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que presentó ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una actividad de prestación de servicios de propiedad inmobiliaria, actividad económica no excluida del ámbito mercantil y por tanto constitutiva de un objeto mercantil. Consecuentemente, la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2412-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 30/07/2015****NORMATIVA LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante es una sociedad civil particular, cuya actividad principal consiste en el asesoramiento fiscal y contable, prevista en el epígrafe 842 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Con el paso de los años, la entidad consultante también ha desarrollado otras actividades complementarias, tales como la administración de fincas (epígrafe 834) y confección de nóminas y seguros sociales de los clientes (epígrafe 849.9).

La entidad consultante se constituyó en documento privado y cuenta con número de identificación fiscal.

CUESTION-PLANTEADA

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

CONTESTACION-COMPLETA

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se

constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una actividad principal de asesoramiento fiscal y contable que tiene dada de alta en el epígrafe 842 de la sección primera del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE en adelante), así como otras actividades complementarias de administración de fincas y confección de nóminas y seguros sociales de los clientes, encuadradas en los epígrafes 834 y 849.9, respectivamente, del IAE. Puesto que las actividades desarrolladas por la entidad consultante consisten en la prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil, las mismas son constitutivas de un objeto mercantil. Consecuentemente, la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.

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

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**NUM-CONSULTA V2678-15****ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas****FECHA-SALIDA 25/09/2015****NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8, 88 y 89 LIS Ley 27/2014 art. 7****DESCRIPCION-HECHOS**

La persona física consultante pretende constituir, junto con otra persona, una entidad para desarrollar la actividad de mediadores de comercio (agentes comerciales) y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios.

En la constitución, aportarían material informático, de comunicación, mercancías para la venta y dinero en efectivo.

CUESTION-PLANTEADA

Si se podrían constituir como comunidad de bienes y si la comunidad de bienes tributaría por el Impuesto sobre Sociedades a partir de 2016.

Si la contabilidad sería por el régimen simplificado en estimación directa.

CONTESTACION-COMPLETA

A efectos de responder a la presente consulta, este Centro Directivo se limitará a analizar las cuestiones tributarias, tal y como se desprende del artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.”

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

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

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

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

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

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

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que

la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que “No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley”.

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

En tal caso, debe indicarse que las entidades en régimen de atribución de rentas no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF. Por su parte, el artículo 88 de la LIRPF establece que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Lo anterior supone que en el supuesto de una entidad en régimen de atribución de rentas que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad.

De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

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

INSTRUCCIONES EN RELACIÓN CON LAS SOCIEDADES CIVILES COMO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece quienes son contribuyentes del Impuesto, y en concreto el apartado 1.a) indica que: “Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) **Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil**”. Esta modificación normativa supone un cambio en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil que desde 2016 pasarán de tributar en régimen de atribución de rentas a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Por ello se considera oportuno establecer unas pautas que, en el caso de entidades de nueva creación, permitan determinar ante qué tipo de entidad nos encontramos a efectos de su correcta clasificación.

Las dos cuestiones a analizar son las siguientes:

- a) Personalidad jurídica de las sociedades civiles.
- b) Concretar cuándo se entiende que una sociedad civil tiene objeto mercantil.

A) PERSONALIDAD JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES CIVILES.

La sociedad civil una vez constituida, adquiere plena personalidad jurídica, sin necesidad de mayores requisitos formales.

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

En este sentido La DGT establece:

Consulta V2378-15: *“En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado presentado ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal.”*

Consulta V2394-15: *“En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, así, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.”*

En consecuencia, de acuerdo con las consultas y doctrina de la Dirección General de Tributos:

- 1) Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades) se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y por tanto, la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (siempre que tenga objeto mercantil en los términos que se señalan a continuación).

En este caso se otorgará un NIF “J” de Sociedad civil.

- 2) Si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y por tanto, no se considerará contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

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

Se va a proceder a modificar la Orden Ministerial de composición del NIF. Se modificarán las claves “E” y “J” de la composición del NIF que quedarán con el siguiente contenido:

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

B) CUÁNDO SE ENTIENDE QUE UNA SOCIEDAD CIVIL TIENE OBJETO MERCANTIL.

Los artículos 325 y 326 del Código de Comercio señalan que una sociedad tiene objeto mercantil *“cuando se pretenda la realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo”*.

El criterio para distinguir la mercantilidad del objeto sería la existencia de un conjunto de elementos materiales y personales organizados por el empresario para el ejercicio de una actividad empresarial. Es decir, es necesario que la actividad se realice a través de una organización estructurada para participar en el tráfico mercantil, excluyendo la ocasionalidad. En definitiva, *“poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”*.

Se entiende por objeto mercantil, en línea con diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos dictadas sobre el particular, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.

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

“(…) se **entenderá por objeto mercantil** la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. **Quedarán, así, excluidas** de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se **dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil**”.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior será objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional.

La casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades la deberán rellenar las sociedades civiles que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica:

- A01.
- A03. Todos los epígrafes del IAE, excepto:
 - Las actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y los de las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del impuesto de actividades económicas (casilla 402 del modelo 036).
 - Las entidades constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales (deben haberse acogida a dicha Ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución).
- A04.
- B04
- B05.

4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LOCALES

A) Actividad

[403] Cód y tipo de actividad

A01 ALQUILER DE LOCALES
A02 GANADERIA INDEPENDIENTE
A03 RESTO EMPRESARIALES
A04 ARTÍSTICAS Y DEPORTIVAS
A05 PROFESIONALES
B01 AGRÍCOLA
B02 GANADERA
B03 FORESTAL
B04 PRODUCCIÓN MEJILLÓN
B05 PESQUERA

[402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe

local determinado

[406] Fecha

/

/

[409] Fecha

/

/

a, fundamentalmente, su actividad económica:

Madrid, a 22 de diciembre 2015

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

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

Se ha instado una modificación **del artículo 3 de la Orden EHA/451/2008¹**, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que afecta a las claves E y J que pasan a denominarse:

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

A) INSTRUCCIONES.

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

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

- 1) Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y por tanto, la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (siempre que tenga objeto mercantil en los términos que se señalan a continuación). En este caso se otorgará un NIF “J” de Sociedad civil.
- 2) Si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y por tanto, no se considerará contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.
En estos casos podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o en presencia de cualquier otro ente sin personalidad jurídica. A todos ellos se les otorgará un NIF “E”, cualquiera que haya sido la denominación de dicho ente (diferente de sociedad civil) por el solicitante del NIF.”

¹ Orden HAP/5/2016, de 12 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica (BOE 15 de enero de 2016)

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

Se otorgará el NIF “J” a la entidad que se manifieste como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF.

Dentro de esta clave se han creado las siguientes **nuevas subclaves (CITIPOS)** que informarán sobre la tributación que es aplicable en cada caso:

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

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

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

Es decir, **tendrán objeto mercantil y por tanto serán contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades**, las sociedades civiles (excepto las acogidas a la Ley 2/2007), que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica:

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

4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LOCALES

A) Actividad

[403] Cód y tipo de actividad [402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe

A01 ALQUILER DE LOCALES
A02 GANADERIA INDEPENDIENTE
A03 RESTO EMPRESARIALES
A04 ARTÍSTICAS Y DEPORTIVAS
A05 PROFESIONALES
B01 AGRÍCOLA
B02 GANADERA
B03 FORESTAL
B04 PRODUCCIÓN MEJILLÓN
B05 PESQUERA

local determinado

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

a, fundamentalmente, su actividad económica:

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

1.3 Se marcará como “Sociedad civil sin objeto mercantil” al resto de sociedades civiles diferentes de las dos anteriores.
Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas

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

Se añade la subclave 74 a las actualmente existentes:

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

La nueva subclave de la Clave “E” se asignará a la entidad que no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades).

Si un sujeto se persona ante la AEAT manifestándose como " comunidad de bienes", nada obsta a la necesidad de valorar el documento que se presenta ante la AEAT como constitutivo de tal comunidad de bienes y en el que deberá figurar claramente identificada la

cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad.

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

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

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

En el siguiente cuadro se recogen las modificaciones de subclaves (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

2) Modificación de los desplegables del Modelo 036.

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

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

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

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

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

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

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

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

E) ACTUACIONES DE MANTENIMIENTO CENSAL DE OFICIO:

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

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

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

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

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

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

F) DECLARACIONES CENSALES QUE PUEDEN PRESENTAR LAS SOCIEDADES CIVILES EXISTENTES

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

Se pueden presentar las siguientes situaciones:

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

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

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

- La casilla 125 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “B) Modificación” (página 1).
En la casilla 69 (página 2B) de “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad civil con objeto mercantil”.
- La casilla 131 de “Modificación de datos relativos al IVA” del apartado “B) Modificación” (página 1).
En el apartado 6 del “IVA” (Página 5) debe modificar las casillas que correspondan para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y de alta de los que correspondan.
- La casilla 133 de “Modificación relativos al Impuesto sobre Sociedades”, del apartado “B) Modificación”.
En el apartado 7 B) del Impuesto sobre Sociedades debe darse de alta en la obligación de dicho impuesto desde el 1 de enero de 2016 y rellenar las casillas que correspondan de acuerdo a sus opciones.

Los socios de la sociedad civil sujeta al Impuesto sobre Sociedades que estuviesen de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones derivadas de su condición de socios de una entidad en atribución de rentas procederán a presentar un Modelo 036 para comunicar su baja en dicho censo marcando la casilla 150 del apartado C) Baja (Página 1) si no deben constar de alta por otro motivo.

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

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

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

Tienen el plazo de los seis primeros meses de 2016 para presentar un Modelo 036, con la documentación necesaria, marcando:

- La casilla 125 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “B) Modificación” (página 1).
En la casilla 69 (página 2B) de “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad civil con objeto mercantil”
- La casilla 140 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “B) Modificación” (página 1) para señalar el cese de actividad por estar en proceso de liquidación.

Cuando finalmente se extingan presentarán un modelo 036 marcando la casilla 150, en la página 1, de baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores por extinción y los socios su baja individual en Modelo 036 en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

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

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

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

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

No es posible la transformación de una sociedad civil (que dispone de personalidad jurídica en el ámbito fiscal de acuerdo con la doctrina de la DGT por haberse manifestado como tal en el momento de solicitar el NIF) en una comunidad de bienes. La transformación de una sociedad civil en un ente sin personalidad no está amparada en la normativa. Si quieren constituirse como un ente sin personalidad jurídica deberán disolverse y liquidarse como sociedad civil y proceder a la creación de la entidad con la forma jurídica que se desee. Es decir, deberán presentar un modelo 036 de baja y disolución y un nuevo modelo 036 de solicitud de NIF y alta de la actividad.

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

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

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

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

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

La sociedad civil que conste como entidad en atribución de rentas y se transforme en Sociedad Limitada deberá presentar un Modelo 036, adjuntando la escritura de transformación y certificado de inscripción en el Registro Mercantil, marcando:

- La casilla 125 de “Modificación de datos identificativos” del apartado “(B) Modificación” (página 1).
En la casilla 69 (página 2B) de “Forma jurídica” debe hacer constar “Sociedad limitada”.
- La casilla 131 de “Modificación de datos relativos al IVA” del apartado “(B) Modificación” (página 1).

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

En el apartado 6 del “IVA” (Página 5) debe modificar las casillas que correspondan para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y de alta de los que correspondan.

- La casilla 133 de “Modificación relativos al Impuesto sobre Sociedades”, del apartado “B) Modificación”.

En el apartado 7 B) del Impuesto sobre Sociedades debe darse de alta en la obligación de dicho impuesto desde el 1 de enero de 2016 y rellenar las casillas que correspondan de acuerdo a sus opciones.

Los socios de la sociedad civil sujeta al Impuesto sobre Sociedades que estuviesen de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones derivadas de su condición de socios de una entidad en atribución de rentas procederán a presentar un Modelo 036 para comunicar su baja en dicho censo marcando la casilla 150 del apartado C) Baja (Página 1) si no debe constar de alta por otro motivo.

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

5 Sociedad civil que comunica un cambio de actividad económica.

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

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

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

6 Sociedad civil profesional.

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

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