

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 registrarán 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

<p>[403] Cód y tipo de actividad</p> <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"><input type="text"/></div> <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;"><p>A01 ALQUILER DE LOCALES</p><p>A02 GANADERIA INDEPENDIENTE</p><p>A03 RESTO EMPRESARIALES</p><p>A04 ARTÍSTICAS Y DEPORTIVAS</p><p>A05 PROFESIONALES</p><p>B01 AGRÍCOLA</p><p>B02 GANADERA</p><p>B03 FORESTAL</p><p>B04 PRODUCCIÓN MEJILLÓN</p><p>B05 PESQUERA</p></div>	<p>[402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe</p> <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"><input type="text"/></div> <div style="border: 1px solid gray; padding: 5px;"><input type="text"/></div>
--	--

Local determinado

[406] Fecha / /

[409] Fecha / /

a, fundamentalmente, su actividad económica: