

Tributos aclara la normativa que prevé el cambio de impuesto

Las sociedades civiles tributan por Sociedades

Tributos considera que los farmacéuticos no pueden constituir sociedades que sean propietarias de los despachos y siguen tributando por IRPF

XAVIER GIL PECHARROMÁN

La Agencia Tributaria (Aeat) ha ultimado una nueva circular sobre las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (IS) a partir del 1 de enero de 2016, que aclara el documento precedente.

La Aeat anuncia que modificará la Orden EHA/451/2008, de composición del número de Identificación Fiscal (NIF), para atribuir la clave *E* a las comunidades de bienes, herencias yacientes y entes sin personalidad jurídica, y la *J* para las sociedades civiles, que son las afectadas por la nueva tributación.

“La Dirección General de Tributos (DGT) ha querido cerrar el año 2015 aclarando ciertos conceptos sobre la tributación de las sociedades civiles y de las comunidades de bienes. Se agradece el esfuerzo. No obstante, quedan aún aspectos que deben ser objeto de mayor aclaración, pero este ya ha sido un buen paso después de los últimos vaivenes que ha habido respecto de esta cuestión de las sociedades civiles y comunidades de bienes”, explica Alejandro Puyo, director del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf).

El artículo 1669 del Código Civil regula que la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos, por lo que precisa de una voluntad de estos de actuar frente a terceros como entidad. Por analogía, en la fiscalidad, para que se califiquen como contribuyentes del IS a las sociedades civiles, se ha de constituir 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 NIF.

Dice la Aeat, que si una entidad le manifiesta que es sociedad civil al solicitar el NIF, sus pactos no se considerarán secretos y, por tanto, se le reconocerá su personalidad jurídica. Si, además, tiene objeto mercantil, se considerará que es una sociedad civil y pasará a tributar por IS, con las obligaciones de contabilidad y llevanza de libros correspondientes. Por el contrario, en el caso de quienes consideren que son comunidades de bienes u otras entidades sin personalidad jurídica, la Aeat entenderá que sus acuerdos son secretos al solicitar su NIF, y seguirán tributando sus titulares por el IRPF en atribución de rentas. Finalmente, una sociedad civil que realice actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales -al amparo de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales- no se incluirán entre las sociedades con objeto mercantil.

Personalidad jurídica

La medida afecta a miles de comercios en copropiedad, constituidos como sociedades civiles o comunidades de bienes. La DGT en su consulta V2430-15, de 30 de julio de 2015, explica que “puesto que el único contribuyente que se incorpora al IS 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 Ley del IRPF”.

Aclara Tributos que en este caso, se trata de una entidad que carece de personalidad jurídica propia, tributa por el régimen de atribución de rentas de la Ley del IRPF, tributando sus rendi-



S. S. MUNILLA

mientos en estimación directa normal, en sede del impuesto personal de cada comunera. Explica, además, la circular de la Aeat, que lleva fecha de 22 de diciembre de 2015, que una sociedad civil, una vez que se ha constituido, adquiere plena personalidad jurídica sin necesidad de mayores requisitos formales. No obstante, reseña que se exceptúan, de acuerdo con lo regulado en el artículo 1669 del Código Civil, las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, ya que en estos casos se registrarán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.

Un futuro NIF diferenciado

Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del IS, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria para la asignación del NIF. En consecuencia, 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 la consideración de contribuyente del IS -siempre que tenga objeto mercantil.

En este caso se otorgará un NIF J de sociedad civil. Si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la Aeat al solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica -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 IS.

A la espera de la actuación inspectora

Resume Alejandro Puyo, a este respecto, que “entre las últimas consultas emitidas por la DGT y la Instrucción de la Agencia Tributaria de 22 de diciembre, se puede concluir que para que una sociedad civil sea considerada contribuyente del IS, es necesario que la misma se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria -teniendo, por consiguiente, personalidad jurídica a efectos tributarios- y que tenga objeto mercantil, entendido este como el ejercicio de cualquier actividad económica que no se excluya del ámbito mercantil como pueden ser las activida-

La Aedaf cree que quedan aún aspectos que deben ser objeto de mayor aclaración, pero este ya ha sido un buen paso

Se otorgará un NIF 'J' de sociedad civil si la entidad se manifiesta como tal ante la Aeat al solicitarlo

des ganaderas, agrícolas y profesionales las cuales, en principio, están fuera de la sujeción al IS. Y añade el director del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf), "asimismo, las comunidades de bienes, realicen la actividad que realicen, parece que quedarán excluidas de tributación por el IS, siguiendo con el régimen de atribución a los comen-neros. Ya sólo queda esperar que tanto la Inspección de la Aeat como los tribunales acepten esta doctrina sin mayores problemas".

La consulta V2378-15, de 28 de julio de 2015, de la DGT aclara que una sociedad civil goza de personalidad jurídica a efectos del IS si se constituyó en documento privado presentado ante la Administración tributaria para obtener el número de identificación fiscal. Y la Consulta V2394-15, de 28 de julio de 2015, amplía estas explicaciones al señalar que es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración.

Criterio de mercantilidad

En estos casos, se puede 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.

Hacienda adelanta, de esta forma, que se va a proceder a modificar la Orden Ministerial de composición del NIF para atribuir estas nuevas clasificaciones a cada tipo de ente.

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 DGT 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.

El caso de las farmacias

Diferente es el caso de las oficinas de farmacia. Uno de los mayores problemas, por ejemplo, se plantea en el sector de las farmacias, donde muchas de ellas son propiedad de sociedades civiles o comunidades de bienes, ya que es imposible hacerlo a través de sociedades de responsabilidad limitada (SL), sociedades anónimas (SA) o sociedades profesionales (SLP), que quedan fuera de esta medida.

En este caso, la resolución V4142-15, de 30 de diciembre, se limita a remitirse a otra previa, realizada por una sociedad limitada profesional constituida por un farmacéutico -V1834/12, de 20 de septiembre-. Dice Tributos en esta consulta que "ontológicamente no puede existir ningún tipo de sociedad -sea civil o mercantil- titular de una oficina de farmacia, dado que el ejercicio de

Las comunidades de bienes tendrán un NIF 'E' y carecerán de personalidad jurídica, por lo que pagarán los impuestos los titulares

Las farmacias regidas por una figura societaria con objeto mercantil tienen una constitución errónea, según Tributos

tal actividad corresponde según la normativa sectorial aplicable al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, es decir, corresponde en todo caso a una persona física.

De esta forma, considera que las farmacias no pueden ser contribuyentes del IS, por lo que se seguirá gravando al titular o titulares, "cuya agrupación no puede tener una personalidad jurídica distinta a la de las personas físicas integrantes" -dice Tributos-, de forma directa en su IRPF.

No obstante, el colaborador de *Juris&Lex*, Esaú Alarcón, y Carlos Romero -miembros de la Aeat- señalaban el 7 de enero en *elEconomista*, que "queda una duda por solventar, y es: ¿qué ocurre con las sociedades civiles formadas por un farmacéutico titular y sus familiares? Pues, desde luego, tal criterio administrativo refleja que esa forma de explotación resulta anómala a ojos de Hacienda, de modo que no impedirá que sea al farmacéutico titular del negocio a quien se atribuyan los rendimientos de la actividad regulada".

Ello es así con independencia de que dicha sociedad, civil o mercantil, sí pueda ser titular de elementos patrimoniales distintos de los medicamentos y productos farmacéuticos, tales como locales, mobiliario, enseres e incluso parafarmacia, pudiendo percibir una contraprestación por su cesión al boticario. Así, de ser una sociedad civil, realizará una explotación mercantil por tal cesión de bienes y derechos, por lo que pasará a tributar por el IS por que se obtengan como tal.

Esta contestación de la DGT viene acompañada de otras -V3538/15, de 17/11, V3704/15 y V3705/15, ambas de 25/11- que continúan admitiendo que un ente constituido erróneamente en forma de comunidad de bienes cuando, conceptualmente, debería crearse bajo la forma de sociedad civil, no pasará a ser contribuyente del IS por un puro criterio nominal.

Asimismo, Tributos confirma en otra contestación -V3547/15, de 17 de noviembre- un criterio con el que no podemos estar de acuerdo. Concretamente, se resuelve que las sociedades civiles dedicadas a actividades de carácter profesional pasarán a ser contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016 siempre y cuando no estén constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Así, "la entidad consultante desarrolla una actividad de asesoría administrativa, contable, fiscal y laboral, no resultándole de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Por lo tanto, la entidad consultante tendrá la consideración de contribuyente del IS".

Estrategias ante la entrega de las cuentas en los Registros

El servicio web de 'Telecoming' Infoempresa.com estimaba que iniciado el mes de diciembre de 2015, únicamente había depositadas 800.000 cuentas del ejercicio de 2014, lo que suponían solo un 33 por ciento del total de las 2,4 millones de sociedades de capital activas con más de dos años de antigüedad, que son las obligadas por la actual legislación. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en este ejercicio ha llevado a cabo 419 actuaciones de control directas e indirectas durante el pasado año. De ellas, 161 fueron expedientes sancionadores. La Ley de Sociedades de Capital establece que todas las activas están obligadas a depositar, en un plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, lo que supone que aún queda un amplio esfuerzo por parte de las sociedades para cumplir con Hacienda. Fuentes solventes no obstante, señalaron a 'Juris&Lex' que se está extendiendo la práctica de entregar las cuentas con errores, lo que supone que los registradores cierren la página y esta no pueda ser consultada por terceros interesados.