



INSTRUCCIONES EN RELACIÓN CON LA CONSTITUCIÓN DE NUEVAS SOCIEDADES CIVILES O COMUNIDADES DE BIENES A PARTIR DE 2015.

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 tres 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.
- c) Delimitar la diferencia entre sociedad civil y comunidad de bienes,

A) PERSONALIDAD JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES CIVILES

La sociedad civil una vez constituida, adquiere plena personalidad jurídica, sin necesidad de mayores requisitos formales. (Informe del Servicio jurídico de la AEAT del 29/10/2008).

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 de la Dirección General de Tributos se considerará que las sociedades civiles tendrán personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades por su constitución en escritura pública o mediante documento privado aportado a la Administración tributaria a efectos de la asignación del NIF. Como siempre se debe aportar el documento en el que se manifieste el acuerdo de voluntades (art. 24 RGAT), siempre se considerará e informará a los solicitantes del NIF que tienen personalidad jurídica.

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". En definitiva, "poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias".

Por otra parte la Dirección General de Tributos, en cuanto a la concurrencia o no del objeto mercantil, en las consultas **V0547-15, 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**".

Asimismo, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en su consultivo ANP 8287/2015 establece que:



“En definitiva, 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. A estos efectos, 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. Dicho esto, hay que tener en cuenta que el Código de Comercio actual indica que no tienen objeto mercantil las actividades agrarias, forestales, mineras y de carácter profesional reguladas estas últimas en la ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.”

Por tanto, de acuerdo con las consultas de la DGT y el informe del Servicio Jurídico de la AEAT, citado anteriormente, 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 información a suministrar a los contribuyentes al presentar un alta de NIF es que la casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades la deberán rellenar las sociedades civiles que rellenen los siguientes contenidos de actividad económica:

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

4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LOCALES	
A) Actividad	
[403] Cód y tipo de actividad	[402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<ul style="list-style-type: none">A01 ALQUILER DE LOCALESA02 GANADERIA INDEPENDIENTEA03 RESTO EMPRESARIALESA04 ARTÍSTICAS Y DEPORTIVASA05 PROFESIONALESB01 AGRÍCOLAB02 GANADERAB03 FORESTALB04 PRODUCCIÓN MEJILLÓNB05 PESQUERA	Local determinado
	[406] Fecha <input type="text"/> / <input type="text"/> / <input type="text"/>
	[409] Fecha <input type="text"/> / <input type="text"/> / <input type="text"/>
a, fundamentalmente, su actividad económica:	



C) DISTINCIÓN ENTRE SOCIEDAD CIVIL Y COMUNIDAD DE BIENES.

El artículo 1665 del C.Civil establece que *"la sociedad es un contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias."*

Por otra parte, el art. 392 del C.Civil indica que *"hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas."*

En este sentido es conveniente citar el Consultivo 4/15 del Servicio Jurídico Regional de Andalucía. En el caso que analiza, que consiste en la aportación de un dinero inicial para la explotación de un negocio, establece que, *"(...) es una sociedad civil, porque no hay, previamente a la decisión de explotar el negocio del bar, ningún patrimonio poseído en común. Pero es que, aunque lo hubiera, la decisión de emplear los bienes comunes en la explotación de ese negocio transformaría ipso iure la previa comunidad en una sociedad."*

Asimismo el Consultivo 495/15 también del Servicio Jurídico Regional de Andalucía concluye: ***"Siempre que exista intención de asociarse para realizar una actividad estamos ante una sociedad, y no una comunidad de bienes."***

Por otra parte, el Consultivo ANP 8287/2015 del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria dispone que: ***"se considera que una mera distinción formal, basada en la denominación de comunidad de bienes o sociedad civil, no es suficiente para la aceptación por la AEAT de lo manifestado por los interesados, debiendo ser objeto de la debida calificación, máxime cuando las normas aplicables son de carácter imperativo y con consecuencias tributarias importantes para los constituyentes de las distintas entidades, régimen de tributación que no puede quedar al arbitrio de los asociados, sino que deberá ajustarse a la correcta naturaleza de la entidad y actividad desarrollada."***

En conclusión y, de acuerdo con lo expuesto, en el caso de comunidades de bienes que se constituyan para poner en común dinero, bienes, o industria con el ánimo de obtener ganancias y lucros comunes estaremos en presencia de una sociedad civil, que desde el 1 de enero de 2016, será sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades.

En este sentido, la AEAT dispone de instrucciones enviadas a sus oficinas y manuales publicados en Internet, fundamentadas en la regulación del Código Civil sobre este tema, en los que se establecen criterios para delimitar cuándo una entidad es una comunidad de bienes o una sociedad civil.

Para determinar la validez de dichas instrucciones, se solicitó informe al Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria acerca de su corrección, con el fin de poder seguir informando a los contribuyentes qué tipo de entidad deben constituir, en función, entre otras cosas, de la actividad que va a desarrollar la entidad según lo manifestado en el acuerdo de voluntades, siendo consideradas válidas.



Por último, conviene hacer referencia a las figuras mixtas, que son aquellas en las que confluyen caracteres tanto de comunidad de bienes que persigue el disfrute de un patrimonio común, como de sociedad civil que desarrolla una actividad económica.

Respecto a estas figuras y su calificación el Consultivo ANP 8287/2015 del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria indica que habrá que analizarlos individualmente, tomando en consideración la previa existencia o no de un patrimonio poseído en común, que será necesario conservar y mantener, sin perjuicio de su posible explotación posterior, o la existencia de una voluntad de unir bienes con ánimo de obtener ganancias. En el primero de los supuestos estaríamos ante una comunidad y en el segundo ante una sociedad civil.

En conclusión, de acuerdo con todo lo anterior, cuando se solicite un NIF de comunidad de bienes o sociedad civil, para valorar ante qué tipo de entidad estamos habrá que analizar el documento que acredite situaciones de cotitularidad o el acuerdo de voluntades aportado para solicitar dicho NIF, tomando en consideración:

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

Por tanto,

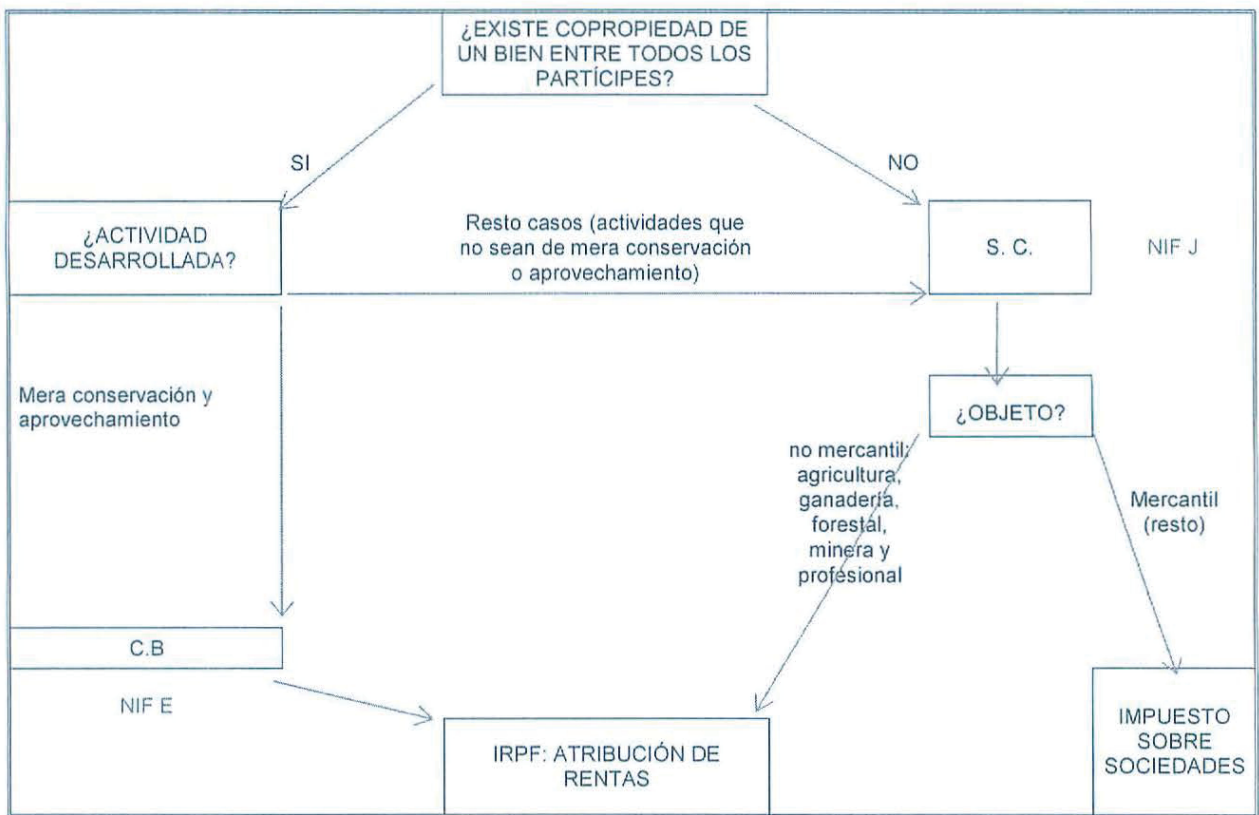
- Se otorgará el NIF de comunidad de bienes, si del acuerdo de voluntades se desprende que:
 - a. hay patrimonio común preexistente,
 - b. el patrimonio preexistente es copropiedad de todos.
 - c. no hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.
 - d. no se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
 - e. no hay socios no copropietarios
- No se otorgará el NIF de comunidad de bienes si del acuerdo de voluntades o documentación que acredite situaciones de titularidad aportada para solicitar el NIF se desprende que:
 - a. no hay patrimonio común preexistente,
 - b. el patrimonio preexistente no es copropiedad de todos.
 - c. hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.



- d. se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- e. hay socios no copropietarios

Madrid, a 13 de noviembre 2015

ANEXOS





PERSONA JURÍDICA	OBJETO SOCIAL	Letra NIF	LIBROS IMPOSICIÓN DIRECTA	LIBROS IVA	Tributación IRPF (comuneros o socios)	Tributación Sociedades	Pago fraccionado	Tributación IVA	Mod 184
COMUNIDAD DE BIENES	Artículo 392 CC: hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.	No mercantil	<ul style="list-style-type: none"> libro de ingresos, gastos, inversión y suplidos. libro de bienes de inversión libro de provisiones y suplidos. 	<p>Régimen general:</p> <ul style="list-style-type: none"> libro registro de facturas emitidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, ops intracomunitarias. <p>Régimen simplificado: (si todos los socios son personas físicas) solo llevan libro registro de compras. REAGP (si todos los socios son personas físicas) solo libro registro ops.régimen</p>	SÍ	NO	Modelo 130, 131	Régimen general Rég. Simplificado agricultura: si todos los socios son personas físicas - REAGP: si todos los socios son personas físicas	SI
	SOCIEDAD CIVIL	Artículo 1665 CC: la sociedad es un contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias.	No mercantil	<ul style="list-style-type: none"> libro de ingresos, gastos, inversión y suplidos. libro de bienes de inversión libro de provisiones y suplidos. 	<p>Régimen general:</p> <ul style="list-style-type: none"> libro registro de facturas emitidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, ops intracomunitarias. <p>Régimen simplificado: (si todos los socios son personas físicas) solo llevan libro registro de compras. REAGP (si todos los socios son personas físicas) solo libro registro ops.régimen</p>	SÍ	NO	Modelo 130, 131	Régimen general Rég. Simplificado agricultura: si todos los socios son personas físicas - REAGP: si todos los socios son personas físicas
SI		Letra "J"	Contabilidad ajustada al Código de Comercio	<p>Régimen general:</p> <ul style="list-style-type: none"> libro registro de facturas emitidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, ops intracomunitarias. 	NO Desde 1-1-2016 no tributan en IRPF	SÍ (modelo 200)	Modelo 202	Régimen general	NO