

Com tributen les Societats Civils?

Lluís Briansó Escofet

Com tributen les Societats Civils?

Contingut de l'exposició:

1. Què és una societat civil?
2. Canvi normatiu i plantejament de la qüestió
3. La controvèrsia de la personalitat jurídica
4. La controvèrsia de l'objecte mercantil
5. La controvèrsia de les falses comunitats de béns
6. Efectes en l'IVA
7. Règim transitori
8. Recomanacions pràctiques

Com tributen les Societats Civils?

Què és una societat civil?

La societat civil apareix regulada en el Codi Civil, articles 1665 a 1708.

"Article 1665

La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias“.

La constitució es pot fer de qualsevol forma, verbal o escrita, excepte quan s'aporten immobles o drets reals, cas en el que cal escriptura pública.

Pot ser universal (de tots els béns presents o de tots els guanys) o particular (només de coses determinades, el seu ús o fruits).

La distinció entre societats civils i societats mercantils s'ha de realitzar d'acord amb un criteri objectiu (segons reiterada jurisprudència), d'acord amb la naturalesa mercantil o no de l'activitat que realitza. Seguint aquest criteri, és un contrasentit parlar de societats civils amb objecte mercantil. En tot cas, hauríem de parlar de societat "formalment" civil i amb objecte mercantil.

A la pràctica, han estat un instrument per a que diverses persones es puguin associar per a realitzar una activitat econòmica sense les obligacions formals de les societats mercantils (constitució en escriptura, inscripció al Registre Mercantil, dipòsit de comptes, comptabilitat ajustada al Codi de Comerç) i sense tributació per Impost sobre Societats.

Com tributen les Societats Civils?

Canvi normatiu i plantejament de la qüestió

El text refós de l'antiga llei de l'impost sobre societats deia:

"Artículo 7. Sujetos pasivos

1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.[...]"

La llei de l'impost sobre societats actualment vigent diu:

"Artículo 7. Contribuyentes

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

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

Per tant, les societats civils queden subjectes a l'impost sobre societats si compleixen aquestes dues condicions:

a) Tenir personalitat jurídica (si no, ja no serien "personas jurídicas").

b) Tenir objecte mercantil.

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de la personalitat jurídica

El Codi Civil només reconeix la personalitat jurídica de les societats civils de forma indirecta:

"Artículo 1669

No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros.

Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes“.

La qüestió de la personalitat jurídica de les societats civils és conflictiva i hi ha hagut doctrina i jurisprudència en sentits contradictoris.

L'opinió majoritària considera que n'hi ha prou amb una publicitat de fet, que es produeix quan la societat comença a operar en el seu propi nom.

La Direcció General de Tributs (entre altres, consultes V2378-15, V2394-15) considera que les societats civils no mantenen en secret els seus pactes i, per tant, tenen personalitat jurídica, si es constitueixen en escriptura pública o en un document privat que es porta davant l'Administració tributària per a obtenir el N.I.F.

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de l'objecte mercantil

La definició d'objecte mercantil es formulada en termes poc clars en el Codi de Comerç (1885):

"Artículo 2

Los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y, a falta de ambas reglas, por las del Derecho común.

Serán reputados actos de comercio los comprendidos en este Código y cualesquiera otros de naturaleza análoga".

L'avantprojecte del Llei de Codi Mercantil (30-05-2014), que no ha culminat el procés per a acabar convertit en Llei, definia l'àmbit mercantil en termes més clars i més ajustats a la realitat actual (art. 001-2) com a "actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales".

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de l'objecte mercantil

Interpretant el Codi de Comerç i la jurisprudència sobre el tema, la Direcció General de Tributs (consultes V2391-15, V2394-15, V2430-15 i V2378-15) diu que:

"... 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."

La definició d'activitat professional segons la normativa de l'IRPF (art. 95.2 del Reglament de l'Impost) remet a les activitats relacionades a les tarifes segona i tercera de l'impost sobre activitats econòmiques. No obstant, és important destacar que la Direcció General de Tributs no exclou de l'àmbit mercantil totes les activitats professionals sinó només els casos en que s'apliqui la llei 2/2007 de Societats professionals (consultes V3547-15 i V4167-15)

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de l'objecte mercantil

A efectes d'aquesta exclusió, hem de tenir en compte el que estableix la llei de societats professionals:

"Artículo 1. Definición de las sociedades profesionales

1. Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley.

A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente”.

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de les falses comunitats de béns

És generalitzada la confusió entre les figures de comunitat de béns i societat civil, de manera que moltes "comunitats de béns" són realment societats civils.

Sovint es diu que s'ha "constituït" una comunitat de béns, quan una comunitat de béns no es constitueix per un acte de declaració de voluntat sinó que existeix des del moment de l'adquisició d'un bé o un patrimoni en comú.

Segons el Codi Civil espanyol:

"Artículo 392

Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.[...]"

I segons el català:

"Article 551-1. Situacions de comunitat

1. Hi ha comunitat quan dues persones o més comparteixen de manera conjunta i concurrent la titularitat de la propietat o d'un altre dret real sobre un mateix bé o un mateix patrimoni.[...]"

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de les falses comunitats de béns

El principal element diferenciador entre les dues figures, al marge de que una té (o pot tenir) personalitat jurídica i l'altra no, és que en les comunitats hi ha un patrimoni comú que és copropietat dels comuners, mentre que en les societats civils en principi només hi ha el capital que es posa en comú, i la propietat no és necessàriament de tots els socis. Si hi ha un contracte de constitució, sense cap patrimoni comú preexistent, en el que els concurrents aporten capital i es comprometen a aportar treball per a realitzar una activitat, el que s'està constituint és una societat civil, i no una comunitat de béns, per més que es digui el contrari.

A partir d'aquesta constatació, es planteja quin ha de ser la tributació de les societats civils que han estat denominades comunitats de béns, tenint en compte que la Llei General Tributària estableix:

"Artículo 13. Calificación

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Com tributen les Societats Civils?

La controvèrsia de les falses comunitats de béns

En les primeres consultes, la Direcció General de Tributs esquivava el fons del problema, donant una resposta que no semblava massa convincent: com que la llei de l'impost sobre societats només parlava de societats civils, la modificació no afectava a les comunitats de béns. Però què passava amb les societats civils disfressades de comunitats de béns?

Posteriorment s'ha donat una altra resposta, no del tot convincent però que, com a mínim, dóna més seguretat jurídica: una societat civil que es declara com a comunitat de béns davant l'Administració tributària està mantenint els seus pactes societaris en secret i, per tant, no té personalitat jurídica.

En conseqüència, les falses comunitats de béns no tributaran per impost sobre societats, però no perquè siguin comunitats de béns sinó perquè no tenen personalitat jurídica.

Com tributen les Societats Civils?

Efectes en l'IVA

Hi ha determinats règims especials reservats solament a persones físiques o entitats en règim d'atribució. Si les societats civils han deixat de ser entitats en règim d'atribució passaran a tributar pel règim general. En concret:

- a) Règim simplificat. Optatiu per a les entitats en règim d'atribució que realitzin les activitats susceptibles de tributar per aquest règim.
- a) Règim del recàrrec d'equivalència. Obligatori per als comerciants minoristes que siguin entitats en règim d'atribució.

Cessament en el règim del recàrrec d'equivalència: els empresaris poden deduir la quota d'IVA i el recàrrec d'equivalència calculat sobre el valor d'adquisició de les mercaderies inventariades a la data de cessament.

Com tributen les Societats Civils?

Règim transitori

Dissolució i liquidació de societats civils (D.T. 19 Llei IRPF):

Requisits:

- a) Tributessin per atribució de rendes fins 2015
- b) Compleixin els requisits per tributar per impost sobre societats el 2016
- c) Aprovin i realitzin tots els actes de dissolució i liquidació en els 6 primers mesos de 2016

Tractament fiscal:

- a) Exempció en ITP, operacions societàries, en la dissolució
- b) No es merita l'IIVTNU (plusvàlua municipal)
- c) Règim que difereix els guanys o pèrdues patrimonials corresponents a les transmissions
- d) Aplicació del règim d'atribució de rendes fins la seva extinció

Com tributen les Societats Civils?

Règim transitori

Disposició transitòria 32a Llei Impost Societats:

Les mesures, aplicables en cas de societats que tributaven en atribució de rendes i passin a fer-ho per impost sobre societats, es poden resumir en:

- a) Les rendes meritades i no integrades en els períodes impositius en que la societat tributava en atribució de rendes s'imputaran el 2016 i tributaran a l'impost sobre societats
- b) La distribució de beneficis generats en els períodes en els que la societat tributava en atribució de rendes no tributarà en seu dels socis
- c) Les rendes obtingudes en la transmissió de participacions es corregiran per anul·lar la part de guany corresponent a beneficis generats en períodes en que la societat tributava en atribució de rendes

Com tributen les Societats Civils?

Recomanacions pràctiques

Opcions:

- a) Dissolució de la societat.

Avantatges: evitar l'obligació de portar comptabilitat ajustada al Codi de Comerç i la tributació per impost sobre societats (si és més gravosa)

¿És possible en aquest cas passar a ser una comunitat de béns en règim d'atribució? Normalment es tractaria d'una "falsa comunitat de béns", però ja hem dit que l'Administració tributària les accepta

- b) Transformació en societat mercantil.

Avantatges: limitació de responsabilitat

La transformació en societat mercantil no provoca guanys o pèrdues patrimonials, ja que els elements no surten de la societat

- c) Mantenir-se com a societat civil

Avantatges: evitar els costos de la transformació i l'obligació de dipòsit de comptes que tenen les societats mercantils

Com tributen les Societats Civils?

Recomanacions pràctiques

Regularització censal:

- a) Societats civils que passin a tributar per impost sobre societats:

Forma jurídica: hauran de marcar "societat civil amb objecte mercantil"

IVA: si estaven en règim simplificat o recàrrec d'equivalència, baixa en aquests i alta en el règim general

Alta en l'obligació d'impost sobre societats

Els socis es donaran de baixa del cens, si només hi estaven com a tals, o baixa de l'obligació de pagaments fraccionats, si és el cas

- b) Societats civils que es dissolguin segons el règim transitori:

Forma jurídica: hauran de marcar "societat civil amb objecte mercantil"

Baixa en el cens, quan s'extingeixin

Com tributen les Societats Civils?

Recomanacions pràctiques

Regularització censal:

- c) Societats que es vulguin transformar en comunitat de béns

Com que la transformació directa no és possible, s'hauran de fer la dissolució de la societat i les passes del punt b), així com una alta de la comunitat

- d) Societats transformades en societats mercantils

Igual que en el cas a) i, a més, quan es transformin, modificar marcant la forma que correspongui

- e) Societats civils professionals

Forma jurídica: hauran de marcar "societat civil professional"

Moltes gràcies

Lluís Briansó