



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2022/2023

TRABAJO FIN DE GRADO

**LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A
PARTIR DE LA REFORMA DE 2016**

**THE ACCOUNTING OF THE CIVIL COMPANIES SINCE
THE REFORM OF 2016**

AUTORA: ISABEL PUENTE AJA

DIRECTOR: CARLOS FRANCISCO MARTINEZ SAN JUAN

JUNIO 2023

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| RESUMEN..... | 3 |
| ABSTRACT | 4 |
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| 2. LAS SOCIEDADES CIVILES..... | 5 |
| 2.1. DEFINICIÓN Y TIPOS DE SOCIOS | 5 |
| 2.2. PRINCIPALES CARACTERISTICAS..... | 6 |
| 2.3. VENTAJAS E INCONVENIENTES | 6 |
| 2.4. TRÁMITES PARA LA CONSTITUCIÓN Y PUESTA EN MARCHA | 7 |
| 3. COMUNIDAD DE BIENES..... | 9 |
| 4. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES ANTES DE LA REFORMA FISCAL DE 2016 | 10 |
| 5. LA REFORMA QUE ENTRA EN VIGOR EL 1 DE ENERO DE 2016 | 11 |
| 5.1. COMO AFECTA LA REFORMA A LAS SOCIEDADES CIVILES..... | 11 |
| 5.2. REQUISITOS PARA QUE UNA SOCIEDAD CIVIL SE CONVIERTA EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES..... | 13 |
| 6. PROBLEMÁTICA DEL NUMERO DE IDENTIFICACION FISCAL DE UNA SOCIEDAD CIVIL Y DE UNA COMUNIDAD DE BIENES | 14 |
| 7. OPCIONES A LAS QUE PUEDEN OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016 | 14 |
| 7.1. SOCIEDAD CIVIL QUE DECIDA OPTAR POR LA DISOLUCION Y LIQUIDACION DE LA DISPOSICION TRANSITORIA DECIMONOVENA DE LA LEY DEL IMPUESTO DE RETENCIONES DE PERSONAS FÍSICAS..... | 14 |
| 7.2. SOCIEDAD CIVIL QUE DECIDA OPTAR POR LA TRANSFORMACIÓN EN UNA SOCIEDAD DE CAPITAL | 15 |
| 7.3. SOCIEDAD CIVIL QUE DECIDA MANTENERSE Y CONVERTIRSE EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES | 15 |
| 8. CONCLUSIÓN..... | 16 |
| 9. BIBLIOGRAFÍA..... | 17 |

RESUMEN

Las sociedades civiles son un contrato privado en el que dos o más personas colaboran en conjunto para llevar a cabo una actividad con ánimo de lucro, con el fin de obtener beneficios y poder repartirlos entre sí. Estas sociedades en un principio tributaban por la ley del impuesto de retenciones de las personas físicas (IRPF). En este impuesto se paga en proporción a los ingresos obtenidos y se deben incluir todos los rendimientos de trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, los derivados de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidas por ley. Pero es a partir del 1 de enero de 2016 cuando entra en vigor la reforma fiscal y se produce un cambio en la tributación de estas sociedades.

Las sociedades civiles con personalidad jurídica dejan de tributar por el IRPF y pasan a ser contribuyentes del impuesto de sociedades (IS). Este impuesto se presenta a través del modelo 200 entre los días 1 y 25 de julio de cada año en el caso de sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural. También tienen que comenzar a presentar el modelo 200 que consiste en el pago fraccionado del modelo 202.

Para que las sociedades civiles sean contribuyentes del IS tienen que cumplir dos requisitos: la personalidad jurídica y el objeto mercantil.

Debido a todo este cambio tras la reforma, surgen dos escenarios ante la problemática del número de identificación fiscal (NIF) de una sociedad civil y de una comunidad de bienes. El primero de ellos es la existencia de entidades con un NIF de comunidad de bienes pero que en realidad son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes. En segundo lugar, la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil que intentan obtener un NIF de comunidad de bienes con el fin de seguir tributando por el IRPF.

Finalmente, tras todo este cambio, en el momento de la reforma, las sociedades se encuentran con tres posibilidades. La primera de ellas, optar por la disolución y liquidación de la sociedad civil. En segundo lugar, dejar de ser una sociedad civil y pasar a ser una sociedad limitada. Y la tercera y última opción, seguir siendo una sociedad civil dejando de tributar por el IRPF y pasar a tributar por el IS.

ABSTRACT

Civil partnerships are a private contract in which two or more people collaborate together to carry out a profit-making activity, in order to obtain benefits and be able to distribute them among themselves. These companies were initially taxed by the law of the withholding tax of individuals. This tax is paid in proportion to the income obtained and must include all income from work, movable and immovable capital, those derived from economic activities, capital gains and losses and income imputations established by law. But it is from January 1, 2016 when the tax reform comes into force and there is a change in the taxation of these companies.

Civil societies with legal personality cease to be taxed by personal income tax and become taxpayers of corporate tax. This tax is presented through form 200 between July 1 and 25 of each year, in the case of companies whose fiscal year coincides with the calendar year. They also have to start presenting form 200 which consists of the fractional payment of form 202.

For civil societies to be taxpayers of the corporate tax, they must meet two requirements: legal personality and commercial purpose.

Due to all this change after the reform, two scenarios arise before the problem of the tax identification number of a civil society and a community of goods. The first of these is the existence of entities with a tax identification number of community of property but that in reality are civil societies with commercial purpose and legal form of community of property. Secondly, the existence of civil societies with commercial purpose that try to obtain a tax identification number of community of property in order to continue paying income tax.

Finally, after all this change, at the time of reform, societies are faced with three possibilities. The first of these, opting for the dissolution and liquidation of civil society. Secondly, to cease to be a civil society and become a limited company. And the third and last option, to continue being a civil society by ceasing to pay income tax and pay taxes by the corporate tax.

1. INTRODUCCIÓN

El tema escogido para realizar el trabajo de fin de grado es “La contabilidad de las sociedades civiles a partir de la reforma de 2016”. Es un tema que me llama mucho la atención ya que desde mi punto de vista siempre he escuchado hablar más de las sociedades limitadas que de este tipo de sociedades y poder centrarme en este tema me despierta bastante interés.

Desde que comencé a estudiar y entrar más en contacto con la contabilidad siempre he escuchado hablar de la reforma de 2016 pero nunca he llegado a centrarme tanto, buscar información o leer como hasta ahora para realizar este trabajo. Para poder explicar este tema que se ve afectado por la reforma fiscal que entró en vigor el 1 de enero de 2016 y entender bien todos los conceptos haré una breve introducción de lo que es una sociedad civil, con sus características, ventajas e inconvenientes y finalmente detallaré los pasos a seguir para constituir este tipo de sociedades y el proceso para la puesta en marcha.

Para entrar más en profundidad con el tema voy a mencionar lo que es una comunidad de bienes para poder exponer al final del trabajo la problemática del número de identificación fiscal (NIF) que surgió tras la reforma en la constitución de ambas sociedades, ya que muchas sociedades civiles para no verse afectadas por la reforma intentaban obtener un NIF de comunidad de bienes en vez de uno de sociedad civil.

Una vez llegado al tema principal del trabajo, mencionaré como era la tributación de las sociedades civiles antes de la reforma para seguidamente dar paso al tema de la reforma del 1 de enero de 2016, donde explicaré en que consiste y los principales cambios que ocasionó, ya que esto supuso un antes y un después en la contabilidad de todas las sociedades. La contabilidad de estas sociedades se basa en el impuesto de sociedades (IS) y en el impuesto de retenciones de personas físicas (IRPF) por lo que haré una breve introducción al modelo 145, modelo 200 y modelo 202.

Y para finalizar, debido a esta reforma las sociedades civiles se encontraron con tres posibles opciones, algunas decidieron seguir adelante siendo una sociedad civil, otras decidieron cambiar de tipo de sociedad para comenzar a ser una sociedad limitada y finalmente otras procedieron a la disolución y liquidación de estas.

2. LAS SOCIEDADES CIVILES

2.1. DEFINICIÓN Y TIPOS DE SOCIOS

En primer lugar, una sociedad civil es un contrato privado a través del cual dos o más personas colaboran en conjunto para poder llevar a cabo una actividad con ánimo de lucro y poder repartir entre si los beneficios.

Esta opción de sociedad es recomendable para sociedades pequeñas, con poca inversión y una gestión sencilla. Su principal objetivo es participar en el tráfico mercantil con el único objetivo de obtener beneficios.

En estas sociedades los socios pueden aportar trabajo y estaríamos hablando de socios industriales o aportar bienes o dinero y en todo caso estaríamos hablando de socios capitalistas. En la siguiente tabla de elaboración propia basada en la información publicada en la plataforma PYME se hace un breve resumen de los tipos de socios, la aportación, participación y función de cada uno.

Tabla 1: Sociedades civiles

| | CAPITALISTAS | INDUSTRIALES |
|---------------|---|--|
| APORTACIÓN | Bienes y/o dinero | Trabajo personal |
| PARTICIPACIÓN | En las ganancias y en las pérdidas de la sociedad | En las ganancias, pero no en las pérdidas, salvo pacto expreso |
| FUNCIÓN | Encargados de gestionar la sociedad | No participan en la gestión salvo que se establezca lo contrario |

Fuente 1: elaboración propia

Las sociedades civiles se rigen por el código de comercio en materia mercantil y por el código civil en materia de derechos y obligaciones.

2.2. PRINCIPALES CARACTERISTICAS

A continuación, se mencionan las principales características de las sociedades civiles:

- Mínimo debe de estar formada por dos socios.
- Los socios deben de estar dados de alta como autónomos.
- Tiene responsabilidad personal e ilimitada frente a las deudas.
- No existe un mínimo legal de capital.
- Las aportaciones de los socios pueden ser en forma de dinero, en bienes, trabajo, servicios o en una actividad en general, esas aportaciones forman el capital.
- La fiscalidad se basa en el impuesto de sociedades o IRPF.
- En el contrato de constitución se detallará la actividad del negocio que se va a llevar a cabo, que aporta cada socio, la cuota de participación de cada uno, el sistema de administración y representación de la sociedad y las causas de liquidación y disolución. La sociedad civil acepta diversas formas de administración o representación: administrador único, mancomunado o solidario.
- La extinción de la sociedad puede surgir cuando se cumple la duración del contrato, por la finalización de su objeto socio o actividad, por incumplimiento de las aportaciones, por fallecimiento, insolvencia o incapacidad de un socio o por embargo del patrimonio social.
- Las sociedades civiles pueden o no tener responsabilidad jurídica propia. Esto depende en si sus actos son públicos o secretos. Según la agencia tributaria, tiene responsabilidad jurídica cuando en el momento de solicitar el número de identificación fiscal se identifican como tales.
- La sociedad civil se constituirá a través de escritura pública cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales.

2.3. VENTAJAS E INCONVENIENTES

En cuanto a las ventajas de una Sociedad civil podemos diferenciar la siguientes:

- Constitución formal más sencilla y económica que una sociedad mercantil.
- No siempre requiere de escritura pública ante notario.
- No es obligatoria la inscripción en el registro mercantil, salvo excepciones.
- No hay capital mínimo.
- Gestión contable y fiscal más sencilla que una Sociedad limitada.

- Permite cotizar por la tarifa plaza y cuota mínima en el régimen de autónomos de la seguridad social.

Y en cuanto a los inconvenientes diferenciamos solamente tres:

- Responsabilidad ilimitada de los socios capitalistas ante deudas con terceros.
- La imagen de permanencia y solidez es peor que la de una Sociedad ilimitada.
- No es adecuada para negocios de gran inversión.

2.4. TRÁMITES PARA LA CONSTITUCIÓN Y PUESTA EN MARCHA

Los principales trámites que una sociedad civil debe de llevar en su proceso de constitución son los siguientes:

- Obtener el número de identificación fiscal (NIF) con el objetivo de identificar a las personas jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica. Esta solicitud se realiza en la administración de la agencia tributaria correspondiente al domicilio fiscal de la sociedad dentro de un plazo del mes siguiente a la fecha de constitución de esta, pero siempre antes de realizar cualquier entrega, prestación o adquisición de bienes o servicios, percepción de cobros o abono de pagos, o contratación de personas. Para la obtención del NIF se deberá presentar el modelo 036, acuerdo de voluntades, certificado vigente de no coincidencia de nombre (cuando sea obligatoria la inscripción en el registro público) copia de la escritura pública y la certificación de inscripción en el registro público, cuando proceda.
- Realizar la escritura pública, que es el documento que recoge el contrato de constitución de una sociedad y que debe de estar firmado por todos los socios que forman la sociedad. Se realiza obligatoriamente ante notario en un plazo de seis meses desde la expedición de la certificación negativa de la denominación social. La documentación a presentar será el documento de identidad de los socios, certificación negativa de la denominación social que acredite la no existencia de otra sociedad con el mismo nombre, estatutos sociales, acreditación del desembolso del capital social y en el caso de aportaciones no dinerarias se presentará un informe sobre su valoración y relación de bienes aportados.
- Presentación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modelo 600) en las consejerías de hacienda de las comunidades autónomas donde se encuentre domiciliada la empresa. El plazo de liquidación de este impuesto es de 30 días hábiles a partir del otorgamiento del documento notarial.
- Realizar la inscripción de la empresa en el registro mercantil de la provincia en que se encuentre domiciliada la sociedad para obtener su plena capacidad jurídica.

Los tramites generales que una sociedad civil debe de llevar a cabo para la puesta en marcha son los siguientes:

- Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, que se deberá presentar con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales.
- Impuesto sobre actividades económicas.
- Alta de los socios y administradores de los regímenes de la seguridad social.
- Legalización del libro diario y del libro de inventarios y cuentas anuales
- Obtención de un certificado electrónico

Además, según su actividad deberá de obtener también la licencia de actividad y la inscripción de otros organismos oficiales y/o registros.

Y en el caso de contratar trabajadores deberá de realizarse la inscripción de la empresa, afiliación de trabajadores, alta de los trabajadores en el régimen de la seguridad social, alta de los contratos de trabajo, comunicación de apertura del centro de trabajo, obtención del calendario laboral.

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

Según las estadísticas publicadas en el registro mercantil, durante el año 2022 se han constituido en España un total de 100.197 sociedades, de las cuales 98.720 son sociedades limitadas, 416 son sociedades anónimas y el resto (1.061) pertenecen a una forma societaria diferente a las anteriormente mencionadas, entre las cuales se encuentran las sociedades civiles que concretamente se han constituido durante el año 2022 un total de 151 sociedades civiles.

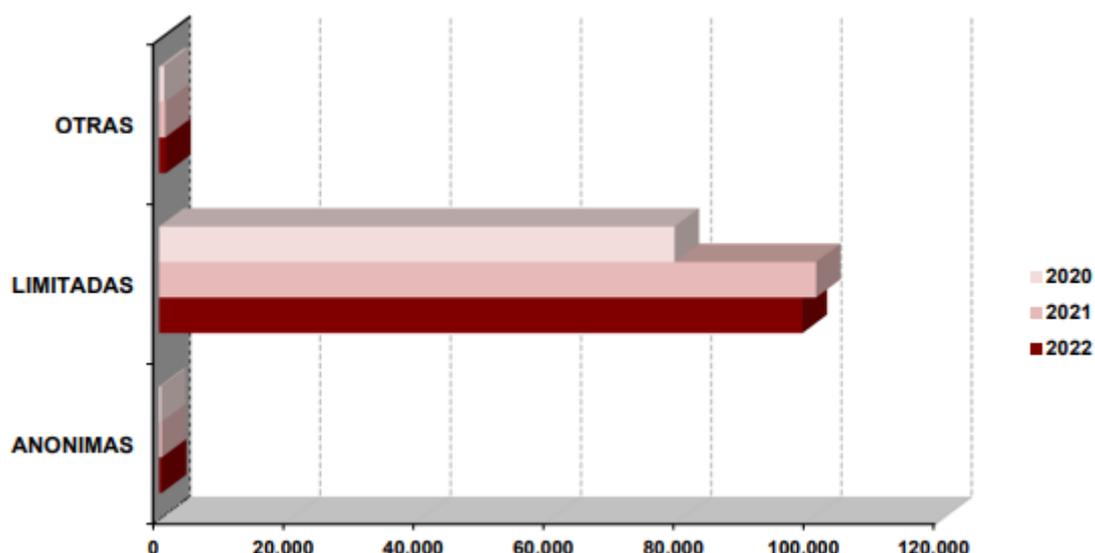
A continuación, se muestra un gráfico resumiendo los tipos de sociedades que se han constituido en 2022, donde podemos apreciar las sociedades civiles que son las que nos interesan.

Tabla 2: CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES EN 2022

| CONSTITUCIÓN DURANTE EL AÑO 2022 | |
|---|-------------------------|
| FORMA SOCIAL | Nº DE SOCIEDADES |
| Limitadas | 98.720 |
| Anónimas | 416 |
| Sociedad civil | 151 |
| Sociedad colectiva | 60 |
| Sociedad comanditaria | 12 |
| Cooperativa | 13 |
| Sociedad de garantía recíproca | 6 |
| Fondos de inversión | 3 |
| Agrupación de interés económico | 703 |
| Agrupación europea interés económico | 5 |
| Unión temporal de empresas | 22 |
| Otras | 86 |
| TOTAL | 100.197 |

Fuente: Elaboración propia a través de datos del registro mercantil

Tabla 3: Número de constituciones por forma social en los últimos 3 años



Fuente: Estadísticas del registro mercantil

3. COMUNIDAD DE BIENES

Una comunidad de bienes es un contrato privado entre dos o más autónomos que surge cuando estos poseen la propiedad de un bien o derecho a través del cual realizan una actividad empresarial que realizan en común. Esta opción es la más fácil y recomendable para los autónomos.

Para ejercer la actividad deben de realizar un contrato privado detallando la naturaleza de las aportaciones y el porcentaje de participación de cada socio.

Las principales características de una comunidad de bienes se pueden resumir en las siguientes:

- El número de socios es mínimo de dos
- La responsabilidad frente a terceros es ilimitada
- No existe capital mínimo legal, pueden aportar solamente bienes, pero no pueden aportar sólo dinero o trabajo.
- Su fiscalidad se basa en el impuesto sobre las rentas de las personas físicas. La comunidad no tributa por las rentas obtenidas, sino que éstas se atribuyen a los socios.
- Se rige con el código de comercio en materia mercantil y por el código civil en materia de derechos y obligaciones
- La comunidad de bienes se constituirá mediante escritura pública cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales.

Después de haber explicado en el punto dos lo que es una sociedad civil y en el punto tres haber hecho una breve introducción de lo que es una comunidad de bienes, es importante recalcar la distinción entre ambas, por lo que haciendo referencia a esta cuestión el artículo 1665 del Código 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 artículo 392 del Código Civil indica que *"hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas."*

4. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES ANTES DE LA REFORMA FISCAL DE 2016

Antes de la reforma, las sociedades civiles tributaban principalmente por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Este impuesto grava directamente las rentas obtenidas por las personas físicas que componen la sociedad. El importe que se paga en este impuesto es proporcional al importe de los ingresos, es decir, a mayor ingreso, mayor importe del impuesto a pagar.

Según la ley 35/2006 de 28 de noviembre *“El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*

Esta forma de tributación de las sociedades civiles quedo reflejada en el artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF, el cual dice: *“Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, sean públicos o no sus pactos, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la ley general tributaria (LGT) se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.”*

En esta declaración se deben incluir todos los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, los derivados de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidas por ley.

Al igual que el resto de las sociedades, también hay obligación de tributar por el impuesto del valor añadido (IVA) o también llamado modelo 303. Este modelo es una declaración trimestral que consiste en el pago fraccionado de la diferencia entre el IVA repercutido en las facturas de ingreso y el IVA soportado en las facturas de gastos. Según el calendario fiscal la presentación de este impuesto se realiza en las siguientes fechas:

- Primer trimestre del 1 al 20 de abril.
- Segundo trimestre del 1 al 20 de julio.
- Tercer trimestre del 1 al 20 de octubre.
- Cuarto trimestre del 1 al 30 de enero.

Una vez realizada la declaración se pueden dar cinco casos diferentes:

- Declaración a ingresar: cuando el resultado es positivo.
- Declaración con solicitud de devolución: cuando el resultado de la liquidación es negativo y se solicita la devolución.
- Declaración a compensar: cuando el resultado de la liquidación es negativo y no se solicita la devolución.
- Declaración con resultado cero: cuando el IVA repercutido es igual al soportado la declaración tiene resultado cero.
- Declaración sin actividad: cuando no se han devengado ni soportado cuotas durante el periodo a liquidar.

Del modelo 303 mencionado anteriormente, se da el modelo 390, que es la declaración anual de todas las operaciones realizadas durante el ejercicio y se deberá de presentar en los treinta primeros días naturales del mes de enero siguiente al año al que se realiza la presentación.

Otro de los impuestos a los que están obligadas las sociedades civiles es el impuesto sobre actividades económicas (IAE). Según la agencia tributaria *“El IAE somete a gravamen el desarrollo de actividades empresariales, profesiones o artísticas en territorio nacional. Es un impuesto que se estructura en base a unas tarifas las cuales están destinadas a clasificar todas las actividades económicas, ordenándolas en divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes y una instrucción para la aplicación de estas tarifas”*.

Finalmente, las sociedades civiles pueden verse obligadas a tributar por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos pasado el primer año de constitución.

5. LA REFORMA QUE ENTRA EN VIGOR EL 1 DE ENERO DE 2016

5.1. COMO AFECTA LA REFORMA A LAS SOCIEDADES CIVILES

Tras la reforma fiscal que entró en vigor el 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil, pasan a ser contribuyentes del impuesto de sociedades y que anteriormente venían tributando en el impuesto de la renta de las personas físicas a través del régimen de atribución de rentas.

Lo mencionado anteriormente queda reflejado en el preámbulo de la Ley 27/2014 en el que se indica que: *“En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al impuesto sobre sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributan hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes de este impuesto.*

Como consecuente de esta reforma, se modifica el artículo 6 de la Ley del impuesto de sociedades, en el cual se menciona lo siguiente; *“Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley general tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o participes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2º del Título X de la LIRPF”*

En consecuencia, de la corrección mencionada con anterioridad, se modifica también el artículo 8.3 de la ley del impuesto sobre las rentas de las personas físicas, el cual menciona 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 LGT. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o participes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2º del Título X de esta Ley”*

El impuesto sobre sociedades o también llamado modelo 200 es un tributo personal y directo que grava la obtención de renta por parte de las sociedades y demás entidades jurídicas que residan en territorio español. Este impuesto se cumplimenta entre los días 1 y 25 de julio de cada año en el caso de sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural.

En la tabla 2 que se encuentra a continuación podemos distinguir los tipos de gravamen que se dan para el ejercicio 2022 en los diferentes tipos de sociedades.

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

Tabla 4: Tipos aplicables de impuesto de sociedades según el sujeto pasivo.

| SUJETOS PASIVOS | TIPOS | 2022 |
|--|--|------|
| Tipo general | | 25% |
| Entidades de nueva creación del artículo 29.1 de la LIS que realicen actividades económicas, excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente | | 15% |
| Entidades de nueva creación constituidas entre el 1-1-2013 y el 31-12-2014 que realicen actividades económicas, que según la DT 22ª de la LIS pueden seguir aplicando el tipo establecido en la DA 19ª del R. D. leg. 4/2004, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente: | | |
| Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros | | 15% |
| Por la parte de la base imponible restante | | 20% |
| Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002 | | 25% |
| Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales | Resultado cooperativo | 25% |
| | Resultado extracoop. | 30% |
| Cooperativas fiscalmente protegidas | Resultado cooperativo | 20% |
| | Resultado extracoop. | 25% |
| Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. (SOCIMI) (Ley 11/2009) | En general | 0% |
| | Gravamen especial sobre los beneficios distribuidos | 19% |
| | Gravamen especial sobre los beneficios no distribuidos | 15% |
| Entidades sin fines lucrativos que sí cumplen Ley 49/2002 | | 10% |
| Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994) | | 4% |
| SICAV con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS que remite a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva | | 1% |
| Fondos de inversión de carácter financiero de la Ley 35/2003 con determinadas condiciones | | 1% |
| Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS | | 1% |
| Fondo de regulación del mercado hipotecario | | 1% |
| Fondos de pensiones regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002 | | 0% |
| Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades reguladas en Ley 34 /1998 | | 30% |
| Actividades relativas al refino y cualesquiera otras distintas de las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros | | 25% |
| Entidades de crédito | | 30% |

Fuente: Agencia tributaria.

A partir del 1 de enero de 2023 se introduce un tipo de gravamen reducido del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a un millón de euros.

Las sociedades civiles al estar obligadas a tributar por el impuesto de sociedades (modelo 200) tienen que presentar también el modelo 202, que consiste en el pago del impuesto de sociedades en tres cuotas obligatorias.

- Primer pago del 1 al 20 de abril.
- Segundo pago del 1 al 20 de octubre.
- Tercer pago del 1 al 20 de diciembre.

5.2. REQUISITOS PARA QUE UNA SOCIEDAD CIVIL SE CONVIERTA EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del impuesto de sociedades a partir del 1 de enero de 2016 son dos:

- La personalidad jurídica:

Según el artículo 1.669 del código civil: *“No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros”*

Por lo que se entiende que, una sociedad civil tiene personalidad jurídica a efectos fiscales cuando haya sido constituida en escritura pública y/o cuando la sociedad civil se haya constituido en documento privado y dicho documento se haya presentado en la administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad.

- El objeto mercantil:

Los artículos 235 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”*

La Dirección General de Tributos manifiesta lo siguiente: *“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”.*

Según la DGT tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por las sociedades civiles:

- Venta al por menor de juguetes y artículos de deporte
- Fabricación de artículos de carpintería metálica
- Servicios de propiedad inmobiliaria

Y las actividades económicas que no tienen objeto mercantil según la DGT son:

- La inversión de productos financieros, nacionales o extranjeros
- Actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche, así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad.
- Explotación de secano y regadío.

6. PROBLEMÁTICA DEL NUMERO DE IDENTIFICACION FISCAL DE UNA SOCIEDAD CIVIL Y DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

Hasta el 31 de diciembre de 2015 podemos decir que una sociedad civil con objeto mercantil tributaba en el ámbito de la imposición directa de la misma forma que una comunidad de bienes. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2016 una sociedad civil con objeto mercantil tributa de manera diferente a una comunidad de bienes en el ámbito de la imposición directa, por lo que tomar la decisión de ser un tipo u otro de entidad va a afectar a la tributación. Esto va a dar lugar a que muchas sociedades civiles con objeto mercantil intenten obtener un NIF de comunidad de bienes para no tener que tributar por el impuesto de sociedades y poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas.

Debido a esta problemática nos podemos encontrar ante dos escenarios:

- La primera de ellas, entidades que tienen un NIF de comunidad de bienes pero que en realidad son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes podrán ser obligadas a tributar por el impuesto de sociedades a partir del 1 de enero de 2016 en el caso de que hubieran seguido tributando en régimen de atribución de rentas.
- La segunda situación, sociedades civiles con objeto mercantil que intenta obtener un NIF de comunidad de bienes para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas, en vez de pasar a ser contribuyentes del impuesto de sociedades.

Ante estas dos situaciones, el artículo 24.1 del reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos dice lo siguiente: *“La administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 144.1 y 2. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la administración tributaria previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, podrá denegar la asignación de dicho número”*

7. OPCIONES A LAS QUE PUEDEN OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

Con la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2016 y que hemos estado comentando durante todos los apartados anteriores, surgen tres escenarios posibles a los que van a poder optar las sociedades civiles que se ven afectadas por esta modificación legislativa. A continuación, se van a comentar cada una de estas opciones:

7.1. SOCIEDAD CIVIL QUE DECIDA OPTAR POR LA DISOLUCION Y LIQUIDACION DE LA DISPOSICION TRANSITORIA DECIMONOVENA DE LA LEY DEL IMPUESTO DE RETENCIONES DE PERSONAS FÍSICAS

Según la disposición transitoria decimonovena de LIRPF las sociedades civiles pueden optar a la disolución y liquidación siempre y cuando se den tres 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”.

Para ello han de presentar el modelo 036 en el plazo de los seis primeros meses de 2016.

Un punto que tener en cuanto es que, hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre y cuando haya tenido lugar a lo largo de 2016 en los plazos establecidos, la sociedad civil tributará por el IRPF sin llegar a adquirir la condición de contribuyente del impuesto de sociedades.

Para poder llevar a cabo la disolución de la sociedad, no debe de tener deudas. Si una vez disuelta apareciesen deudas son los socios los que deben hacerse cargo de su pago en proporción a su porcentaje de participación. Una vez liquidadas las deudas, se reparte los bienes en el caso de haberlos conforme a lo establecido en el acuerdo de disolución.

Si finalmente el proceso de extinción no tiene lugar, la sociedad civil tributará por el IS a partir del 1 de enero de 2016, sin poder acogerse a régimen especial de disolución y liquidación.

7.2. SOCIEDAD CIVIL QUE DECIDA OPTAR POR LA TRANSFORMACIÓN EN UNA SOCIEDAD DE CAPITAL

La segunda opción a la que una sociedad civil puede optar es a la transformación en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada. Para poder optar a esta opción, debe cumplir los siguientes requisitos:

- Informar a los socios, los cuales pueden ejercer su derecho de separación.
- El acuerdo de transformación no podrá modificar la participación de los socios en la sociedad, estos seguirán teniendo el mismo porcentaje, salvo que exista consentimiento de todos.
- Publicar el acuerdo de transformación en el boletín oficial del registro mercantil con el fin de informar a los acreedores.
- Escritura pública de transformación e inscripción en el registro mercantil, la cual otorga la eficacia a la transformación.

Si cumple con los requisitos mencionados, deberá de presentar el modelo 036, adjuntando la escritura y certificado de transformación en el registro mercantil.

7.3. SOCIEDAD CIVIL QUE DECIDA MANTENERSE Y CONVERTIRSE EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

La última opción a la que una sociedad civil puede optar es por seguir manteniendo su condición de sociedad civil y pasar a ser contribuyente del impuesto de sociedades a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio de la disposición transitoria trigésima segunda de la ley del impuesto de sociedades. Para ello al igual que en los anteriores escenarios, se deberá de presentar el modelo 036 informando de la modificación de los datos de la sociedad.

Los socios de la sociedad civil que estuviesen dados de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones de su condición de

socios de una entidad en atribución de rentas, deberán comunicar la baja presentando el modelo 036 en el que marcaran la casilla de "baja". En el caso de que deban seguir de alta individualmente deberán de solicitar la baja en la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta del IRPF derivados de su condición de miembro en una entidad de atribución de rentas.

8. CONCLUSIÓN

Tras haber realizado un desarrollo de las sociedades civiles antes y después de la reforma fiscal que entro en vigor el 1 de enero de 2016, se puede decir que, a partir de la fecha anteriormente mencionada se van a ver afectadas las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, las cuales pasaran a ser contribuyentes del impuesto de sociedades dejando así de tributar por el impuesto de la renta de las personas físicas.

Las sociedades civiles con personalidad jurídica hacen referencia a aquellas que han sido constituidas en escritura publica o cuando han sido constituidas en documento privado y dicho documento presentado en la administración tributaria.

En cuanto al objeto mercantil, se hace referencia a aquellas sociedades civiles que realizan una actividad poniendo en común dinero, bienes o industria, con animo de lucro con el fin de repartir entre si los beneficios.

Hay que tener en cuenta que la dirección general de tributos excluye de ser contribuyentes del impuesto de sociedades a las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, mineras, forestales y de carácter profesional.

Otro punto al que se llega es que las entidades que ya tienen un número de identificación fiscal de comunidad de bienes, pero que en realidad se las califica como sociedades civiles con objeto mercantil, siguen tributando en régimen de atribución de rentas sin que les afecta la modificación legislativa.

Tras toda esta modificación legislativa a la que se enfrentaron las sociedades civiles, estas pudieron optar por tres escenarios diferentes:

- Seguir siendo una sociedad civil y pasar a ser contribuyente del impuesto de sociedades.
- Dejar de ser una sociedad civil y pasar a formar parte de una sociedad limitada.
- Optar por la liquidación y disolución de la sociedad.

9. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria. Impuesto sobre sociedades, sociedades civiles en el impuesto sobre sociedades, ¿Qué son las sociedades civiles?. [Consulta: 11-03-2023].

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/sociedades-civiles-impuesto-sobre-sociedades/que-son-sociedades-civiles.html>

Ionos Startup Guide. 2020. Creación, constituir una sociedad civil. [Consulta 11-03-2023].

<https://www.ionos.es/startupguide/creacion/constituir-una-sociedad-civil/>

Ipyme. Publicaciones, colección PYME: ciclo vital de la empresa, sociedad civil: creación y puesta en marcha. [Consulta 01-03-2023].

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/SCivilCreacion.pdf>

Registradores de España. Registro, registro mercantil, estadísticas, estadísticas mercantiles, ejercicio 2022. [Consulta 01-03-2023].

<https://www.registradores.org/estaticasm/Estadistica/2022/EstadisticaMercantil.pdf>

Ipyme. Publicaciones, colección PYME: ciclo vital de la empresa, comunidad de bienes: creación y puesta en marcha. [Consulta 01-03-2023].

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/ComunidadBienesCreacion-PMarcha.pdf>

Ionos Startup Guide. 2020. Creación, tributación de una sociedad civil. [Consulta: 27-03-2023].

<https://www.ionos.es/startupguide/creacion/tributacion-de-la-sociedad-civil/>

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. [Consulta: 27-03-2023].

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. [Consulta 27-03-2023].

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-23326>

Agencia Tributaria. Impuestos, tasas y prestaciones patrimoniales, IVA, modelo 303. [Consulta: 27-03-2023].

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/iva/modelo-303-iva-autoliquidacion /instrucciones.html>

Agencia Tributaria. Impuesto sobre sociedades, qué es la base imponible y como se determina en el impuesto sobre sociedades, ¿Qué sociedades civiles son contribuyentes en el impuesto sobre sociedades? [Consulta: 03-04-2023].

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/que-base-imponible-se-determina-sociedades/tipo-impositivo.html>

Agencia tributaria. Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil. [Consulta 07-04-2023].

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/

LA CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES CIVILES A PARTIR DE LA REFORMA DE 2016

[Criterios generales/Instrucciones sociedades civiles.pdf](#)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades. Preámbulo III. [Consulta 07-04-2023].

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

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. [Consulta 07-04-2023].

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984>